

KÜRESEL ASGARİ VERGİLENDİRMEDE 3. SÜTUN GETİRİLEBİLİR Mİ?

I- KÜRESEL ASGARİ KURUMLAR VERGİSİ OLAYI

Uluslararası vergileme gibi kararların güç alındığı, ortak çalışmaların zor olduğu bir alanda “küresel asgari vergi” uygulaması şaşırtıcı bir hızla ilerleme göstermiştir.

1 Temmuz 2021 tarihinde, BEPS Eylem Planı’nı kabul eden, küresel gayrisafi yurtiçi hasılanın %90’ından fazlasını temsil eden 130 OECD ve G20 ülkesi, dünya ekonomisinde dijitalleşmenin yol açtığı sorunların karşısında “iki sütunlu çözüm (two-pillar solution)” konusunda anlaşmışlardır. Moldova’nın 147. ülke olarak katılımıyla, son 10 yıldır geniş bir uygulama alanı bulan BEPS Eylem Planı, uluslararası vergi alanında daha fazla saydamlık ve adalet getirmek iddiasıyla yürütülen tarihi bir çalışma halini almıştır. Bu çabaların sonucunda, uluslararası vergileme, dünyada çok taraflılığın uygulandığı önemli konulardan birisi haline gelmiştir.

Konunun ciddi olarak gündeme geldiği ilk günlerde tepki gösteren ülkeler olmuştur. Bazı Avrupa Birliği ülkeleri, uluslararası şirketlerin kendi ülkelerinde faaliyette bulunmaları için oldukça avantajlı kurumlar vergisi oranı belirlemişlerdir. Örneğin, İrlanda %12,5, Macaristan %9 gibi uluslararası firmalar açısından son derece cazip kurumlar vergisi oranlarını kabul etmişlerdir. İrlanda Maliye Bakanı, %15 küresel vergi oranı için memnuniyetsizliğini açıkça ifade etmiştir. Macaristan Maliye Bakanı da, küresel minimum vergi oranının ülkedeki büyüme oranı ve ekonomik faaliyetler üzerinde olumsuz etki yapabileceği açıklamasında bulunmuştur. Estonya da küresel minimum vergi oranı için itirazlarda bulunmuştur. Her üç ülke de güçlü ekonomilere karşı rekabeti

yürütebilmeleri için ellerindeki önemli bir araç olan ve uygulamada etkin olarak kullanılan düşük kurumlar vergisi oranlarından vazgeçmek istememişlerdir.[\[1\]](#) Ancak, çok hızlı işleyen süreçte itirazlar da sessizliğe ve kabule dönüşmüştür.

Küresel asgari kurumlar vergisi önerisi gelişmiş ülkelerin talep ettiği bir düzenlemedir. Az gelişmiş ülkelerin tepkisi hiçbir yerde gündeme gelmemiş, gündeme gelen tepkiler de kısa süre içinde yok olmuştur. Süreç çok hızlı biçimde ilerlemekte ve büyük bir “görüş birliği” olduğu algısı uluslararası tüm toplumda yer bulmaktadır.

Sistemi şekillendiren gelişmiş ülkeler tarafından az gelişmiş ülkelere sürekli olarak söylenen, *“samimi olarak ifade ediyorum ki, bu uygulama sizin için de çok iyi olacak!”* garantisinin sonucunu yakın bir gelecekte görmek mümkün olacaktır.

2021 yılında başlayan süreç, en son 18-19 Kasım 2024'te Brezilya'nın Rio de Janeiro kentinde düzenlenen G20 Zirvesi'nde Brezilya Cumhurbaşkanı Lula de Silva'nın deklarasyonu ve “Adil Bir Dünya ve Sürdürülebilir Bir Gezegen İnşa Etmek” başlıklı G20 Zirvesi'nin sonuç bildirgesindeki tespitler, küresel asgari kurumlar vergisi de dahil olmak üzere, getirilen dayatmalara yapılan itirazların somut bir hal almasına yol açmıştır. G7 ve G20 ülkelerinin aldıkları kararlarda bakış açısı, yaklaşım ve uygulanacak politikaların tespiti yönünden gittikçe büyüyen farklılıklar oluşmaktadır. Son G20 Zirvesi'nde 55 Afrika ülkesinin üye olduğu Afrika Birliği'nin de katılım sağlaması çok önemlidir. G20 az gelişmiş ülkelerin sesini duyurabileceği bir alan haline dönüşmüştür.

Rio de Janeiro'daki G20 Zirvesi'nin uygulamaya ciddi etkisinin olup olmayacağını yakın zamanda hep beraber göreceğiz.

Yaşanan süreci başından itibaren aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz:

II- G20 ÜLKELERİ VE OECD BÜNYESİNDEKİ ÇALIŞMALAR:

Uluslararası şirketlerin kendi merkezleri dışındaki yerlere yapacakları yatırım kararlarını etkileyen çok sayıdaki unsur arasında en önemlilerinden birisi ödenecek vergilerdir. Uluslararası şirketler karlarını en üst seviyeye çıkarmaya odaklanmışken, yabancı sermayenin yöneldiği ülkeleri gelişmiş ve az gelişmiş ülkeler olarak ayrı ayrı değerlendirmek gerekir. Gelişmiş ülkelere yönelen yabancı sermayenin en büyük nedeni, pazarlama etkinliği, nitelikli eleman temini, hukuki ve siyasi istikrar, verilen güvenceler, girişim ve satıştaki açılımlar gibi operasyonel tercihlerdir. Özellikle doğrudan yabancı sermaye yatırımı talep eden az gelişmiş ülkelerin odaklandıkları hususlar ise gelecek yabancı yatırımlar sayesinde işsizliğin azalması, teknoloji transferinin sağlanması, nitelikli işgücünün artması, yatırımın etkisiyle diğer yatırımların tetiklenmesi, ülkedeki milli gelirin artması gibi hususlardır. Az gelişmiş ülkelerin kısa dönemde kendi olanakları ile sağlamaları çok güç olan bu etkiler için doğrudan yabancı sermaye olağanüstü büyük bir nimet haline dönüşmektedir. Ancak, her alanda olduğu gibi uluslararası alanda da her nimetin bir maliyeti vardır. Bu maliyet zaman zaman ülkelerin bağımsızlığını ve egemenliğini kaybetmeleri boyutuna kadar gidebilmektedir. Hassas denge hayati önem taşımaktadır. Az gelişmiş ülkeler doğrudan yabancı sermayeyi ülkelere çekebilmek için çok sayıda teşvik uygulayabilmekte, garantiler verebilmektedir. Vergi bu unsurlardan sadece birisidir. Ticari ayrıcalıklar, arazi tahsisleri, gümrük kolaylıkları, ucuz işçilik temininin sürekli hale getirilmesi, ucuz hammadde sağlanması, ülkeye gelen yabancılara engel çıkarılmaması, yabancı sermayenin gelmesine engel görünen her türlü kısıtlamanın kaldırılması, yabancı sermayeyi koruyan her türlü kısıtlamanın sağlanması çok sayıda teşvikten ilk akla gelenlerdir. Bu teşvikler içinde vergi konusu birden fazla ülkenin hükümlerini ilgilendirdiği için üzerinde en çok tartışılan, en çok çalışılan ve en çok müdahaleye maruz kalan alan olmuştur. G20 ve OECD bünyesindeki son çalışmalarda

da konu uluslararası şirketler üzerindeki vergilerdir.

