



## VERGİDEN KAÇINMA İLE MÜCADELE İÇİN VERGİ ŞEFFAFLIĞININ SAĞLANMASI: KÜRESEL GİRİŞİM VE UYGULAMALAR

### *ENSURING TAX TRANSPARENCY FOR FIGHTING AGAINST TAX AVOIDANCE: GLOBAL INITIATIVES AND PRACTICES*

Esra UYGUN<sup>1</sup>

ÖZ

Küreselleşme süreciyle sayıları artan ve faaliyet alanları genişleyen çok uluslu işletmelerin vergi yüklerini azaltmaya yönelik girişimleri, devletler için vergi geliri kaybı ile sonuçlanmaktadır. Vergi geliri kayıplarının önüne geçebilmek ve vergi şeffaflığının sağlanması için yeni küresel girişim ve uygulamalara ihtiyaç duyulmuştur. Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı (BEPS) Eylem Planı 13, Vergi Amaçlı Bilgi Değişimi ve Saydamlık Küresel Forumu ve küresel asgari kurumlar vergisi oranı uygulanması bu girişimlerdenidir. Bu uygulamalar aracılığıyla uluslararası alanda bilgi değişimi sağlanarak vergi şeffaflığının oluşturulması ve vergi gelir kayıplarının önüne geçilmesi amaçlanmıştır. Bu çalışmada vergiden kaçınma ile mücadele ve vergi şeffaflığının sağlanmasına yönelik küresel girişim ve uygulamalar ele alınarak genel bir değerlendirme yapılmıştır. Ülkeler arasında vergi konulu bilgi değişimi, ülke bazlı raporlamalar ile vergi şeffaflığı sağlanarak olası vergi kayıplarının önüne geçilmesi mümkündür. Uluslararası alanda asgari kurumlar vergisi uygulanması ile düşük oranlı vergi uygulayan ülkeler cazip olmaktan çıkacak ve çok uluslu şirketlerin faaliyetlerini bu alanlara kaydırması engellenebilecektir.

1- Öğr. Gör. Dr., Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Zile Meslek Yüksekokulu, esra.uygun@gop.edu.tr, ORCID:0000-0001-5332-0831

**Gönderim Tarihi/Submitted:** 10.07.2023

**Revizyon Talebi/Revision Requested:** 26.07.2023

**Son Revizyon Tarihi/Last Revision Received:** 19.09.2023

**Kabul Tarihi/Accepted:** 24.09.2023

**Atıf/To Cite:** Uygun, E. (2023). Vergiden Kaçınma ile Mücadele için Vergi Şeffaflığının Sağlanması: Küresel Girişim ve Uygulamalar. Sayıştay Dergisi, 34(130), 467-493. <https://doi.org/10.52836/sayistay.1325382>

## ABSTRACT

Multinational enterprises, whose number and scope of activity have increased with globalization, are making attempts to reduce their tax burden, and their efforts result in loss of tax revenue for states. New global initiatives and practices are needed to prevent tax revenue losses and ensure tax transparency. Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Action Plan 13, the Global Forum on Exchange of Information and Transparency for Tax Purposes and the implementation of a global minimum corporate tax rate are among these initiatives. The aim is to create tax transparency and prevent tax revenue losses by providing international information exchange through these applications. In this study, a general evaluation was made by discussing global initiatives and practices to fight against tax avoidance and ensure tax transparency. It is possible to prevent possible tax losses by exchanging tax-related information between countries and ensuring tax transparency through country-based reporting. With the implementation of minimum corporate tax in the international arena, countries that apply low tax rates will no longer be attractive, and multinational companies may be prevented from shifting their activities to these areas.

**Anahtar Kelimeler:** Vergiden Kaçınma, Vergi Şeffaflığı, OECD BEPS Eylem Planı, Asgari Kurumlar Vergisi Oranı, Çok Uluslu İşletmeler.

**Keywords:** Tax Avoidance, Tax Transparency, OECD BEPS Action Plan, Minimum Corporate Tax Rate, Multinational Companies.

## GİRİŞ

Küreselleşmenin de etkisiyle çok uluslu işletmelerin artması, uluslararası ticaretin yaygınlaşmasına ve mal ve hizmet hareketlerinin hızlanmasına yol açarken, bu işletmelerin karlarını yükseltmek amacıyla vergilendirmenin sıfır ya da düşük olduğu ülkelere yönelmeleri, faaliyetlerini gerçekleştirdikleri ülkelerin ulusal yönetimleri için vergi geliri kayıplarının büyük boyutlara ulaşmasına yol açabilmektedir. Faaliyet gösterdikleri ülkelerde minimum vergi ödeme çabasının sebep olduğu vergi adaletsizlikleri, küresel ölçekte önemli bir sorun alanını oluşturmaktadır. Bu sorunun çözümü için uluslararası müdahaleye ihtiyaç duyulmaktadır (Uygun, 2022: 94).

Çok uluslu işletmelerin vergiden kaçınma eylemlerinin yaygınlığı karşısında ulusal vergi otoriteleri, bu durumun vergi şeffaflığını zedelediğini ve adil vergilendirmeyi güçleştirdiğini öne sürerek, ulusal ve uluslararası vergi şeffaflığının sağlanmasına yönelik girişimlerde bulunmaktadır. Vergi şeffaflığı çok uluslu işletmelerin sadece kendi bünyelerinde bilgi akışının sağlanmasına yönelik değildir. Vergi şeffaflığı, özellikle hükümetlerin ve vergi idarelerinin çok uluslu

işletmeleri kendi ülkelerine çekmek amacıyla uyguladıkları vergi ayrıcalıkları, vergi imtiyazları vb. düzenlemeler hakkında daha fazla bilgi akışının sağlanmasına yöneliktir.

Bu çalışmanın odak noktası, vergi idareleri tarafından sağlanan indirimler ve imtiyazlar gibi vergiden kaçınmayı mümkün kılan unsurlardan ziyade, vergiden kaçınma ile mücadelede vergi şeffaflığının sağlanmasına yönelik yapılan küresel girişim ve uygulamalardır. Çalışmada öncelikle vergiden kaçınma ve vergi şeffaflığı ile ilgili kavramsal çerçeve ele alınmış; ardından vergi şeffaflığının sağlanmasına yönelik küresel girişim ve uygulamalar incelenmiş ve vergiden kaçınma ile mücadeledeki etkileri değerlendirilmiştir. Söz konusu küresel girişim ve uygulamalar BEPS Eylem Planı 13 ülke bazlı raporlama (CbCR), Vergi Amaçlı Bilgi Değişimi ve Saydamlık Küresel Forumu ve küresel asgari kurumlar vergisi oranı uygulanmasıdır.

## **1. VERGİDEN KAÇINMA OLGUSU**

Tespiti zor olan vergiden kaçınma için evrensel olarak kabul edilmiş bir tanım bulunmamaktadır. Freedman'a göre, vergiden kaçınma vergi borcunu en aza indirme, ortadan kaldırma veya erteleme amaçlı yapılan tüm düzenlemeleri kapsamaktadır (Freedman, 2004: 335-336). Salehi'ye göre vergiden kaçınma, vergi mükelleflerinin üzerlerine düşen vergi yükünü azaltmaya çalıştığı bir süreçtir (Salehi, vd., 2017: 240). Barr vd. (1977), vergiden kaçınmanın yasal bir gelir manipülasyonu olduğunu ve ödenmesi gereken vergi miktarını en aza indirmek için gerçekleştirilen girişimlerden ibaret olduğunu ifade etmiştir. Shafer ve Simmons'a göre vergiden kaçınma, bir ülkenin vergi kanunlarının çeşitli boşluklarından yararlanılarak vergi yükümlülüklerini en aza indirmeyi amaçlayan yasal girişimlerdir (Shafer ve Simmons, 2006). Benzer şekilde Dyren vd. (2008: 66) vergiden kaçınmayı, hem yasalarda izin verilen hem de vergileri azaltmaya yönelik özel faaliyetler olmak üzere vergisel yükümlülükleri etkileyen her türlü faaliyet şeklinde tanımlamaktadır.

Avi-Yonah (2008: 186), vergiden kaçınmanın tartışmalı bir faaliyet olduğunu ve şirketlerin vergi mükellefi olarak vergi yükünü kanunlar çerçevesinde azaltma hakkına sahip olduğunu ileri sürmektedir. Irawan vd. (2017: 8) de vergiden kaçınmanın hem yasal olarak izin verilen hem de istenmeyen bir durum olma özelliğine dikkati çekerek, vergiden kaçınmayı vergi kanunlarındaki yasal

boşluklardan yararlanılarak vergi yükünü en aza indirmek amacıyla yapılan düzenlemeler şeklinde ele almaktadır.

Bu tanımlardan anlaşılacağı üzere vergiden kaçınma, şirketlerin vergi yüklerini azaltarak karlılıklarını arttırıcı etki yaratmaktadır. Vergi idareleri açısından bakıldığında ise vergiden kaçınma eylemleri hazinenin vergi gelirlerini azaltarak gelir-gider dengesini bozucu etki yaratmaktadır. Bu nedenle vergi idareleri ulusal ve uluslararası alanda vergi gelirlerini arttırabilmek için vergiden kaçınmanın önlenmesine yönelik girişimlere yönelmektedir.