Dijitalleşmenin getirdiği yenilikler, dünyada ekonomi ve ticareti doğrudan etkilemiş; özellikle çok uluslu şirketlerin faaliyetleri kapsamında, "iş" in tanımını ve yapılaş biçimini köklü bir şekilde değiştirmiştir. Bu değişiklik, devletlerin ekonomi ve maliye politikalarının önemli bir aracı olan "vergi" yi de tekrar değerlendirilmesi zorunlu bir unsur haline getirmiştir. Çok uluslu şirketler, yerleşik olduğu ülke dışında en az diğer bir farklı ülkede tesis ve varlıkları bulunan şirketleri ifade etmektedir. Çok uluslu şirketler, genellikle kararların alındığı ana merkezi belli bir ülkede bulunmakla birlikte, diğer ülkelerde ofis ya da üretim yerleri bulunan şirketlerdir. Vergi, tarihi ve yapısı gereği devletlerin hükümlerlik alanlarının temel taşlarından birisidir. Bu bağlamda, vergi alan devletler ile esas amacı kar elde etmek olan çok uluslu ya da uluslararası şirketler arasında, küreselleşme ve dijitalleşme nedeniyle ticari faaliyetler kapsamında manevra olanaklarının ortaya çıkması, kaçınılmaz bir çatışma alanı oluşmasına yol açmıştır. Çok uluslu şirketlerin birden fazla ülkede faaliyette bulunmaları, belli bir ülkenin anılan şirketler üzerindeki kontrolünü ve gerekli hallerde yaptırım uygulamasını olanaksız hale getirmektedir. Küreselleşme ile birlikte çok uluslu şirketlerin sayısının, boyutlarının, faaliyet alanlarının ve güçlerinin büyük bir hızla artması, devletlerin tek başlarına düzenlemeler yapmasını olanaksız kılmıştır. Bu durum, uluslararası iş birliğini zorunlu kılmakta; yasal düzenlemelerin esaslarını tüm devletlerin birlikte, uzlaşmayla gerçekleştirilmesini günümüzde gerekli hale getirmektedir. Vergi konusundaki uluslararası düzenlemelerin en önemlileri "Çifte Vergilendirmeyi Önlemeye Yönelik Model Vergi Anlaşması", "Uluslararası Transfer Fiyatlandırması Rehberi", "Zararlı Vergi Rekabetinin Önlenmesi", "Vergi cennetleri ile Mücadele" gibi başlıklar altında sayılabilir. Bu çalışmaların büyük kısmı OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development – Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü)

bünyesinde gerçekleştirilmiştir.

OECD'nin son kapsamlı ve önemli çalışması BEPS (Base Erosion and Profit Shifting – Kar Aktarımı ve Matrah Aşındırması) Eylem Planı'dır. G20 ülkelerinin desteği ve katılımıyla onaylanan BEPS Eylem Planı, küreselleşmenin uluslararası alanda sağladığı ticari hareket serbestisinin, karını en üst düzeye çıkarmak için çaba gösteren firmaların manipülasyonlarına olanak sağlaması sonucu oluşan ve kronikleşen hasarları gidermeye yönelik 15 maddelik önlemler zincirini içermektedir. Burada temel amaç, kazancın oluştuğu yerde vergilendirmenin yapılmasını sağlamaktır.

Uluslararası vergilendirme alanında bilgi değişimi ve saydamlık ilkelerinin kabulü ile birlikte sıkı sıkıya uygulanan, ancak bu ilkelerle sıklıkla çelişen "banka mahremiyeti" kavramı büyük ölçüde sona ermiştir. Vergi Amaçlı Saydamlık ve Bilgi Değişimi Küresel Forumu (Global Forum on Transparency and Exchange of International for Tax Purposes) 2009 yılında kurulmuştur. Şu ana kadar 140 ülke Forum'a katılmıştır. Aynı dönemde, agresif biçimde vergi planlaması yapan çok uluslu ya da uluslararası şirketler (MNEs) ve karşı karşıya kalınan ekonomik krizler BEPS Eylem Planı'nı gündeme getirmiştir. Dünyada tahmini olarak 100 ila 240 milyar USD arasında yıllık vergi zararının oluşması, hükümetleri bu konuda önlem almak zorunda bırakmıştır. Söz konusu tutar küresel kurumlar vergisi toplamının %4-10'una tekabül etmektedir. Uluslararası alanda faaliyet gösteren firmalar BEPS uygulamalarıyla yerel düzeyde faaliyet gösteren firmalara karşı rekabet avantajı elde edebilmekte; bu da vergide adaleti, gönüllü uyumu ve sistem bütünlüğünü zayıflatmaktadır. Uygulamayı yürütenler BEPS Eylem Planı'nın önemli amaçlarından birinin bu haksızlığı düzeltmek ve vergi gelirleri yoluyla geliştirmekte olan ülke ekonomilerine katkısının, yüzde olarak gelişmiş ülkelere daha fazla olacağını iddia etmektedirler. [\[2\]](#)

2013 yılı Eylül ayında G20 ülkelerinin liderleri OECD

bünyesinde geliştirilen kapsamlı BEPS Eylem Planı'nı onaylamışlardır. BEPS Eylem Planı'nın geliştirilmesi ve ilkelerin uygulanabilir hale gelmesi için iki yıllık süre öngörülmüştür. BEPS Eylem Planı, kabul edilen yeni standartları, gözden geçirilen eski standartları, ülke uygulamalarının mutabık kaldığı hususları ve başvuru rehberleri dikkate alarak 15 ölçüt getirmiştir. Bu ölçütlerden bir kısmının, rekabeti olumsuz yönde etkileyecek şekilde bazı ülkelerde hiç uygulanmadığı görülmüştür. Tutarlı bir şekilde uygulanması koşuluyla, BEPS Eylem Planı ülkelere vergi tabanlarını önemli ölçüde koruma olanağı getirmektedir. Bu bağlamda, ülkelerin kendi yasal düzenlemelerini BEPS Eylem Planı doğrultusunda uyumlaştırması gerekmektedir.

OECD üyesi ülkeler ve G20 ülkeleri tarafından üzerinde uzlaşılan BEPS Eylem Planı paketi, 15-16 Kasım 2015 tarihinde Antalya'da düzenlenen G20 Liderler Zirvesi'nde onaylanmıştır. Bazı maddelerin son halinin verilmesi sonraki dönemlerde gerçekleşmiştir.[\[3\]](#)

BEPS Eylem Planı'nın 15 maddesi başlıklar halinde aşağıdaki gibidir:

1. Dijital ekonominin vergilendirilmesindeki sorunlar ve çözüm önerileri.
2. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşma Modeli'nin koşullarına kaynak teşkil eden karma uyumsuzluk düzenlemelerinin etkilerini gidermek.
3. Kontrol edilen yabancı kurum kazançlarına ilişkin kuralları oluşturmak için öneriler.
4. İlişkili kişiler arasındaki finansal işlemler ile üçüncü kişilerle yapılan finansal işlemlerden kaynaklanan finansal giderler yoluyla vergi matrahının aşınmasını önlemek için alınması gereken önlemler.
5. Zararlı vergi rekabeti ile etkin mücadele ve saydamlık ilkesinin dikkate alınması.
6. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının kötüye kullanılmasının önüne geçmek için alınacak önlemler.
7. Uluslararası alandaki daimi iş yeri tanımının değiştirilerek, tanımın aşılmasının önüne geçilmesi.
8. Transfer fiyatlandırması Rehberi'ndeki gayrimaddi hakların grup

şirketleri arasındaki el değiştirmesine yönelik kurallar getirmek. 9. Grup üyeleri arasındaki risk transferi ve artı sermayenin tahsisatına ilişkin kurallar getirmek. 10. Üçüncü kişiler arasında nadiren oluşabilecek yüksek riskli işlemlerin, ilişkili kişiler arasında gerçekleşmesi halinde yapılması gerekenler. 11. BEPS'in getireceği değişikliklerin yaratacağı etkilerin ölçülmesi. 12. Mükelleflere agresif vergi planlarına ilişkin bilgi verme yükümlülüğü getirilmesi. 13. Transfer fiyatlandırmasında belgelendirme yükümlülüğünün gözden geçirilmesi ve saydamlık ilkesine uygun düzenlemelerin yapılması. 14. Uluslararası uyuşmazlıklarda vergi anlaşmalarının çözemediği konularda karşılıklı anlaşma yönteminin uygulanmasına önem verilmesi. 15. Çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin ikili anlaşmaların yetersiz kaldığı hallerde çok tarafı anlaşmaların teşvik edilmesi ve bu yönde çalışmalar yapılması.[\[4\]](#)

OECD, 2013 yılında yukarıda bahsettiğimiz BEPS Eylem Planını açıklayarak çok uluslu şirketlerin kar kaydırmalarını ve matrah aşındırmalarını önlemeye çalışmıştır. Söz konusu ilk eylem planı BEPS 1.0 olarak adlandırılmıştır. Sonrasında teknolojideki gelişmelerin küresel pazarlara ulaşmayı oldukça kolaylaştırmasıyla, kar kaydırma ve matrah aşındırma manipölasyonları da yeni yöntemlerle hızla artmaya başlamıştır. Çok uluslu şirketlerin agresif vergi planlaması olarak adlandırılabilen bu girişimlerini önlemek için eylem planı önemli ölçüde güncellenmiş ve Sütun 1 ve Sütun 2 düzenlemeleri yapılmıştır. Güncellenen bu eylem planı da BEPS 2.0 olarak adlandırılmaktadır.

III- İKİ SÜTUNLU ÇÖZÜM ÖNERİSİ:

1 Temmuz 2021 tarihinde, BEPS Eylem Planı'nı kabul eden 130 OECD ve G20 ülkesi, dünya ekonomisinde dijitalleşmenin yol açtığı sorunların karşısında "iki sütunlu çözüm (two-pillar solution)" konusunda anlaşmışlardır.

Küreselleşme ve dijitalleşmenin birlikteliği, getirdiği çok

sayıda olumlu unsurun yanında, tüm dünyada eşitsizlik ve çarpıklık etkisi de yapmıştır. Yaklaşık yüz yıllık bir tarihi olan uluslararası vergi sistemi, elindeki en etkili araç olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarıyla, günümüzün bu önemli sorunuyla baş edemez hale gelmiştir. Dijitalleşmenin getirdiği sorunlar karşısında 2021 yılında neler yapılabileceği BEPS Eylem Planı kapsamında değerlendirilmiştir. Bu önemli aşamada, güçlü bir ekonomik iyileşme sağlanması için “iki sütunlu çözüm” paketinin hükümetlere gerekli kamu hizmetlerini verirken ve gerekli yatırımları yaparken bütçelerini ve mali tablolarını düzeltmelerinde büyük bir destek sağlayacağı iddia edilmiştir. Covid-19 salgınının getirdiği maliyetler dikkate alındığında anılan paketin öneminin daha da artmakta olduğu söylenmiştir. [5]

İki sütunlu çözüm anlaşması ile uluslararası büyük firmalar hesaplanacak adil vergi payını faaliyette buldukları her ülkede ödeyecekler ve bu durum, uluslararası vergi sisteminde ihtiyaç duyulan vergide kesinlik ve tutarlılık ilkelerinin uygulanmasının büyük ölçüde oluşmasını sağlayacaktır. Bu sonuca ulaşmak için, kamuoyu baskısı ve ticari çatışmalar bağlamında uluslararası iş birliği ruhu üzerinde mutabık kalınması zorunludur. Sağlıklı bir çözüme ulaşılmada, küçük ülkelerin ve gelişmekte olan ülkelerin taleplerini de içerecek şekilde, farklı çıkarlar arasında bir uzlaşma sağlanması zorunludur. Bunun için de sürecin sonuna kadar tüm tarafların belli ölçüde ödün vermeye hazırlıklı olması gerekmektedir. Açıklanan bu çerçevede iki sütunlu çözüm anlaşmasının ana unsurları aşağıdaki gibidir:

Birinci Sütun, küresel dünyanın kazananı olan uluslararası büyük şirketlerin, faaliyette buldukları ülkelerde adil bir kazanç beyan etmesinin ve adil bir vergi ödemesinin sağlanmasını amaçlamaktadır. İkinci sütun, küresel alanda ülkelerin vergi tabanını koruyabilmeleri için, uluslararası şirketlerin faaliyette buldukları her ülkede belirlenecek

minimum tutarda kurumlar vergisi ödemesini öngörerek, vergi rekabeti için belli bir zemin oluşturmaya çabalamaktadır. İkinci Sütun, vergi rekabetini yok etmemekte, sadece çok taraflı anlaşmalarla belli sınırlamalar getirmektedir[6].

İki sütunlu çözüm paketinin, önemli ölçüde vergi geliri sağlaması beklenmektedir. Birinci Sütun kapsamında, her yıl için 100 milyar USD'dan fazla bir kazanç tutarının ülkeler arasında yeniden dağıtılması beklenmektedir. İkinci Sütun kapsamında, ödenecek minimum küresel kurumlar vergisi oranının en az %15 olması öngörülmektedir. Bu öngörü doğrultusunda her yıl yaklaşık 150 milyar USD ilave vergi geliri elde edilmesi beklenmektedir. Uluslararası vergi sisteminde istikrarın ve mükellefler ile vergi idareleri için vergide kesinliğin sağlanması paketin getireceği ilave faydalardır.