Çok uluslu şirketlerin vergiden kaçınma faaliyetlerinin üç temel amacı vardır: Birincisi, bir ülkenin kanunlarının makul bir şekilde yorumlanması ile ödenmesi gereken vergiden daha az vergi ödenmesi, ikincisi, kazanıldığı ülkeden başka bir ülkede beyana tabi kazançlar üzerinden vergi ödemesinin yapılması, üçüncüsü ise elde edilen kardan daha az vergi ödenmesidir (Palan vd., 2010: 13; Bittker, 1973: 1102).

Küreselleşmenin de etkisiyle sayıları ve uluslararası ticaretteki ağırlıkları artan çok, uluslu işletmelerin karlılıklarını arttırmak amacıyla vergi yükümlülüklerini en aza indirecek yöntemlere odaklanmaları, vergilendirmede adalet ilkesinin uluslararası düzeyde tartışılmasını kaçınılmaz kılmıştır. Vergi cenneti olarak da ifade edilen ülkelerin sağladığı çeşitli vergi imtiyazları ve vergi ayrıcalıklarından yararlanılması, uluslararası ticarete tek bir vergi oranının olmaması uluslararası vergilendirmede adalet ve bilgi akışının sağlanmasını zora sokmaktadır. Ayrıca ülkeler arasında yeterli bilgi akışının sağlanamaması vergi şeffaflığının sağlanmasını engellemektedir. Vergi yükünü azaltmaya yönelik bu tür girişimler, küresel düzeyde olumsuz sonuçlara neden olduğu için müdahaleye ihtiyaç duyulmaktadır.

## **2. VERGİ ŞEFFAFLIĞI ARAYIŞLARI**

Literatürde şeffaflık ve vergi şeffaflığı kavramlarına yönelik farklı yaklaşımlar bulunmaktadır. Albu ve Flyverbom'a (2019: 275) göre şeffaflık, sadece hesap verebilirlik için gerekli bilginin sağlanması değildir. Aynı zamanda bilginin kendisini, bilgiyi sağlayanları ve alıcıları aktif olarak şekillendirmektedir. Asıl hedeflere ulaşılmış olsa bile belirsizlik ve şüphenin varlığı şeffaflığa zarar vererek olumsuz etkiler ortaya çıkarmaktadır (Hansen vd., 2015: 120). Şeffaflık ve güven arasındaki güçlü bir bağ bulunmaktadır. Artan şeffaflık, genel olarak

güvenilirlik düzeyini de artıracaktır. Ancak şeffaflığın artırılmasına rağmen kurumlara duyulan haklı güven artmazsa, şeffaflığın kendisinden beklenen amaçlara hizmet edemediği açıktır (Freedman, 2018: 126-128).

Meijer vd. (2015) göre, birçok hükümet bilgi ve iletişim teknolojilerinin şeffaflığın itici gücü olduğunu düşünerek yeni ve gelecek odaklı bilgi ve iletişim teknolojilerine yönelmektedir. Ancak bu bilgi ve iletişim teknolojileri güncel sorunları anlamaya yardımcı olmakla birlikte sorunların tarihsel gelişimi hakkında bilgi vermemektedir. Bu durum vergi şeffaflığı konusunda net ve ölçülebilir bir arka plan sağlamayı zorlaştırmaktadır (Meijer vd., 2015: 9).

Vergi şeffaflığı farklı anlamlara sahip olmakla birlikte genellikle kuruluşlar tarafından karmaşık vergi konularında netlik sağlamak ve adil bir vergi payının ödendiğine dair güvence sağlayarak paydaş güvenini artırmak için kullanılmaktadır. Aynı zamanda vergi şeffaflığı, hükümetler tarafından alınan vergilerin miktarını açıklamak ve aynı vergi mükellefi hakkında bilgi paylaşımı yoluyla ülkeler arasındaki işbirliğini geliştirmek olarak ifade edilmektedir (Ernst ve Young, 2013: 9). Vergi şeffaflığı, bilginin açıklığını ve kullanılabilirliğini de ifade etmektedir. Toplumda çoğunlukla yüksek gelirli kişilerin ve büyük şirketlerin kanun boşluklarını kullanarak vergi ödevlerini eksiksiz yerine getirmediikleri (Alexander, 2013: 548; akt, Aktuğ ve Öz, 2021: 116-124), peçeleme yoluyla vergilerini ödemedikleri ve verginin tabana yayılmadığına dair bir düşünce hâkimdir.

Diğer yandan şeffaflık çabalarının genişletilmesi ile ek bilgilerin sağlanması ve işlenmesinde ek maliyetler ortaya çıkabilecektir. Daha fazla vergi şeffaflığının sağlanması için yürütülecek ilave vergi denetimleri işlem maliyetlerinde artışa yol açacağı gibi, vergi ve vergi cezalarında da artışa yol açarak vergi riskini artıracaktır (Oats ve Tuck, 2019: 570). Ayrıca vergi denetimlerinin bir sonucu olarak kesilen vergi cezaları şirketlerin itibarına zarar vererek, ürün ve hizmetlerine olan talebi azaltabilecektir (Dyrenge vd., 2016: 152; Kerr, 2019: 1150; Venter vd., 2017: 397). Bir firmanın bilgi ortamı ne kadar şeffaf olursa firma, vergi idarelerinden ve kamuoyundan bilgi saklama gereksinimini ve vergiden kaçınma faaliyetleri daha az olacaktır. Vergi denetimleri sonuçları da şirket itibarına olumlu yönde yansıtacaktır (Kerr, 2019: 1152).

Uygulamada çok uluslu işletmelerin vergi şeffaflığı konusunda genel olarak yeterli hassasiyeti taşımadıkları, hatta aksi yönde stratejilerle karlılıklarını gizleme eğiliminde olduklarına dair literatürde birçok çalışma bulunmaktadır. Örneğin Akamah vd. (2018) tarafından yapılan çalışma, vergi cennetlerinde iştirakleri olan firmaların eleştiriden kaçınmak için vergiden kaçınma faaliyetlerinin şeffaflığı azalttığına dair kanıtlar sunmaktadır.

İşletmelerin vergiyle ilgili açıklamalarının artmasının, kamunun ve vergi otoritelerinin vergiden kaçınma faaliyetleri bulunan firmaları tespit etme kabiliyetini artırdığına inanılmaktadır (Dyrenge vd., 2016: 154; Kerr, 2019: 1152; Venter vd., 2017: 398). Yazarlar, gönüllü olarak vergiyle ilgili açıklamaların artmasının vergiden kaçınma faaliyetleri üzerinde, zorunlu açıklamalara veya kurumsal şeffaflığa göre daha derin bir etkisi olduğunu vurgulamışlardır. Smit ve Smit tarafından yapılan çalışma ise vergi işlemlerinin bildiriminde daha şeffaf olan firmaların aynı zamanda daha yüksek efektif vergi oranlarına ve nakit efektif vergi oranlarına sahip olduğunu ortaya koymuştur. Bu nedenle vergi şeffaflığının firmaların artan vergiden kaçınma faaliyetlerine daha az dâhil olduğu sonucuna varılmıştır (Stiglingh vd., 2022: 12). Halka zorunlu vergi şeffaflığı raporlaması ile Avrupa Birliği (AB) bankalarının vergiden kaçınması arasındaki ilişkiye odaklanan çalışmalar da vergiden kaçınma ile vergi şeffaflığı arasında negatif bir ilişki bulunmuştur (Overesch ve Wolff, 2019: 14; Brown vd., 2019: 112).

### **3. VERGİ ŞEFFAFLIĞININ SAĞLANMASINA YÖNELİK BAZI ULUSLARARASI ÇALIŞMALAR**

#### **3.1. OECD'nin BEPS Eylem Planı 13: Ülke Bazlı Raporlama (CbCR)**

OECD, uluslararası alanda yaşanan vergi yükümlülüklerini en aza indirmek için yapılan faaliyetlerinin yarattığı sorunları ele almak, hükümetlerin gelirlerini güvence altına almak, vergi yükünün farklı bölgelerdeki vergi mükellefleri arasında adil bir şekilde dağıtılmasını sağlamak ve uluslararası alanda vergi şeffaflığının sağlanmasına yönelik birçok çalışma yürütmektedir. En etkili olanlardan biri, 2013 yılında kabul edilen BEPS (Base Erosion and Profit Shifting – Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı) Eylem Planı olmuştur. OECD, 5 Kasım 2012'deki G20 zirvesinde uluslararası vergi uyumsuzluklarına çözüm aramak için bir çağrıda bulunmuş, Eylül 2013'teki Saint-Petersburg'da gerçekleştirilen zirve toplantısında ise BEPS projesi onaylanmıştır (Gerçek ve Uygun, 2018: 39).

Uluslararası vergi kurallarını yeniden oluşturmayı hedefleyen ve uluslararası vergilendirme alanındaki en önemli gelişme olan BEPS, en geniş kapsamlı işbirliği girişimi olup çok uluslu şirketler ve bunların vergisel davranış modellerine odaklanmaktadır (Özgenç, 2019: 16; Gedik, 2020: 30). BEPS, ekonomik faaliyetlerin düşük oranda vergilendirildiği veya hiç vergilendirmenin olmadığı ülkelere kaydırılmasıyla elde edilen vergi planlama stratejilerini ifade eder (OECD, 2013 ve 2015). Farklı uluslararası vergi mevzuatları arasında var olan boşluklardan kaynaklanan çifte vergilemeyi önlemek, işlemlerin özü ile vergilendirme arasındaki ilişkiyi dengelemek ve vergilemede şeffaflığı artırmak temel amaçtır.

“Transfer Fiyatlandırması Dokümantasyonu ve Ülke Bazında Raporlama”, başlıklı BEPS Eylem Planı 13 ise çok uluslu şirketlerin yıllık olarak ve iş yaptıkları her bir vergi bölgesi için istenilen bilgileri raporlamaları için şablon sağlamaktadır. Bu eylem planının amacı çok uluslu şirketlerinde vergi şeffaflığının oluşturulmasını ve bu yolla vergi kayıplarının azaltılmasını sağlamaktır. Rapor standartlarına göre, çok uluslu şirketlerin vergiyi doğuran olaya sebep olan işlemlerin gerçekleştiği tüm ülkelerin vergi idareleri ile bilgi paylaşımında bulunması gereklidir. BEPS Eylem Planı 13, vergi cennetlerinin kullanılması ve transfer fiyatlandırması yoluyla kar aktarımı gibi bazı haksız vergi uygulamalarına da ışık tutmaktadır (OECD, 2015).

Eylem Planı 13'ün uygulanmasını kolaylaştırmak için bir uygulama paketi sunulmaktadır (OECD, 2021). Bu kapsamda öncelikle çok uluslu işletmelerin, kuruluş yerleri dikkate alınarak, ülke bazlı raporlamalarına yönelik mevzuatın oluşturulması öngörülmektedir. Ülke bazlı raporların uygulanmasını kolaylaştırmak için de üç tür anlaşma öngörülmektedir. Raporların uygulanmasında bu üç anlaşma aşağıdaki sıraya göre uygulanmalıdır:

- Vergi konularında idari yardıma ilişkin çok taraflı sözleşmeler,
- İkili vergi anlaşmaları,
- Vergi bilgileri değişim anlaşmaları.

Ülke bazlı raporlamaya duyulan ihtiyaç, uluslararası vergi sisteminin çok uluslu işletmelerin karlarının vergilendirilmesiyle ilgili olarak ortaya çıkmıştır. Ülke bazlı raporlamalarda, çok uluslu işletmelerin her bölümünün vergilendirme amaçları için ayrı bir varlık olarak ele alınması gerekmektedir (Oats vd., 2017). Birincisi, yan kuruluşları ve farklı bölgelerde şirketleri bulunan çok uluslu işletmeler,

hem alımları hem de satışları ile ilgili işlemlerinde ilgili ulusal ve uluslararası hukuk kurallarına göre yapılan işlemleri ayrı ayrı beyan etmektedir. İstisnai olarak bazı bölgelerdeki faaliyetlerin sonuçları, yerel vergi kanunlarına göre vergiye tabi bir varlığın bulunup bulunmadığına bağlı olarak diğer bölgelerdeki vergi makamlarına açıklanabilir veya açıklanmayabilir.

İkincisi, çok uluslu işletmelerin karlarını faaliyet gösterdikleri alanlara tahsis etme ihtiyacından kaynaklanmaktadır. Ayrı varlık ilkesi, kârların daha doğru bir dağılımını sağlamak için çok uluslu işletmelerin işlemlerinin dikkate alınması ihtiyacını doğurur. Mevcut uluslararası norm ise, emsallere uygunluk ilkesidir. Buna göre her yan kuruluş veya işyeri bağımsız bir kuruluşmuş gibi muamele görür ve bu kuruluşlar arasındaki işlemler emsallere uygun bir fiyatla (etkin piyasa değeri) değerlendirilir. Ancak ülkeler arasında vergi oranı, vergi matrahı vb. vergisel uygulamalar konusunda önemli farklılıklar bulunması emsallere uygun fiyat belirleme sürecinin çok uluslu işletmelere kârlarını makul bir şekilde dağıtma konusunda çok fazla serbestlik sağlamaktadır. Bu durum ise genel vergi yükümlülüğünü azaltmak için kullanılmaktadır (Oats vd., 2017; Picciotto, 1992: 2017).

Ülke bazlı raporlarda, vergi öncesi kazanç, beyan edilen gelir, hesaplanan ve ödenen vergi, nakit dışındaki maddi varlıklar, gerçekleştikleri coğrafi konum dikkate alınarak şirket sermayesi, çalışan sayısı ve ciro vb. bilgilerin açıklanması gerekmektedir. Bu, çok uluslu işletmelerin küresel değer zinciri hakkında bilgi ve ekonomik faaliyetin çeşitli unsurlarının ülkeler arasında dağılımının yaklaşık bir ölçüsü hakkında bilgi sağlamaktır (Baden ve Wigan, 2017: 134). Ayrıca ülke bazlı raporlamaların zorunlu hale getirilmesi, vergi makamlarına, kârların faaliyet alanları arasında dağıtımında daha iyi değerlendirme riskini almalarına imkân sağlamak için ek bilgiler sağlamaktadır (Christians, 2012: 326). Ayrıca karların vergi amaçlarıyla ülkelere nasıl tahsis edildiği konusunda çok uluslu işletmelerin artan hesap verebilirliğini sağlamaya çalışmaktadır.

Şu ana kadar, OECD tarafından ülke bazlı raporlamalarda gelinen aşamayı değerlendiren altı rapor yayımlanmış olup yedinci değerlendirme raporu üzerinde çalışmalar devam etmektedir. Yedinci raporun sonuçlarının 2023'nin üçüncü çeyreğinde yayımlanması beklenmektedir. Yayımlanan son rapor sonuçlarına göre ülke bazlı raporlamalar olumlu şekilde ilerlemektedir (OECD, 2021c). Bu raporda ülkeler çeşitli kriterlere göre değerlendirmeye tabi tutulmuştur. Bu kriterler, istenen standartların uygun şekilde uygulanıp uygulanmadığını göstermek için



Ülkelerin yerine getirmesi gereken unsurlardır (OECD, 2022c). İncelenen belirli bir ülke ile ilgili her bir bölümün yapısı aşağıdaki unsurlara göre değerlendirilmiştir:

- Dosyalama gereksinimlerinin özeti,
- Yayınlanan herhangi bir tavsiyeyi özetleyen bir tablo,
- Yerel yasal ve idari çerçeve,
- Bilgi alışverişi,
- Uygun kullanım.

Raporda, ülke bazlı raporlama gerekliliklerini yerine getiren/getirmeyen ülkeler ve söz konusu ülkelerde raporlama şartlarına uyum süreçleri hakkında bilgiler verilmektedir. Raporda ilk raporlama mali yılı, konsolide grup gelir eşiği, son başvuru tarihi, yerel dosyalama gerekliliği, dosyalama izni, yerel yasal çerçevenin ilk inceleme tarihi gibi bilgiler yer almaktadır. Ayrıca raporlama gereksinimleri konusunda yerel yasal ve idari çerçeve, bilgi alışverişi ve raporların uygun kullanımı konusunda özet önerilere de yer verilmiştir.

Tablo 1’de OECD’nin 2022 yılında yayımlanan altıncı raporunda yer alan ülke bazlı değerlendirme bilgileri derlenerek hazırlanan, raporlama gereksinimlerini yerine getiren ülkeler yer almaktadır. Rapora göre 105 ülke, raporlama konusunda BEPS Eylem Planı 13’ün asgari standartlarını sağlamıştır. Asgari standartların sağlanmasına rağmen bazı ülkelerin uygulamalarında eksiklikler tespit edilerek çeşitli önerilerde bulunulmuştur. Öneriler yerel, yasal ve idari çerçeve, bilgi alışverişi ve raporların uygun kullanımına yöneliktir. Birçok ülke uygulamaya uyum sağlamaya yönelik 2016 yılından itibaren ilk raporlamalarını yayımlamaya başlamışlardır. Sonraki yıllarda da güncellemeler yapılmıştır.