İki sütunlu çözüm anlaşmasının ayrıntıları aşağıdaki gibidir:

A. Birinci Sütun:

Tüm dünyadaki faaliyetlerinden elde ettiği yıllık cirosu 20 milyar Euro'nun üzerinde olan ve en az %10 vergi öncesi karlılıkla çalışan uluslararası şirketler düzenlemelerin kapsamı içindedir. Vergi kesinliğinin oluşmasını ve kazançların yeniden dağıtımında beklenen tutarlara ulaşılmasını takiben ciro sınırı 10 milyar Euro'ya indirilecektir. Anlaşma, uygulanmasından yedi yıl sonra gözden geçirilecektir. Gözden geçirme işleminin bir yıl içinde tamamlanması zorunludur. Madenler ve yasal düzenlemeye tabi finansal hizmetler kapsam dışındadır.

Uluslararası bir şirket, faaliyette bulunduğu belli bir ülkede 1 milyon Euro'nun üzerinde gelir elde etmişse, 1. Sütun kapsamında belirlenen kriterler ile gerekli irtibat kurulacak (nexus rule) ve paylaşım gerçekleştirilecektir. Gayrisafi yurtiçi hasılası 40 milyar Euro'nun altında olan ülkelerde, irtibat kurulabilme sınırı 250.000 Euro olarak dikkate alınacaktır.

Küçük tutarlı satışların izlenmesi gibi uyum maliyetleri minimumda tutulacaktır.

Paylaşım şu şekilde yapılacaktır: Uluslararası şirketin %10 karlılığının üzerindeki kar tutarı, artı kar (residual profit) olarak değerlendirilip; artı karın %20-30'u faaliyette bulunulan ülkelerde paylaşımına tabi tutulacaktır. Paylaşımında, irtibat kurulduktan sonra, gelir tabanlı bir anahtar aracılığıyla tutarlar belirlenecektir.

Konunun anlaşılması için bunu bir örnekle açıklayabiliriz:

Bir İsveç şirketinin Almanya, Fransa ve Birleşik Krallık'ta satış yapan iştirakleri ve şirketin geliştirdiği bir ilacın patentlerine sahip olan Bermuda'da ayrı bir iştiraki vardır. Şirket, söz konusu ilacı İsveç, Almanya, Fransa ve Birleşik Krallık'ta satmaktadır. Satış iştirakleri, ilacı satma hakkı için Bermuda iştirakine telif ücreti ödemektedir. Bermuda iştiraki, satış iştirakleri tarafından ödenen telif ücretleri sonucunda şirketin konsolide karının büyük kısmını elde etmektedir. Bu durumda, 1. Sütun, diğer koşulların gerçekleşmesi ile birlikte her bir iştirakçinin ülkesinde ne kadar satış yaptığına bağlı olarak, Bermuda'daki karın bir kısmını satışların gerçekleştiği ülkelere yeniden tahsis edecektir.

1. Sütun, çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmak için tasarlanmış kurallar içermektedir. Bazı ülkeler, dijital şirketlerin vergi matrahını aşındırma ve vergiden kaçınmasını sınırlama amacıyla, "dijital vergi" getirip, uygulamaya başlamışlardır. Söz konusu vergi genellikle büyük çokuluslu şirketlere uygulanmaktadır. Örneğin, Google'ın Fransa'daki reklam geliri bu yolla %3 oranında vergilendirilmektedir. 1. Sütun uygulandığında, dijital vergiler de dahil olmak üzere büyük çokuluslu şirketleri vergilendirmeye yönelik mevcut tek taraflı çabaların önemli kısmı ortadan kalkacaktır.[\[7\]](#)

B. İkinci Sütun:

a) İkinci Sütun, yerel olarak uygulanacak, birbirinin içine geçmiş iki kuraldan oluşur:

(i) Geliri Kapsama Kuralı (Income Inclusion Rule-IIR) ile tek tek şirketlerin düşük oranlı vergiye tabi tutulmasının önüne geçmek için tüm grup şirketleri bir bütün olarak vergilendirilir.

Şirketler grubu içinde, çoğu kez ana şirkete bağlı olarak, faaliyette bulunan bağlı şirketlerin her birinin sağladığı gelir, dönem sonlarında hesapların konsolidasyonunda net tutarlarıyla dikkate alınmaktadır. Bu hesaplamalarda söz konusu bağlı şirketlerin mümkün olduğunca düşük vergi oranlarının bulunduğu ve düşük vergilemenin yapıldığı yerlerde yerleşik olması, uluslararası şirketlerin uyguladığı yaygın bir vergi planlaması politikasıdır. Geliri Kapsama Kuralı (IIR), düşük vergilemenin yapıldığı ülkedeki birimi de bir bütünün parçası olarak vergilemeyi amaçlamaktadır. Bunun için, düşük oranda vergilenen şirketin IIR'ın uygulamasını kabul eden ülkede faaliyette bulunan ana şirkete doğrudan ya da dolaylı olarak bağlı olması koşulunun gerçekleşmesi şarttır.[\[8\]](#)

(ii) Yetersiz Vergilendirmede Ödeme Kuralı (Undertaxed Payment Rule – UTPR) ile Geliri Kapsama Kuralı dışında kalan şirketlerde indirimleri reddederek ya da eşitlik sağlayıcı gerekli düzeltimleri yaparak düşük oranlı vergilendirmenin önüne geçilmektedir.

Yetersiz Vergilemede Ödeme Kuralı (UTPR), uluslararası şirketler grubuna bağlı bir şirketin yerleşik olduğu ülkede düşük vergilemeye tabi tutulması halinde, konsolidasyon sonucu bir bütün olarak hesaplamalara dahil edilmesi ve ilave vergilemeyle düzeltme tabi tutulmasını ifade etmektedir.[\[9\]](#)

b) Vergi Kuralı Konusu (the Subject to Tax Rule – STTR) ile hükümetlere, belirlenmiş olan ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde, minimum oranlı bir verginin altında vergileme

yapılmasını engelleyerek, ilave gelir elde edilmesi olanağı sağlanır. Bu kural, Küresel Vergi Tabanını Aşındırma ile Mücadele'de (Global Anti-Base Erosion Rule – GloBE), telafi edici vergi olarak kabul edilmektedir. İkinci Sütun'un temel unsuru olan GloBe kuralı, belirlenen minimum vergi oranının altında bir vergi oranı ile vergileme yapılmışsa, konsolidasyon, Yetersiz Vergilemede Ödeme Kuralı (UPR) ve Vergi Kuralı Konusu (STTR) ile ilave vergilendirme yaparak, manipülasyonları engellemeyi amaçlamaktadır. GloBE kuralı, ayrıca, belirlediği matrah sistemi ile çifte vergilendirmeyi önlemeye, ülkeler arasındaki farklılık yaratan düzenleme ve vergi teknikleri geliştirme ihtiyacını gidermeye ve vergi sisteminde uluslararası alanda açıklık ve tutarlık oluşturmaya çalışmaktadır.[\[10\]](#)

STTR, GloBE kuralını tamamlayan bir kuraldır. STTR, yapılan anlaşmaya bağlı bir kural olup, düşük vergilemenin yapıldığı ülkelerde faaliyette bulunarak avantaj sağlayan uluslararası şirketlerde grup içindeki ödemelerden kaynaklanan risklere odaklanmaktadır. Bu değerlendirmelerde BEPS yapısı içindeki düzenlemeler esas alınmaktadır.[\[11\]](#)

Küresel Vergi Tabanını Aşındırma ile Mücadele Kuralı (GloBE), genel bir yaklaşımı göstermektedir. Bu nedenle, kapsam dahilindeki ülkeler (Inclusive Framework – IF Members) GloBE kurallarına uymak zorunda değildirler; ancak uymayı kabul ederlerse İkinci Sütun açıklamalarında belirtilen sonuçlarla tutarlı düzenlemeleri yapmaları gerekecektir.