**Tablo 1:** Raporlama Gerekliliklerini Yerine Getiren Ülkeler ve İyileştirme Önerileri

ÜLKELER	DOSYALAMA GEREKSİNİMLERİ			İYİLEŞTİRME ÖNERİLERİ		
	İlk Rapor	Konsolide Gelir Sınırı	Yerel Dosyalama	Yerel düzenleme	Bilgi Alışverişi	Uygun Kullanım
A.B.D.	2016	850 milyon USD	Yok	Var	Var	Yok
Almanya	2016	750 milyon euro	Var	Yok	Yok	Yok
Andorra	2018	750 milyon euro	Var	Yok	Yok	Yok
Anguilla	2019	850 milyon USD	Yok	Yok	Yok	Güncelleme
Arjantin	2017	750 milyon euro	Var	Yok	Yok	Yok

ÜLKELER	DOSYALAMA GEREKSİNİMLERİ			İYİLEŞTİRME ÖNERİLERİ		
	İlk Rapor	Konsolide Gelir Sınırı	Yerel Dosyalama	Yerel düzenleme	Bilgi Alışverişi	Uygun Kullanım
Aruba	2019	1.5 milyon AWG	Yok	Var	Var	Var
Avustralya	2016	1 milyar AUD	Var	Yok	Yok	Yok
Avusturya	2016	750 milyon euro	Var	Yok	Yok	Yok
Bahamalar	2018	850 milyon USD	Yok	Yok	Yok	Yok
Bahreyn	2021	342 milyon BHD	Yok	Yok	Yok	Güncelleme
Barbados	2021	850 milyon USD	Var	Yok	Yok	Yok
Belçika	2016	750 milyon euro	Var	Yok	Yok	Yok
Belize	2019	850 milyon euro	Var	Yok	Yok	Güncelleme
Birleşik Arap Emirlikler	2019	3.150 milyon AED	Yok	Yok	Yok	Güncelleme
Birleşik Krallık	2016	750 milyon euro	Var	Yok	Yok	Yok
Bermuda	2016	750 milyon euro	Yok	Yok	Yok	Güncelleme
Bosna Hersek	2018	750 milyon euro	Yok	Var	Var	Var
Brezilya	2016	2.260 milyar BRL	Var	Yok	Yok	Yok
Britanya Virjin Adaları	2018	750 milyon euro	Yok	Yok	Yok	Güncelleme
Bulgaristan	2016	750 milyon euro	Var	Var	Yok	Güncelleme
Cabo Verde	-	750 milyon euro	Var	Var	Var	Var
Cayman Adaları	2016	850 milyon USD	Yok	Yok	Yok	Güncelleme
Cebelitank	2016	750 milyon euro	Var	Yok	Yok	Yok
Curacao	2018	1.5 milyar NAFL	Yok	Yok	Yok	Güncelleme
Çin Halk Cumhuriyeti	2016	5.5 milyar RMB	Var	Var	Yok	Yok
Çekya	2016	750 milyon euro	Var	Yok	Yok	Yok
Danimarka	2016	5.6 milyar DKK	Var	Yok	Yok	Yok
Dominik Cumhuriyeti	2022	38.800 milyar DOP	Var	Var	Var	Var
Endonezya	2016	11 trilyon IDR	Var	Yok	Yok	Yok
Estonya	2016	750 milyon euro	Var	Yok	Yok	Yok
Faroe Adaları	2019	5.6 milyar DKK	Var	Var	Var	Var
Fas	2021	8.122 bin MAD	Var	Var	Var	Var
Fildişi Sahili	2018	49.967 milyar XOF	Var	Yok	Var	Var
Finlandiya	2016	750 milyon euro	Var	Yok	Yok	Yok
Fransa	2016	750 milyon euro	Var	Var	Yok	Yok
Gabon	2017	49.967 milyar XOF	Var	Var	Var	Var
Guernsey	2016	750 milyon euro	Var	Yok	Yok	Yok
Gürcistan	-	750 milyon euro	Yok	Var	Var	Var
Güney Afrika	2016	10 milyar ZAR	Var	Yok	Yok	Yok
Grönland	2019	5.6 milyar DKK	Var	Var	Var	Var
Hrvatistan	2016	750 milyon euro	Var	Yok	Yok	Yok

ÜLKELER	DOSYALAMA GEREKSİNİMLERİ			İYİLEŞTİRME ÖNERİLERİ		
	İlk Rapor	Konsolide Gelir Sınırı	Yerel Dosyalama	Yerel düzenleme	Bilgi Alışverişi	Uygun Kullanım
Hindistan	2016	50,5 milyon INR	Var	Var	Yok	Yok
Hollanda	2016	750 milyon euro	Var	Yok	Yok	Yok
Hong Kong	2018	6.8 milyar HKD	Var	Yok	Yok	Yok
İrlanda	2016	750 milyon euro	Var	Yok	Yok	Yok
İspanya	2016	750 milyon euro	Var	Var	Yok	Yok
İsveç	2016	7 milyar SEK	Var	Yok	Yok	Yok
İsviçre	2018	900 milyon CHF	Var	Yok	Yok	Yok
İtalya	2016	750 milyon euro	Var	Yok	Yok	Yok
İzlanda	2017	100 milyar ISK	Var	Yok	Yok	Yok
Japonya	2016	100 milyar JPY	Var	Yok	Yok	Yok
Jersey	2016	750 milyon euro	Var	Yok	Yok	Yok
Kanada	2016	750 milyon euro	Var	Yok	Yok	Yok
Katar	2018	3 milyar QAR	Yok	Yok	Yok	Güncelleme
Kazakistan	2016	750 milyon euro	Var	Yok	Var	Var
Kolombiya	2016	81 milyon UVT	Var	Yok	Yok	Yok
Kore	2016	1 trilyon KRW	Var	Yok	Yok	Yok
Kosta Rika	2017	750 milyon euro	Yok	Yok	Var	Güncelleme
Letonya	2016	750 milyon euro	Var	Yok	Yok	Yok
Lichtenştayn	2017	900 milyon CHF	Var	Yok	Yok	Yok
Litvanya	2016	750 milyon euro	Var	Yok	Yok	Yok
Lüksemburg	2016	750 milyon euro	Var	Yok	Yok	Yok
Macaristan	2016	750 milyon euro	Var	Yok	Yok	Yok
Makao (Çin)	2019	7 milyar MOP	Yok	Yok	Yok	Güncelleme
Malezya	2017	3 milyar MYR	Yok	Yok	Yok	Yok
Maldivler	2021	750 milyon euro	Var	Yok	Var	Var
Malta	2016	750 milyon euro	Var	Yok	Yok	Yok
Man Adası	2017	750 milyon euro	Var	Yok	Yok	Yok
Mauritius	2018	750 milyon euro	Yok	Yok	Yok	Yok
Meksika	2016	12 milyar MXN	Var	Yok	Yok	Yok
Mısır	2018	3 milyar EGP	Yok	Yok	Var	Var
Monako	2018	750 milyon euro	Yok	Yok	Yok	Yok
Moğolistan	2020	1.7 trilyon MNT	Var	Var	Var	Var
Nijerya	2016	160 milyar NGN	Yok	Yok	Var	Yok
Norveç	2016	6.5 milyar NOK	Var	Yok	Yok	Yok
Pakistan	2016	750 milyon euro	Var	Yok	Var	Yok
Panama	2018	750 milyon euro	Yok	Yok	Var	Yok

ÜLKELER	DOSYALAMA GEREKSİNİMLERİ			İYİLEŞTİRME ÖNERİLERİ		
	İlk Rapor	Konsolide Gelir Sınırı	Yerel Dosyalama	Yerel düzenleme	Bilgi Aışverişı	Uygun Kullanım
Papua Yeni Gine	2017	2.3 milyar PGK	Yok	Var	Var	Var
Peru	2017	2.7 milyar PEN	Var	Yok	Yok	Yok
Polonya	2016	750 milyon euro	Var	Yok	Yok	Yok
Portekiz	2016	750 milyon euro	Var	Yok	Yok	Yok
Romanya	2016	750 milyon euro	Var	Var	Var	Var
Rusya Federasyonu	2017	50 milyar RUB	Var	Var	Yok	Yok
San Marino	2019	750 milyon euro	Var	Yok	Yok	Yok
Suudi Arabistan	2018	3.2 milyar SAR	Var	Yok	Yok	Yok
Senegal	2018	49,967 milyar WOF	Var	Var	Var	Var
Sırbistan	2020	750 milyon euro	Yok	Yok	Var	Var
Seyşeller	2018	750 milyon euro	Yok	Yok	Var	Var
Singapur	2017	1.125 milyar SGD	Yok	Yok	Yok	Yok
Slovak Cumhuriyeti	2016	750 milyon euro	Var	Yok	Yok	Yok
Slovenya	2016	750 milyon euro	Var	Yok	Yok	Yok
Sri Lanka	2018	750 milyon euro	Var	Var	Var	Var
Şili	2016	750 milyon euro	Yok	Yok	Yok	Yok
Tayland	2021	28 milyar THB	Yok	Var	Var	Var
Tunus	2020	1,636 milyon TND	Yok	Yok	Var	Güncelleme
Türkiye	2019	750 milyon euro	Var	Yok	Var	Yok
Türks ve Caicos Adaları	2020	850 milyon USD	Yok	Yok	Var	Güncelleme
Ukrayna	2021	750 milyon euro	Var	Var	Var	Var
Uruguay	2017	750 milyon euro	Var	Var	Yok	Yok
Ürdün	2021	600 milyon JOD	Var	Var	Var	Var
Umman	2020	300 milyon OMR	Yok	Yok	Var	Güncelleme
Vietnam	2017	18,000 milyar VND	Var	Var	Var	Var
Yeni Zelanda	2016	750 milyon euro	Yok	Yok	Yok	Yok
Yunanistan	2016	750 milyon euro	Var	Yok	Yok	Yok
Zambiya	2021	750 milyon euro	Var	Var	Var	Var

**Kaynak:** OECD (2022c) verileri esas alınarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 2'de ise OECD (2022) raporundaki bilgilere göre derlenen BEPS Eylem Planı 13 asgari standardı kapsamında gerekli olmasına rağmen ülke bazlı raporların dosyalanması için henüz bir gereklilik getirmeyen 30 ülkeye yer verilmiştir. Söz konusu ülkelere, ülke bazlı raporlama gerekliliklerini mümkün olan en kısa sürede uygulamak için yerel bir yasal ve idari çerçeveye yönelik adımlar

atılması, bilgi alışverişinden önce uygun kullanım koşulunun karşılanmasını sağlamak için çaba gösterilmesi, bilgi alışverişinin sağlanması için gerekli süreçlerin veya yazılı prosedürlerinin uygulanması konularında tavsiyelerde bulunulmuştur.

**Tablo 2:** Raporlama Gereklilikleri Yerine Getirmeyen Ülke/Bölgeler

Angola	Ermenistan	Kongo
Antigua ve Barbuda	Esvatini (Krallığı)	Kuzey Makedonya
Aziz Lucia	Grenada	Liberya
Belarus	Haiti	Montserrat
Benin	Honduras	Namibya
Botsvana	İsrail	Paraguay
Brunei Sultanlığı	Jamaika	Saint Vincent ve Grenadinler
Cibuti	Kamerun	Sierra Leone
Demokratik Kongo Cumhuriyeti	Karadağ	Togo Cumhuriyeti
Dominika	Kenya	Trinidad ve Tobago

**Kaynak:** OECD (2022c) verileri esas alınarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

### 3.2. Vergi Amaçlı Bilgi Değişimi ve Saydamlık Küresel Forum Çalışmaları

2008 küresel krizinin etkilerini azaltmak, vergi kayıplarını önlemek ve bilgi değişimine ilişkin uluslararası standartları yakalayabilmek amacıyla Eylül 2009'da, OECD bünyesinde "Vergi Amaçlı Bilgi Değişimi ve Saydamlık Küresel Forumu" oluşturulmuştur. Küresel Forum geniş çaplı bir (160'dan fazla) üye potansiyeline sahip olup şeffaflık ve vergi alanında talep üzerine bilgi alışverişi konusunda uluslararası kabul görmüş vergi standartlarının uygulanması için çalışan uluslararası bir kurumdur. Forum, vergi amaçlı bilgi alışverişine ilişkin uluslararası kabul görmüş iki standardın uygulanmasını teşvik etmektedir. Küresel forum üyeleri, en azından EOIR (talep üzerine bilgi değişimi standardı)'yi uygulamayı taahhüt etmek zorundadır (OECD, 2022a: 5-9). Söz konusu iki standart şunlardır:

- Talep Üzerine Bilgi Değişimi Standardı (EOIR) ve
- Otomatik Bilgi Değişimi Standardı (AEOI).

EOIR, yerel vergi kanunlarının uygulanabilmesine yönelik bilgilerin talep edilmesi durumunda değişimine izin vermektedir. Tüm küresel forum üyeleri, EOIR standartlarının uygulanması konusunda denetime tabi tutulmaktadır (OECD, 2022: 5-9). Şu ana kadar yapılan çalışmalar iki tur denetimden geçirilmiştir. İlk tur denetimler 2010-2016 yıllarını kapsamakta olup yasal çerçeveye uyum düzeyleri incelenmiştir. İkinci tur incelemeler ise 2016-2021 yılları arasına aittir. Bu turda ise hem yasal çerçeveye uyum hem de EOIR'nin uygulanma düzeyleri incelenmiştir. Söz konusu inceleme sonuçları yayımlanarak ülkelerin tavsiyelere uyum sağlamaları istenmektedir. Amaç, ülkelerin uluslararası şeffaflık standartlarını ve vergi amaçlı bilgi alışverişini etkili bir şekilde uygulama konusunda yardımcı olmaktır (OECD, 2022a: 11).

Aşağıdaki tablo 3'de ikinci tur incelemelerinde Türkiye'de şeffaflık ve talep üzerine bilgi alışverişi standardı uygulamasının analizi yer almaktadır. 5 Eylül 2022 itibarıyla yürürlükte olan yasal ve düzenleyici çerçeve ve 1 Temmuz 2018 - 30 Haziran 2021 arasındaki inceleme döneminde alınan ve gönderilen EOIR taleplerine uyum düzeyleri gösterilmektedir. Türkiye ilk tur raporuna göre standartlara kısmen uyumlu, ikinci tur raporuna göre ise büyük ölçüde uyumlu olarak derecelendirilmiştir (OECD, 2022a).

**Tablo 3:** Türkiye'de Şeffaflık ve Talep Üzerine Bilgi Alışverişi Standardı Uygulama Sonuçları

STANDART	İLK TUR RAPORU	İKİNCİ TUR RAPORU
A.1. Mülkiyetin mevcudiyeti ve kimlik bilgileri	Uyumsuz	Büyük ölçüde uyumlu
A.2. Muhasebe bilgilerinin mevcudiyeti	Uyumlu	Uyumlu
A.3. Bankacılık bilgilerinin mevcudiyeti	Uyumlu	Büyük ölçüde uyumlu
B.1. Bilgiye ulaşmak	Kısmen uyumlu	Büyük ölçüde uyumlu
B.2. Haklar ve güvenceler	Uyumlu	Uyumlu
C.1. EOIR mekanizmaları	Büyük ölçüde uyumlu	Uyumlu
C.2. EOIR mekanizmaları ağı	Uyumlu	Uyumlu
C.3. Gizlilik	Uyumlu	Uyumlu
C.4. Haklar ve güvenceler	Büyük ölçüde uyumlu	Uyumlu
C.5. Yanıtların kalitesi ve zamanında olması	Kısmen uyumlu	Kısmen uyumlu
<b>GENEL DEĞERLENDİRME</b>	Kısmen Uyumlu	Büyük Ölçüde Uyumlu

**Kaynak:** OECD, (2022a: 11).

Tablo 4'te ise Türkiye'nin EOIR kapsamında bilgi alışverişi için 106 ülke ile yapılan vergi konulu bilgi değişiminin sağlanmasına yönelik yapılan ikili uluslararası anlaşmalara yer verilmiştir. Bu anlaşmalar ile ülkeler arasında bilgi değişimi sağlanarak vergi kayıplarının azaltılması amaçlanmaktadır.

**Tablo 4:** Türkiye'nin EOI Kapsamında Bilgi Alışverişi için İkili Uluslararası Anlaşmaları

Ülke	Anlaşma Türü	Tarih		Ülke	Anlaşma Türü	Tarih	
		1	2			1	2
A.B.D.	Çifte Vergileme	1996	1997	Karadağ	Çifte Vergileme	2005	2007
Almanya	Çifte Vergileme	2011	2012	Katar	Çifte Vergileme	2001 2016	2008 2018
Arjantin	Çifte Vergileme	2018	-	Kazakistan	Çifte Vergileme	1995	1996
Arnavutluk	Çifte Vergileme	1994	1996	KKTC	Çifte Vergileme	1987	1988
Avustralya	Çifte Vergileme	2010	2013	Kongo Cumh.	Çifte Vergileme	2021	-
Avusturya	Çifte Vergileme	2008	2009	Kore	Çifte Vergileme	1983 2021	1986 -
Azerbaycan	Çifte Vergileme	1994	1997	Kosova	Çifte Vergileme	2012	2015
Bahreyn	Çifte Vergileme	2005	2007	Kuveyt	Çifte Vergileme Protokol	2012 2017	1999 2021
Bangladeş	Çifte Vergileme	1999	2003	K. Makedonya	Çifte Vergileme	1995	1996
Belarus	Çifte Vergileme	1996	1998	Letonya	Çifte Vergileme	1999	2003
Belçika	Çifte Vergileme Protokol	1987 2013	1991 2018	Lübnan	Çifte Vergileme	2004	2006
Bermuda	Bilgi Değişimi	2012	2013	Litvanya	Çifte Vergileme	1998	2000
Bir. Arap Emir.	Çifte Vergileme	1993	1988	Lüksemburg	Çifte Vergileme Protokol	2003 2009	2005 2011
Birleşik Krallık	Çifte Vergileme	1986	1988	Macaristan	Çifte Vergileme	1993	1995
Bosna Hersek	Çifte Vergileme	2005	2008	Malezya	Çifte Vergileme Protokol	1994 2010	1996 2013
Brezilya	Çifte Vergileme	2010	2012	Malta	Çifte Vergileme	2011	2013
Bulgaristan	Çifte Vergileme	1994	1997	Man Adası	Bilgi Değişimi	2012	2017