GloBE kuralları, BEPS Eylem Planı'nın 13. maddesinde (ülke raporlamaları) belirtilen 750 milyon Euro sınırını aşan uluslararası şirketlere uygulanacaktır. Şirket merkezleri ülkelerinde bulunan uluslararası şirketler için, anılan sınırın altında kalsalar bile, ülkeler Geliri Kapsama Kuralını (IIR) uygulayıp uygulamamakta serbestiye sahiptirler.

Uluslararası şirketlerin bir parçası olarak faaliyet gösteren ve ana şirket statüsünde olan kamu kuruluşları, uluslararası

kuruluşlar, sivil toplum kuruluşları, emeklilik fonları, yatırım fonları için GloBE kuralları uygulanmayacaktır.

Karlar son 3-4 yıl içinde dağıtılmışsa ve belirlenen minimum oranda ya da üzerinde vergilendirilmişse, ilave vergi yükümlülüğü getirilmeyecektir.

IIR ve UTPR kapsamında uygulanacak minimum vergi oranı en az %15'tir.

İkinci sütunda, ilgili devletlerde minimum vergi oranının uygulanması konusunda anlaşılmıştır. Bu çerçevede, GloBE kuralları ile eşanlı olarak ABD'de uygulanmakta olan US GILTI sistemi de, çalışmalarda belli bir düzeyi yakalayabilmek için ayrıca dikkate alınacaktır. US GILTI (Global Intangible Low-Taxed Income), yurt dışında elde edilen kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının ABD vergi mevzuatı kapsamında özel olarak vergilendirilmesini sağlayan düzenlemelerdir. (26 US Code § 951A).

Kapsam dahilindeki ülkeler (IF), bir uygulama planı oluşturulup yayınlanmasına karar vermişlerdir.

Uygulama planı aşağıdaki hususları içermektedir:

- GloBE Model kuralları, uygun mekanizma ve getirilecek kolaylıklarla, belli bir koordinasyon kapsamında ilgili ülkeler tarafından uygulamaya hazır hale getirilecektir. Bu amaçla, çok taraflı araçlar geliştirilip, kullanılabilir olacaktır.
- Vergi Kuralı Konusu'nun (STTR) koşulları, uygulanabilir hale getirilecektir. Bu amaçla, çok taraflı araçlar kullanılabilir olacaktır.
- Geçiş sürecinde, Yetersiz Vergilendirmede Ödeme Kuralı'nın (UTPR) belli bir süre ertelenmesi gibi kararlar alınabilecektir.

Kapsam dahilindeki ülkeler, küresel minimum vergi oranının, uluslararası şirketlerin ekonomik faaliyetlerine en az etkiyi

yapacak biçimde uygulanması yönünde anlaşmışlardır. Küresel minimum etkin bir vergi oranı ile bu oranın uygulanmasının şekillendirilmesi ve gerekli unsurların oluşturulması için anlaşılan çerçevede 2021 yılı Ekim ayına kadar tartışılıp, sonuca ulaşılması üzerinde bir karara varılmıştır. Faaliyete yeni başlayan uluslararası firmaların küresel minimum vergi kapsamı dışında bırakılması hususu ayrıca tartışılmaktadır.[\[12\]](#)

III- TÜRKİYE'DEKİ YASAL DÜZENLEMELER:

A- Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yapılan Düzenlemeler:

02.08.2024 tarihli ve 32620 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 7524 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na 36. maddeden sonra gelmek üzere ek-1 ila ek-13. maddeler eklenmiş ve "Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi" uygulaması mevzuatımıza girmiştir. Yapılan düzenleme ile getirilen hükümler, 2024 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlara, özel hesap dönemine tabi olan kurumların ise 2024 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına uygulanacaktır.

B- Türkiye Sütun 2 Vergi Kuralı Uygulamasını Kolaylaştırmaya Yönelik Çok Taraflı Anlaşma'yı İmzalamıştır:

19 Eylül 2024 günü, Türkiye'nin de aralarında bulunduğu 9 ülke (Barbados, Belize, Benin, Cabo Verde, Demokratik Kongo Cumhuriyeti, Endonezya, Romanya, San Marino ve Türkiye) Sütun 2 Vergi Kuralı Uygulamasını Kolaylaştırmaya Yönelik Çok Taraflı Anlaşma'yı (STTR MLI) Paris'te imzalamıştır. 10 ülke ise (Belçika, Bulgaristan, Kosta Rika, Moğolistan, Portekiz, Senegal, Seyşeller, Tayland, Ukrayna ve Özbekistan) sözleşmeyi imzalama niyetlerini ifade etmişlerdir[\[13\]](#).

STTR MLI, OECD tarafından getirilen kısaltılmış bir kavramdır ve tam açılımı şu şekildedir: Multilateral Convention to Facilitate the Implementation of the Pillar Two Subject to Tax

Rule (“STTR Multilateral Instrument” “STTR MLI”). Kavramı, “Sütun 2 Vergi Kuralı Uygulamasını Kolaylaştırmaya Yönelik Çok Taraflı Anlaşma” olarak Türkçe’ye çevirmek mümkündür.

IV- ULUSLARARASI ŞİRKETLER HANGİ ÜLKELERDE YATIRIM YAPMAKTADIRLAR

Uluslararası şirketlerin yatırım yaptığı ülkeler genelde kurumlar vergisi oranlarının yüksek olduğu gelişmiş ülkelerdir.

2020 yılı sonuna kadar dünyanın en çok doğrudan yabancı yatırım alan ilk on ülkesi Amerika Birleşik Devletleri, Hollanda, Lüksemburg, Çin, Birleşik Krallık, Hong Kong SAR, Singapur, İsviçre, İrlanda ve Almanya’dır. Bildirilen toplam doğrudan yabancı yatırım pozisyonları 2019’dan 2020’ye 2,2 trilyon dolar veya yüzde altı artmıştır. COVID-19 salgınının yarattığı belirsizliklere rağmen, doğrudan yabancı yatırım pozisyonlarındaki artış büyük ölçüde son beş yıldaki ortalama yıllık artışla uyumludur. 2019’dan 2020’ye artış, Avrupa ve Asya Pasifik’teki artışlardan kaynaklanmıştır. Avrupa’da Birleşik Krallık ve Almanya, sırasıyla %18 ve %15’lik payla listenin başında yer almıştır. Asya Pasifik’te artış esas olarak Çin tarafından yönlendirilmiştir. Aslında, Çin hem iç hem de dışa doğrudan yatırımda dünya çapında bilinen en büyük artışı göstermiştir. Aynı zamanda, Afrika’daki doğrudan yabancı yatırım pozisyonları, 2019’dan itibaren biraz azalmıştır.