Ülke	Anlaşma Türü	Tarih		Ülke	Anlaşma Türü	Tarih	
		1	2			1	2
Burundi	Çifte Vergileme	2022	-	Meksika	Çifte Vergileme	2013	2015
Cebelitarık	Bilgi Değişimi	2012	2017	Mısır	Çifte Vergileme	1993	1996
Cezayir	Çifte Vergileme	1994	1996	Moğolistan	Çifte Vergileme	1995	1996
Çad	Çifte Vergileme	2017	2021	Moldova	Çifte Vergileme	1998	2010
Çekya	Çifte Vergileme	1999	2003	Nijerya	Çifte Vergileme	2021	-
Çin	Çifte Vergileme	1995	1997	Norveç	Çifte Vergileme	2010	2011
Danimarka	Çifte Vergileme	1991	1993	Özbekistan	Çifte Vergileme Protokol	1996 2017	1997 2020
Endonezya	Çifte Vergileme	1997	2000	Pakistan	Çifte Vergileme	1985	1988
Estonya	Çifte Vergileme	2003	2005	Polonya	Çifte Vergileme	1983	1997
Etiyopya	Çifte Vergileme	2005	2007	Romanya	Çifte Vergileme	1986	1988
Fransa	Çifte Vergileme	1987	1989	Portekiz	Çifte Vergileme	2005	2006
Fas	Çifte Vergileme	2004	2006	Rusya	Çifte Vergileme	1997	1999
Fildişi Sahili	Çifte Vergileme	2016	-	Ruanda	Çifte Vergileme	2018	2020
Kırgızistan	Çifte Vergileme	1999	2001	Suudi Arabistan	Çifte Vergileme	2007	2009
Filistin	Çifte Vergileme	2018	-	Senegal	Çifte Vergileme	2015	-
Filipinler	Çifte Vergileme	2009	2016	Sırbistan	Çifte Vergileme	2005	2007
Finlandiya	Çifte Vergileme	2009	2012	Sierra Leone	Çifte Vergileme	2020	-
Gambiya	Çifte Vergileme	2014	2018	Singapur	Çifte Vergileme Protokol	1999 2012	2001 2013
Guernsey	Bilgi Değişimi	2012	2017	Slovakya	Çifte Vergileme	1997	1999
Gürcistan	Çifte Vergileme	2007	2010	Slovenya	Çifte Vergileme	2001	2003
Güney Afrika	Çifte Vergileme Protokol	2005 2013	2006 2017	Somali	Çifte Vergileme	2016	-
Hırvatistan	Çifte Vergileme	1997	2003	Sri-Lanka	Çifte Vergileme	2022	-



Ülke	Anlaşma Türü	Tarih		Ülke	Anlaşma Türü	Tarih	
		1	2			1	2
Hindistan	Çifte Vergileme	1995	1996	Sudan	Çifte Vergileme	2001	2005
Hollanda	Çifte Vergileme	1986	1988	Suriye	Çifte Vergileme	2004	2004
Irak	Çifte Vergileme	2020	-	Tacikistan	Çifte Vergileme	1996	2001
İran	Çifte Vergileme	2002	2005	Tayland	Çifte Vergileme	2002	2005
İrlanda	Çifte Vergileme	2008	2010	Tunus	Çifte Vergileme	1986	1987
İspanya	Çifte Vergileme	2002	2003	Türkmenistan	Çifte Vergileme	1995	1997
İsrail	Çifte Vergileme	1996	1999	Ukrayna	Çifte Vergileme Protokol	1996 2017	1998 2020
İsveç	Çifte Vergileme	1988	1990	Umman	Çifte Vergileme	2010	2011
İsviçre	Çifte vergileme Karşılıklı Anl.	2010 2012	2012 2012	Ürdün	Çifte Vergileme	1985	1986
İtalya	Çifte Vergileme	1990	1993	Venezuela	Çifte Vergileme	2018	2021
Japonya	Çifte Vergileme	1993	1994	Vietnam	Çifte Vergileme	2014	2017
Jersey	Bilgi Değişimi	2010	2013	Yemen	Çifte Vergileme	2005	2010
Kanada	Çifte Vergileme	2009	2011	Yeni Zelanda	Çifte Vergileme	2010	2011
Kamboçya	Çifte Vergileme	2022	-	Yunanistan	Çifte Vergileme	2003	2004

**Not:** 1-İmza tarihi, 2-Yürürlüğe giriş tarihi.

**Kaynak:** OECD, (2022a).

### 3.3. Küresel Asgari Kurumlar Vergisi Oranı

Uluslararası vergi kurallarını güncellemek için yapılan uzun görüşmelerin neticesinde Ekim 2021'de, OECD/G20 Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı'na ilişkin Kapsayıcı Çerçeve'nin 137 üyesi, Ekonominin Dijitalleşmesinden Kaynaklanan Vergi Sorunlarını Yönelik İki Sütunlu Yaklaşımı içeren bildiri üzerinde anlaşmaya varmıştır. 20 Aralık 2021 tarihinde OECD, OECD/G20 Matrah Aşındırması ve Kâr Aktarımı (BEPS) kapsamında onaylanan iki adımlı yaklaşımın ikinci adımına dair "Küresel Asgari Vergiye İlişkin Model Kuralları" yayımlanmıştır. Söz konusu Model Kurallar, "Gelire Dâhil Olma Kuralı" ve "Yetersiz Vergilendirilmiş Ödemeler

Kuralı"nı kapsamakta olup; tüm bu kurallar bir bütün olarak Küresel Matrah Aşındırmayı Önleme Kuralları (GloBE Kuralları) olarak anılmaktadır (Uygun, 2022: 95; Beydemir, 2022; İçmen, 2022: 12).

Küresel asgari kurumlar vergisi oranı uygulaması iki sütunlu bir çözümden oluşmaktadır. Birinci sütun büyük ve kârlı yaklaşık 100 şirkete uygulanmaktadır. Kârların bir kısmı tüketicilerin bulunduğu, ürünlerin satıldığı ve hizmetlerin yapıldığı ülkelere tahsis edilecektir (OECD, 2021a). Birinci sütun toplam geliri 20 milyar avro ve üzerinde olan finans ve maden şirketleri dışındaki Amazon, Facebook, Google gibi 100 şirkete uygulanacaktır. Dolayısıyla birinci sütun Türkiye'de uygulama alanına sahip olmayacaktır (Kahraman, 2021; Uygun, 2022: 98).

İkinci sütun ise yıllık geliri 750 milyon avro üzerinde olan büyük çok uluslu şirketlere yönelik olup %15 kurumlar vergisi bu aşamada uygulanacaktır. Amaç, faaliyetlerin düşük vergi oranı uygulanan bir ülkede gerçekleştirilerek daha düşük oranlı vergilendirmeye tabi tutulmasını önlemektir (Uygun, 2022: 96; OECD, 2021b). İkinci sütun birinci sütunu destekleyici nitelikte olup ilk sütuna girmeyen şirketlerin vergilendirilmesine yöneliktir. Ülkelerin vergi tabanlarını korumak için asgari %15 kurumlar vergisi getirilerek ülkeler arasındaki vergi rekabetinin önlenmesi ve vergi şeffaflığının sağlanması amaçlanmaktadır (Uygun, 2022: 98).

Temmuz 2023 itibarıyla küresel GSYH sermayesinin %90'ından fazlasını temsil eden 138 üye ülke arasında küresel vergi anlaşmasının uygulanmasına yönelik anlaşma sağlanmıştır (OECD, 2021a). Küresel asgari kurumlar vergisinin iki sütunlu uygulamasını kolaylaştırmak için bir uygulama rehberi yayınlanmıştır. Buna göre (OECD, 2021a):

- Çok uluslu işletme kârlarının bir kısmı üzerinden yerel vergilendirme hakkını yeniden tahsis etmesine ve kullanımına izin veren çok taraflı sözleşme metni yer almaktadır.
- Emsallere uygunluk ilkesinin ülke içi temel pazarlama ve dağıtım faaliyetlerine basitleştirilmiş ve düzenli bir şekilde uygulanması için önerilen bir çerçeveye yer almaktadır.
- Bölgesel ve uluslararası kuruluşlarla koordinasyon içinde hızlı ve koordineli bir şekilde uygulanmasını desteklemek için OECD tarafından oluşturulan kapsamlı bir eylem planı yer almaktadır.

Bugün itibarıyla anlaşmaya taraf olan 138 ülke ile 1 Ocak 2025'e kadar dijital hizmet vergileri vb. yürürlüğe girmeyeceği/yürürlükte olanların kaldırılacağı yönünde anlaşma sağlanmıştır. Bu taahhüt, bugüne kadar kaydedilen ilerlemenin ve metnin onaylanmasının kesintiye uğramasının veya gecikmesinin önlenmesi ihtiyacının kabulüyle yapılmıştır. Onaylanan sonuç bildirimini, G20 ülkelerinin maliye bakanlarına ve merkez bankası başkanlarına 17-18 Temmuz tarihlerinde Hindistan'ın Gandhinagar kentinde yapılan toplantıda sunulmuştur. Aynı zamanda yılsonuna kadar düzenlenecek imza töreni ile 2023'ün ikinci yarısında imzaya açılabilmesi için teknik çalışmalara da devam edilmektedir. Her ülkede geçerli olan istişare, yasal ve idari süreçler göz önüne alındığında, çok taraflı sözleşmenin 2025 yılında yürürlüğe girmesi beklenmektedir (OECD, 2022a).

Birinci Sütun B'deki tüm çalışmalarında yılsonuna kadar tamamlanması planlanmaktadır. Kapsayıcı çerçeveye, nihai bir B miktarı raporunu onaylamayı ve temel unsurları Ocak 2024'e kadar OECD Transfer Fiyatlandırması Kılavuz İlkelerine dâhil etmeyi beklemektedir. Mutabık kalınan belgeler yayımlanarak, uygulanmasına yönelik çok taraflı aracın 2 Ekim 2023 itibarıyla dağıtılması ve imzaya açılması planlanmaktadır. OECD ayrıca iki ayaklı çözümün hızlı ve koordineli bir şekilde uygulanmasını desteklemek için kapsamlı bir eylem planı hazırlayıp, kalkınmada ülkelerin uygulama kapasitelerini geliştirmek için ek destek ve teknik yardım sunmayı amaçlamaktadır (OECD, 2022a).