Amerika Birleşik Devletleri, 2019’da doğrudan yabancı yatırımın en büyük alıcısı olarak liderlik pozisyonunu almış ve bu pozisyonunu 2020’de, çoğunlukla Japonya, Almanya ve Hollanda’dan gelen daha yüksek doğrudan yatırımlardan kaynaklanan bir şekilde sağlamlaştırmıştır. Bu üç ekonomi birlikte, son üç yılda Amerika Birleşik Devletleri’ndeki doğrudan yabancı yatırımdaki artışın çoğunu oluşturmaktadır.

Hollanda, Lüksemburg, Hong Kong SAR, Singapur ve İrlanda gibi

görece düşük vergili ülkeler, en iyi doğrudan yatırımcı ve yatırım yapılan ekonomiler arasında yer almaya devam etmiştir. Bunlar, özel amaçlı kuruluşlar (ana şirketler tarafından elverişli ülkelerde oluşturulan yan kuruluşlar) aracılığıyla yönlendirilenler de dahil olmak üzere farklı yatırım türleri için cazip hedefler olmaya devam etmiştir. [\[14\]](#)

2023 yılında Afrika ülkelerinin tamamının aldığı doğrudan yabancı yatırımın dünyadaki toplam yabancı yatırımlar içindeki oranı %4'tür. Bu oran son on yıl içinde önemli bir değişiklik göstermemiştir. Son on yılın en düşük oranı %2,4 ile 2016'da; en yüksek oranı da %5,1 ile 2021'de gerçekleşmiştir. [\[15\]](#)

V- ULUSLARARASI ALANDAKİ SON GELİŞMELER:

A- Rio de Janeiro'da Düzenlenen G20 Zirvesi:

18-19 Kasım 2024'te Brezilya'nın Rio de Janeiro kentinde düzenlenen G20 Zirvesi'nde ev sahibi ülkenin Cumhurbaşkanı Lula de Silva son derece çarpıcı bir konuşma yapmıştır. Bugüne kadar G20 ülkelerinin aldıkları kararları ve sonuçlarını eleştiren Lula de Silva küresel vergileme konusunda da ilginç bir öneride bulunmuştur. De Silva'nın konuşmasındaki önemli hususlar aşağıdaki gibidir:

- G20'nin tarihi, küresel ekonominin son on yıllarda yaşadığı şoklarla iç içe geçmiştir. Zamanında yapılan eylem, 2008 krizinin felaketle sonuçlanacak bir çöküşe yol açmasını engelledi.
- Yürütülen reformist ivme, piyasadaki aşırı kuralsızlıkları düzeltmek ve minimal devletin savunulmasını sağlamak için yeterli olmadı.
- 0 dönemde insanlara yardım etmek yerine bankaların kurtarılması tercih edildi.
- Devleti güçlendirmek yerine özel sektörün kurtarılması gerektiğine ve gelişmekte olan ülkeleri desteklemek yerine

merkez ekonomilerine öncelik verilmesi gerektiğine karar verildi.

– Dünyada büyüme yeniden gerçekleşti, ancak üretilen servet en çok ihtiyaç duyanlara hiçbir zaman ulaşmadı.

– Demokrasinin tehdit altında olması gibi eşitsizliğin nefreti, aşırılığı ve şiddeti beslemesi de hiç şaşırtıcı olmadı.

– Neoliberal küreselleşme çöktü.

– Büyüyen çalkantının ortasında, uluslararası toplum öne çıkarılan sorunlar arasında amaçsızca dolaşmayı kabul etmiş görünüyor.

– Bizi trajediye doğru iten bir akıntıya kapılmış gibi sürükleniyoruz. Ancak, bununla yüzleşmek bir felaket anlamına gelmez. Aksine, bunu inkar etmek sorumluluğumuzdan vazgeçtiğimiz anlamına gelir.

– Bu masanın etrafında gezegenin en büyük ekonomilerinin ve bölgesel bloklarının liderleri var. Şu anda insanlığın gidişatını değiştirmek için bizden daha iyi bir konumda olan kimse yok.

– Bu yıl, küresel yönetim reformu G20 gündemine kesin olarak girmiş bulunuyor. Grup ilk kez BM'ye gitti ve kırk ülkenin onayıyla bir "Eylem Çağrısı"nı onayladı. Ancak, bu çağrı sadece bir uyanış çağrısıdır.

– Güvenlik Konseyi'nin ihmallerinin bizzat kendisi uluslararası barış ve güvenlik için bir tehdit olmuştur.

– Veto hakkının ayırım gözetilmeksizin kullanılması, Güvenlik Konseyi'ni beş daimi üyenin rehinesi haline gelmiştir.

– Irak'tan Ukrayna'ya, Bosna'dan Gazze'ye olanlara baktığımızda, her bölgenin bütünlüğüne aynı saygının gösterilmediği ve her hayatın aynı değere sahip olmadığı

giderek daha fazla fark edilmektedir.

– Felaket niteliğindeki müdahaleler Afganistan ve Libya'daki düzeni altüst etmiştir.

– Kayıtsızlık, Sudan ve Haiti'yi unutulmaya terk etmiştir. Tek taraflı yaptırımlar acıya neden olmakta ve en savunmasız olanları vurmaktadır.

– Bretton Woods kurumları, teşvik etmeleri gereken sürdürülebilir kalkınma hedeflerine bizzat kendileri engeller koymaktadır.

– Pandemi Anlaşması (Pandemi Treaty), Gelecek Paktı (The Pact for the Future) ve Cali'deki COP16 Biyoçeşitlilik Konferansı (Biodiversity COP in Cali) etrafındaki son çıkmazlar, diplomasiin uzlaşmazlığa yenik düştüğünü göstermektedir.

– Yasaklanmış tartışmalar veya aşılmaz kırmızı çizgiler olmamalıdır. Bu nedenle Brezilya, New York'ta BM Tüzüğü'nün 109. maddesi hükümlerini revize etmek için bir konferans düzenlemeyi önerdi. Birleşmiş Milletler'in şu anki 193 üyesinden yalnızca 51'i kuruluşuna katıldı. Ayrıca, gelişmekte olan ülkeleri orantısız bir şekilde etkileyen mali kuralları ve politikaları gözden geçirmeye acil ihtiyaç var.

– Afrika ülkelerinin dış borcu, altyapılarını, sağlıklarını ve eğitimlerini finanse etmek için kullandıkları kaynaklardan daha fazladır. Uluslararası vergi iş birliği, eşitsizlikleri azaltmak için hayati öneme sahiptir.

– **Uluslararası vergi iş birliği, eşitsizlikleri azaltmak için hayati öneme sahiptir. G20 Finans İzleme tarafından yaptırılan çalışmalar olumludur. Süper zenginlerin servetine %2 vergi uygulanması, zamanımızın sosyal ve çevresel zorluklarıyla mücadelede yatırılacak yılda yaklaşık 250 milyar dolarlık kaynak yaratabilir. [16]**

1. ve 2. Sütun çözüm önerisinden beklentinin (100 milyar

USD+150 milyar USD=) 250 milyar USD olduğu dikkate alınır, önerilen bu tutar, toplam tutara eşit büyüklükte muazzam bir rakamdır.

Bu hususta Mehmet Ali Güller'in aşağıdaki tespitini çok önemli buluyorum[17]:

"Lula da Silva, dünyada 3.300 milyarderin bulunduğunu, bu kişilerin buldukları ülkedeki servetlerinin sadece yüzde 2'sini küresel vergi olarak ödemesi durumunda, yoksulluk, açlık ve iklim değişikliğiyle mücadele projelerinin kaynak sorununun çözüleceğini belirtti.

Süper zenginlerin servetine vergi konusunun G20'ye konuşulmuş olması kritik önemdedir ve etkilerini önümüzdeki yıllarda daha iyi göreceğiz.

Sonuç olarak Küresel Güney'in ağırlığıyla çok kutuplu bir dünyanın inşası, süreç inişli ve çıkışlı olsa da adım adım daha adil ve eşit bir uluslararası ilişkiler düzenine ilerliyor."

B- Fransa'da Gündeme Gelen Servet Vergisi

Fransa'da Jean-Luc Mélenchon'un liderliğini yaptığı, sol eğilimli La France Insoumise Partisi'nin (LFI) getirdiği önerinin 25.10.2024 tarihinde Fransa Ulusal Meclisi'nde (France National Assembly) kabul edilmesiyle, sürpriz bir şekilde "servet vergisi" gündeme geldi.

Çoğunluk, mevcut hükümetin uyarılarına rağmen LFI partisinin önerisini destekledi. Fransız milletvekilleri, 1 milyar Euro eşliğinin üzerindeki varlıklara %2 oranında vergi uygulayacak yeni bir vergi lehine oy kullandı. Bu, Fransa'da vergi mükellefi olan veya Fransa'da varlıkları olan herkes için geçerli olacaktır. LFI partisi (France Unbowed) tarafından önerilen değişiklik, Fransa Ulusal Meclisi'nin gelecek yılki devlet bütçesini tartışmasıyla birlikte geldi. Mevcut hükümet tarafından oluşturulan bir taslak öneri, başka bir inceleme

için Fransa Senatosu'na gönderilmeden önce tartışıldı ve değiştirildi.

Servet vergisinin kabulü, iktidardaki Rönesans Partisi'nin ve Ulusal Birleşme Partisi'nin muhalefetine rağmen geldi. Ulusal Meclis'te konuşan LFI milletvekili Aurelien Le Coq şunları savundu: *"Bu bütçede, hemen hemen herkesten hemen hemen her şey için çaba istiyoruz, ancak dokunmadığımız bir şey var; bu bütçede en zengin insanların servetine dokunmaya karar veren tek bir önlem yok."* Le Coq, Fransa'daki en büyük 10 serveti hesaba kattığında, verginin devlete en az 13 milyar Euro kazandıracağını öne sürdü.

Görevdeki hükümette Bütçe ve Kamu Hesapları Bakan Vekili olan Laurent Saint-Martin, değişikliği eleştirerek, bunun *"ülkemize yatırım yapabilecek kişileri korkutmanın en iyi yolu"* olduğunu savundu. Yapılan oylama, Fransa'da 2018'de başka bir vergi olan IFI ile değiştirilen bir servet vergisi olan ISF'yi yeniden uygulama çabalarının başarısız olmasına rağmen geldi. IFI yalnızca gayrimenkul varlıklarıyla ilgiliydi.

Yeni önerilen servet vergisi, Fransız devletinin ek gelire büyük ihtiyaç duyduğu bir zamanda geldi. Fransa'nın kamu açığı geçen yıl ülkenin GSYİH'sinin %5,5'ine ulaşarak tahminleri büyük ölçüde aştı ve AB'nin %3'lük hedefini ihlal etti. Geçtiğimiz ayın sonunda, yeni bütçe bakanı Laurent Saint-Martin bu yılki rakamın %6'yı aşabileceğini açıkladı.

Yapılan oylamaya rağmen önerilen servet vergisinin Senato'nun incelemesinden geçmesi pek mümkün görünmüyor.[\[18\]](#)

Bununla birlikte önce Fransa da sonra da Brezilya'da G20 Zirvesi'nde dünyanın en varlıklı insanlarına küçük oranda bir servet vergisinin getirilmesi önerisinin önümüzdeki günlerde daha sık gündeme geleceğini öngörebiliriz. Tüm dünyada ihtiyaç arttıkça, tepkiler geldikçe, çarpıklığı giderecek ve birçok sorunu çözebilecek olan "servet vergisi" kaçınılmaz hale gelmektedir.

VI- SÜTUN 3 BELLİ BİR SINIRIN ÜZERİNDE SERVETİ OLANLARDAN ALINACAK VE KÜRESEL GELİR DAĞILIMI SORUNLARININ ÇÖZÜMÜNDE KULLANILABİLECEK %2 ORANINDA BİR SERVET VERGİSİ OLABİLİR Mİ?

OECD ve G20 ülkeleri, çokuluslu şirketlerin agresif biçimde vergi kaçınmalarıyla mücadele etmek için 2013 yılında Taban Aşındırma ve Kar Kaydırma (BEPS) girişimini başlattı. Kapsayıcı Çerçevesi vergi kaçınmasını sınırlamak, şeffaflığı artırmak ve daha tutarlı bir uluslararası vergi sistemi oluşturmak için farklı önlemler almak olan girişim için çok sayıda ülke iş birliği yapmaktadır. 2021 yılında Küresel Asgari Kurumlar Vergisi bu çerçevede gündeme gelen ve çok hızlı ilerleme kaydeden son girişim oldu. Sütun 1 ve Sütun 2 olarak belirlenen ve ayrıntısı yukarıdaki bölümlerde açıklanan uygulama, tamamen gelişmiş ülkelerin tasarladığı şekilde çok uluslu şirketlerin vergiden kaçınma girişimlerini sonlandırmayı amaçlamakta, faaliyette bulunulan ülkede de en az %15 vergi ödenmesini zorunlu kılarak, adil bir vergi dağılımı yapıldığını iddia etmektedir. **Kurgulanan küresel vergileme düzenlemesi, tamamen gelişmiş ülkelerle vergiden kaçınan uluslararası şirketler arasındaki bir konudur. Bu konuda fikri bile sorulmayan az gelişmiş ülkeler içinde buldukları ancak, zerre etki yapamadıkları olayın sonuçlarını beklemektedir.**

Düzenlemelerin etkileyeceği bir diğer ülkeler grubu “Vergi Cennetleri”dir. Ancak, buradaki faaliyetler, amaç ve işlem gören para tutarının boyutu, “küresel vergileme”nin çok ötesinde düzenlemelere ihtiyaç duyulan bir yapıdadır. Küresel vergilemenin vergi cennetleri üzerindeki etkisi, buralardaki iş hacmi ile karşılaştırıldığında yok denecek kadar az olacaktır. Bu nedenle “vergi cennetleri” konusunu, “küresel vergileme” tartışmalarının kapsamı dışında tutmak çok daha sağlıklı olacaktır.