## **SONUÇ**

Çok uluslu işletmelerin vergi yüklerini azaltma çabaları BEPS, vergi amaçlı bilgi değişimi ve saydamlık çalışmaları ve küresel asgari kurumlar vergisi oranı gibi uygulamalara neden olmuştur. Tüm bu uygulamalar, ülkelerin vergi mevzuatlarındaki farklılıklar, uluslararası alanda kabul gören ve uygulamaya sokulan vergi kanununun olmaması nedeniyle ortaya çıkan vergi kayıplarını önlemeye yönelik planlanmıştır.

BEPS Eylem Planı 13, vergi şeffaflığının artırılarak vergi kayıplarının azaltılmasına yönelik düşünülmüş olup "ülke bazlı raporlama"dan oluşmaktadır. Eylem Planı 13, çok uluslu işletmelerin vergiyi doğuran olaya sebep olan faaliyetlerin gerçekleştiği tüm ülkeler ile bilgi paylaşımında bulunarak vergi kayıplarının azaltılması ve vergi şeffaflığının sağlanmasına yöneliktir. Vergi şeffaflığının sağlanması ile vergi kayıplarının önüne geçilmesi hedeflenmektedir.

Günümüze dek ülkelerin BEPS Eylem Planı 13 çalışmaları hakkında yayımlanan 6 raporda, ülke bazlı raporlama gerekliliklerini yerine getiren ve getirmeyen ülkeler tespit edilmiştir. Bu ülkelerde raporlama şartlarına uyulup uyulmadığını tespit etmek amacıyla çeşitli sınıflandırmalar bulunmaktadır.

OECD'nin 2022 yılı BEPS Eylem Planı 13 raporuna göre 105 ülke (tablo 1), ülke bazlı raporlamaların gerçekleştirilmesine yönelik asgari şartları sağlamıştır. Birçok ülke uyum sağlamaya yönelik 2016 yılından itibaren ilk raporlamalarını yayımlamaya başlamışlardır. Ülke bazlı raporlamaya katılım konusunda asgari şartların sağlanmasına rağmen Bosna Hersek, Dominik Cumhuriyeti, Gabon, Gürcistan, Grönland, Kazakistan, Maldivler, Moğolistan, Papua Yeni Gine, Romanya, Senegal, Seyşeller, Sri Lanka, Ürdün, Vietnam ve Zambiya gibi ülkelerde eksiklikler tespit edilerek yerel, yasal ve idari çerçeve, bilgi alışverişi ve raporların uygun kullanımı başlıkları altında uyumun sağlanması konusunda çeşitli önerilerde bulunulmuştur. Ülke bazlı raporlamaya yönelik uyum düzeyi yüksek olmasına rağmen 30 ülke, Eylem Planı 13 asgari standardı kapsamında gerekli olan ülke bazlı raporlarının dosyalanması için gereklilikleri henüz yerine getirmemiştir. Söz konusu ülkelere ülke bazlı raporlama gerekliliklerini mümkün olan en kısa sürede uygulamak için yerel bir yasal ve idari çerçeveye yönelik adımlar atılması, bilgi alışverişinden önce uygun kullanım koşulunun karşılanmasını sağlamak için çaba sarf edilmesi, bilgi alışverişinin sağlanması için gerekli süreçleri veya yazılı prosedürlerin uygulanması konusunda tavsiyelerde bulunulmuştur.

OECD bünyesinde vergiden kaçınmanın önlenmesine yönelik çalışmaların sonucu olarak oluşturulan bir diğer çalışma da "Vergi Amaçlı Bilgi Değişimi ve Saydamlık Küresel Forumu"dur. Şeffaflık ve vergi alanında talep üzerine bilgi alışverişi konusunda uluslararası çalışmalarını sürdüren Forum, sadece üyelerini değil üye olmayan ülkeleri de incelemektedir. Forum, iki tur inceleme gerçekleştirmiş olup birinci turda 2010-2016 yıllarında yasal çerçeve ve EOIR uyumunun gözden geçirilmesine yöneliktir. İkinci tur incelemede ise EOIR standardına sürekli uyumun sağlanması amaçlanmıştır. Nihai inceleme raporlarında yapılan tavsiyelerle ülkelerin uluslararası şeffaflık standartlarını ve vergi amaçlı bilgi alışverişini etkili bir şekilde uygulamaları konusunda desteklenmektedir. İkinci tur incelemelerinde Türkiye'de şeffaflık ve talep üzerine bilgi alışverişi standardının uygulanması analiz edilmiş ve Türkiye, standartlara genel olarak büyük derecede uyumlu olarak derecelendirilmiştir.

Küresel asgari kurumlar vergisi oranı uygulaması da BEPS eylem planlarının eksik kalan yönlerini tamamlamak amacıyla getirilmiştir. Aslında her iki uygulamanın da temel amacı, küreselleşme ile hızla artış gösteren çok uluslu işletmelerin sermayenin vergi cenneti ülkelere kaydırılması, transfer fiyatlandırması vb. uygulamalarla vergi yükümlülüklerini azaltma çabalarının önüne geçmektir. Küresel asgari kurumlar vergisi oranı uygulamasının olası etkileri değerlendirildiğinde, uygulanacak %15 oranındaki kurumlar vergisi ile işletmelerin faaliyetlerini düşük vergili bölgelere taşımasının cazibesinin azalacağı açıktır. Amazon, Google gibi büyük çok uluslu işletmeler, kârlarını vergilendirme amacıyla farklı dilimlere bölerek, daha fazla ülkenin vergi gelirlerinden pay almasını sağlayacaktır. Bununla birlikte, büyük ABD şirketleri ABD hükümetine daha az ve denizaşırı hükümetlere daha fazla ödeme yaparak, yabancı kazançlarını daha yüksek vergilendirmeye tabi tutacaktır. Uygulanacak %15 kurumlar vergisi oranının bir ülkenin mevcut kurumlar vergisinden yüksek olması durumunda ilgili ülke için ek vergi yükümlülüğü ortaya çıkacaktır. Bu durumda offshore yatırım merkezlerinin çok uluslu işletmelere indirimli veya sıfır gelir vergisi oranları sunmaya devam etmek için artık hiçbir nedeni olmayacaktır. Bu nedenle vergi cenneti olarak kabul edilen bölgelerin cazibesi ortadan kalkacaktır. Sermayenin büyük kısmını kendine toplayan vergi cenneti ülkelerin cazibesinin ortadan kalkması ile ülkeler arasında vergi gelirlerinin daha adil dağılımı mümkün olabilecektir. Bu yolla işsizliğin azaltılması, yoksulluk ve yoksunluğun azalması, sosyal barış ve refahın artırılması, küresel eşitsizliklerin ortadan kaldırılması ve sürdürülebilir kalkınma amaçlarının daha etkili bir şekilde hayata geçirilmesine de önemli katkılar sağlanabilecektir.

## KAYNAKÇA

- Akamah, H., Hope, O. K. and Thomas, W. B. (2018). Tax Havens and Disclosure Aggregation, *Journal of International Business Studies*, 49 (1), No 5, 49-69.
- Aktuğ, M. ve Öz, E. (2021). Küresel Vergi Şeffaflığının Artırılmasında Uluslararası Bilgi Paylaşımının Rolü, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 17 (1), 115-148.
- Albu, O. B. and Flyverbom, M. (2019). Organizational Transparency: Conceptualizations, Conditions and Consequence. *Business & Society*, 58 (2), 268–297.
- Alexander, R. M. (2013). Tax Transparency. *Business Horizons*, 56, 543-549.
- Avi-Yonah, R. S. (2008). Corporate Social Responsibility and Strategic Tax Behavior. *Tax and Corporate Governance*, (3), 183-198.
- Baden, A. and Wigan, D. (2017). Professional Activists on Tax Transparency. Eds. L. Seabrooke and L. F. Henriksen. *Professional Networks in Transnational Governance*. Cambridge: Cambridge University Press, 130-146.
- Barr, N. A., James, S. R. and Prest, A. R. (1977). *Self-Assessment for Income Tax*. London: Heinemann Educational Books.
- Beydemir, M. Dijital Çağın Yeni Vergilendirme Kuralı: OECD'nin Küresel Asgari Oranlı Kurumlar Vergisi Önerisi, TNKÜ İİBF Uluslararası Kamu Maliyesi Sempozyumu, 09-10 Haziran 2022, Paper ID: MLY028.
- Bittker, I. B. (1973). Income Tax "Loopholes" and Political Rhetoric, *Michigan Law Review*, 71 (6), 1099-1102.
- Brown, R. J., Jorgensen, B. N. and Pope, P. F. (2019). The Interplay between Mandatory Country-by-Country Reporting, Geographic Segment Reporting, and Tax Havens: Evidence from the European Union. *Journal of Accounting and Public Policy*, 38 (2), 106-129.
- Christians, A. (2012). Tax Activists and The Global Movement for Development Through Transparency. Eds. M. Steward and Y. Brauner, *Tax Law and Development*. Cheltenham, UK/Northampton, MA: Edward Elgar Publishing, 316–344.
- Dyreg S. D., Hoopes J. L. and Wilde J. H. (2016) Public Pressure and Corporate Tax Behavior. *Journal of Accounting Research*, 54 (1):147–186.
- Freedman, J. (2004). Defining Taxpayer Responsibility: In Support of A General Anti Avoidance Principle. *British Tax Review*, (4), 332–357.

- Freedman, J. (2018). Restoring Trust in the 'Fairness' of Corporate Taxation: Increased Transparency and the Need for Institutional Reform. In: S. Goslinga, et al., eds. Trust and Taxation. The Hague: Eleven, 121-141.
- Gedik, G. (2020). BEPS Eylem Planları Kapsamında Türk Vergi Mevzuatında Yapılan Değişiklikler. NKÜ Hukuk Fakültesi Dergisi, 1 (2), 27-48.
- Hansen, H., Christensen, L. and Flyverbom, M. (2015). Introduction: Logics of Transparency In Late Modernity: Paradoxes, Mediation and Governance. European Journal of Social Theory, 18 (2), 117-131.
- Ilaboya, O.J. and Aronmwan, E. J. (2021). Overconfident CEOs and Corporate Tax Avoidance, Journal of Accounting and Management, 11(2), 70-82.
- Irawan, Y., Sularso, H. and Farida, Y. N. (2017). Analysis of Tax Avoidance in Property and Real Estate Companies in Indonesia. Sar (Soedirman Accounting Review), Journal of Accounting and Business, 2, 1-14.
- İçmen, M. (2022). OECD'nin Küresel Asgari Oranlı Kurumlar Vergisi Önerisinin Değerlendirilmesi, Vergi Raporu, 272(5), 11-21.
- Kahraman, A. (2021). Uluslararası Vergilemede Dönüşüm, (27 Temmuz), [https://www.ey.com/tr\\_tr/tax/uluslararasi-vergilemede-donusum](https://www.ey.com/tr_tr/tax/uluslararasi-vergilemede-donusum). (25.01.2022)
- Kerr, J.N. (2019). Transparency, Information Shocks, and Tax Avoidance. Contemporary Accounting Research, 36 (2), 1146-1183.
- Meijer, A., Hart, P. and Worthy, B. (2015). Assessing Government Transparency: An Interpretive Framework. Administration & Society. 50 (4), 501-526.
- Oats, L., Miller, A. and Mulligan, E. (2017). Principles of International Taxation. London: Bloomsbury.
- Oats, L. and Tuck, P. (2019). Tax Avoidance: Is Tax Transparency the Solution?. Accounting and Business Research, 49 (5), 565-583.
- Overesch M. and Wolff, H. (2021). Financial Transparency to the Rescue: Effects of Public Country-by-Country Reporting in the European Union Banking Sector on Tax Avoidance, Contemporary Accounting Research, 1-27.
- OECD (2013). Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance. Paris: Organisation for Economic Cooperation and Development.

- OECD/G20 (2015). Transfer Pricing Documentaiton and Country-by-Country Reporting (Action 13): 2015 final report. [E.T.: 09.12.2022]
- OECD (2021a). Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – 8 October. <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-thedigitalisation-of-the-economy-october-2021.htm>. (01.02.2022)
- OECD (2021b). The Pillar Two Rules in a Nutshell, 20 December, <https://www.oecd.org/tax/beps/pillar-two-model-rules-in-a-nutshell.pdf>. (01.02.2022)
- OECD (2021c). Country-by-Country Reporting – Compilation of 2021 Peer Review Reports: Inclusive Framework on BEPS: Action 13, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/73dc97a6-en>.
- OECD (2022a). Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes: Türkiye 2022 (Second Round). [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-turkiye-2022-second-round\\_b2af0142-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-turkiye-2022-second-round_b2af0142-en)
- OECD (2022b). OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS: Progress Report September 2021-September 2022, 4 October 2022, <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-progress-report-september-2021-september-2022.htm>
- OECD (2022c). OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Country-by-Country Reporting– Compilation of 2022 Peer Review Reports, Inclusive Framework On BEPS: Action 13, December 2022.
- Özgenç, S. (2019). Çok Taraflı Vergi Anlaşmasının Temel Esasları - Matrahın Aşındırılması ve Karın Taşınması Eylem Planı 15 Çerçevesinde, On İki Levha Yayıncılık: İstanbul.
- Palan R., Murphy R. and Chavagneux C. (2010). Tax Havens: How Globalization Really Works, Cornell University Press: Ithaca, NY.
- Picciotto, S. (1992). International Business Taxation: A Study in the Internationalization of Business Regulation. Cambridge: Cambridge University Press.
- Salehi, M., Mirzaee, M. A. and Yazdani, M. (2017). Spiritual and Emotional Intelligences, Financial Performance, Tax Avoidance and Corporate Disclosure Quality in Iran. International Journal of Law and Management, 59(2), 237-256.
- Shafer, W. and Simmons, R. (2006). Social Responsibility, Machiavellianism and Tax Avoidance: A Study of Hong Kong Tax Professionals. SSRN Electronic Journal.



- Stiglingh, M., Smit, A. R. and Smit, A. (2022). The relationship between tax transparency and tax avoidance, *South African Journal of Accounting Research*, 36:1, 1-21.
- Transparency Report 2013 Ernst & Young Accountants LLP. [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax\\_Transparency\\_\\_Seizing\\_the\\_initiative/\\$FILE/EY\\_Tax\\_Transparency.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax_Transparency__Seizing_the_initiative/$FILE/EY_Tax_Transparency.pdf) (E.T. 25.06.2023)
- Uygun, E. ve Gerçek, A. (2018). OECD Ülkelerinde Agresif Vergi Planlamasını Önlemeye Yönelik Tedbirlerin Değerlendirilmesi, *Vergi Sorunları Dergisi*, 360(9), 34-49.
- Uygun, E. (2022). Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Küresel Asgari Kurumlar Vergisi. *International Journal of Public Finance*. 7(1), 93-112.
- Venter, E. R., Stiglingh, M. and Smit, A. R. (2017). Integrated Thinking and the Transparency of Tax Disclosures in the Corporate Reports of Firms. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 28(3), 394-427.

## **ENSURING TAX TRANSPARENCY FOR FIGHTING AGAINST TAX AVOIDANCE: GLOBAL INITIATIVES AND PRACTICES**

**Esra UYGUN**

### **EXTENDED ABSTRACT**

Multinational enterprises, taking advantage of the differences in the tax legislation of countries and the lack of an internationally accepted and implemented tax law, are taking initiatives to reduce their tax burden. Efforts to reduce the tax burden of multinational enterprises have led to practices such as BEPS, tax information exchange and transparency studies, and the global minimum corporate tax rate.

BEPS Action Plan 13 country-based reporting has been developed to reduce tax losses by ensuring tax transparency via information-sharing with all countries where multinational companies carry out activities that bear tax. The aim is to increase tax transparency and prevent tax losses by providing information exchange between countries with country-based reporting. The OECD periodically submits reports evaluating the work carried out within the scope of BEPS Action Plan 13. To date, six reports have been published. The report includes various classifications to determine whether the reporting requirements of countries/regions are complied with. According to the report, 105 countries have met the minimum requirements for country-based reporting. Although the level of compliance with country-based reporting is high, 30 countries have not yet met the requirements for filing country-by-country reports required under the Action Plan 13 minimum standard. These countries are Bosnia and Herzegovina, the Dominican Republic, Gabon, Georgia, Greenland, Kazakhstan, the Maldives, Mongolia, Papua New Guinea, Romania, Senegal, the Seychelles, Sri Lanka, Jordan, Vietnam, and Zambia. Recommendations were made for those countries to take steps towards a local legal and administrative framework to implement country-based reporting requirements as soon as possible, to take steps to ensure that the appropriate use condition is met before exchanging information, and to implement the necessary processes or written procedures to ensure the exchange of information.

Another study created as a result of the OECD's efforts to prevent tax avoidance is the "Global Forum on Exchange of Information and Transparency for Tax Purposes". Continuing its international work on transparency and the

exchange of information upon request in the field of tax, the Forum examines not only its members but also non-member regions/countries. The Forum conducted two rounds of review; the first-round review aimed to review the legal framework and EOIR, and the second-round review aimed to ensure continued compliance with the EOIR standard. Recommendations made in the final review reports attempt to help countries/regions effectively implement international transparency standards and exchange of information for tax purposes. In the second round of reviews, the standard regarding the implementation of the transparency and exchange of information on request in Türkiye was analyzed and Türkiye was rated as generally highly compliant with the standards.

Another innovation implemented internationally to ensure tax transparency in tax avoidance is the application of a global minimum corporate tax rate. The application of the global minimum corporate tax rate has also been introduced to complete the missing aspects of the BEPS action plans. Multinational companies resort to various tax evasion methods to move their earnings to lower-tax or zero-tax countries, reducing the tax revenues of those countries. The USA is one of the countries most affected by this situation due to the multitude of multinational companies. For this reason, taxing multinational companies in the country where the profits of multinational companies are made has been proposed by the G7 countries led by the USA and has already been accepted by many countries. The application is planned in two columns, and in the first column, it will be applied to approximately 100 companies with revenues of 20 billion euros and profitability over 10%. A portion of the profits will be allocated to countries where consumers are located, products are sold, and services are provided. The second pillar is for large multinational companies with annual revenues over 750 million euros, and 15% corporate tax will be applied at this stage. Introducing a minimum 15% corporate tax to protect countries' tax bases is important for preventing tax competition between countries and ensuring tax transparency. It is anticipated that 150 billion dollars of additional tax revenue will be generated with the minimum corporate tax rate that will be implemented in 2025.