Doğrudan yabancı yatırımlar, az gelişmiş ülkeler için hayati önem taşımaktadır. Getirilen asgari vergi, anılan ülkelerde teşvik olarak öngörülen verginin avantajını ortadan

kaldırmaktadır. Sütun 1 ve Sütun 2 uygulamalarının az gelişmiş ülkelere vereceği hasarı bugünden tahmin edebilmek güçtür. Zira, yabancı yatırımcının ayrılmaması için az gelişmiş ülkelerde vergi dışındaki diğer teşvik unsurlarının daha da artırılacağı ve bunun egemenlik sorununu da beraberinde getireceği açıktır. Oluşacak sarmalın varabileceği boyutlar tahminlerin ötesinde yıkıcı olabilecektir. Bunu önlemenin bir yolu Sütun 3 olarak 1 milyar Euro'nun üzerinde serveti olan 3.300 kişiden %2 vergi alınması ve toplanan tutarın oluşturulacak bağımsız komisyon tarafından dünyadaki gelir dağılımı dengesizliğinin giderilmesinde kullanılmasıdır. Tutar olarak 1 milyar Euro yerine 750 milyon Euro limitinin de kullanılması mümkündür.

Küresel servet vergisine sert bir direncin geleceği açıktır, ancak dünyanın içinde bulunduğu yoksulluk, adaletsizlik ve çarpık gelir dağılımı açmazında, bu konudaki gelişmelerin çok hızlı aşama kaydetmesi; az gelişmiş ülkelerin ve gelişmiş ülkelerdeki taraftarların birlikte, örgütlü olarak hareket etmesi halinde bir süre sonra istenilenin elde edilmesi hiç şaşırtıcı olmayacaktır.

V- SONUÇ:

Uluslararası vergilendirme, ülkelerin bireysel çıkarları ve hükümler alanlarının hassasiyetinden dolayı, üzerinde anlaşma sağlanması en güç konulardan birisidir. Ayrıntıdaki tartışmalar ve çok sayıda uzlaşmazlık unsurunun oluşması nedeniyle, uluslararası vergileme konusunda başlayan birçok görüşme ve proje bitirilemeden sona ermiştir. Ana hususları ve şablonu belli olan, tüm ülkelerin üzerinde uzlaştığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları bile iki ülke arasında uzun görüşme ve tartışma süreçleri içeren, zorlu bir değerlendirmeden geçtikten sonra onaylanabilen uluslararası sözleşmelerdir. Durum böyleyken, çok sayıda ülkenin zaman içinde oluşan uygulamadaki yapıyı değiştirip, oldukça güçlü ekonomik yapıya ve güçlü siyasi bağlantılara sahip olan uluslararası şirketleri vergilendirmeye yönelik bir anlaşma

yapması kısa sürede bitirilmesi güç olan bir girişimdir.

Durum böyle olmakla birlikte, 1 Temmuz 2021 tarihinde, BEPS Eylem Planı'nı kabul eden 130 OECD ve G20 ülkesi, dünya ekonomisinde dijitalleşmenin yol açtığı sorunların karşısında "iki sütunlu çözüm (two-pillar solution)" konusunda anlaşmışlardır. İlk günlerde sürece tereddütle yaklaşılmış, ancak sonrasında son derece hızlı bir ilerleme kaydedilmiş, aykırı sesler de suskunluk ve kabule yönelmiştir. Bu kadar kapsamlı, karmaşık ve uyulması gereken kurallar bütününe sahip bir girişimin, bu kadar hızlı bir sürede önemli aşama kaydetmesi uluslararası vergilendirmede sık rastlanan bir konu değildir.

OECD'nin hazırladığı iki sütunlu çözüm önerisinin kurgusu tamamen gelişmiş ülkelere aittir. Esin kaynağı da ABD'de uygulanan US-GILT sistemidir.

Kurgulanan küresel vergileme düzenlemesinin, tamamen gelişmiş ülkelerle vergiden kaçınan uluslararası şirketler arasındaki bir konu olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Az gelişmiş ülkelerin bu konuda fikri bile sorulmamıştır.

Doğrudan yabancı sermaye yatırımlarına ihtiyacı olan az gelişmiş ülkelerin vergi avantajı sağlayarak uluslararası şirketlere getirdiği önemli bir avantaj kaybolmaktadır. Sonrasında, bu avantajın başka teşviklerle telafi edilmesi kaçınılmazdır. Bu telafinin boyutu da az gelişmiş ülkeler için zaten sorunlu olan "bağımsızlık ve egemenlik" konusunu daha da hassas hale getirmektedir.

Dünyanın içinde bulunduğu yoksulluk, adaletsizlik ve çarpık gelir dağılımı sarmalında, zoraki uygulamalara ve kurgulanan düzeni savunanlara uluslararası alanda tepki gelmesi kaçınılmazdır. Oluşan tepkilerin ölçüsü gittikçe artmaktadır. G20 ile G7 ülkeleri arasındaki yaklaşım ve görüş ayrılığı farkı gittikçe açılmaktadır. Başta BRICS ve Afrika Birliği gibi oluşumlar son derece etkili hale gelmiştir.

Son olarak 18-19 Kasım 2024'te Brezilya'nın Rio de Janeiro kentinde düzenlenen G20 Zirvesi'nde Brezilya Cumhurbaşkanı Lula de Silva'nın deklarasyonu ve "Adil Bir Dünya ve Sürdürülebilir Bir Gezegen İnşa Etmek" başlıklı G20 Zirvesi'nin sonuç bildirgesindeki tespitler, küresel asgari kurumlar vergisi de dahil olmak üzere, getirilen dayatmalara yapılan itirazların somut bir hal almasına yol açmıştır.

Lula de Silva'nın "dünyadaki 3.300 süper zenginin servetine %2 vergi uygulanması getirilmesi ve bunun, zamanımızın sosyal ve çevresel zorluklarıyla mücadeleye yatırılacak yılda yaklaşık 250 milyar dolarlık kaynak yaratabileceği" şeklindeki önerisi çok çarpıcıdır.

Lula de Siva'nın deklarasyonu ile aynı dönemde, Fransa'da Jean-Luc Mélenchon'un liderliğini yaptığı, sol eğilimli La France Insoumise Partisi'nin (LFI) getirdiği, "1 milyar Euro eşliğinin üzerindeki varlıklara %2 oranında vergi uygulayacak yeni bir vergi önerisi"nin 25.10.2024 tarihinde Fransa Ulusal Meclisi'nde (France National Assembly) kabul edilmesiyle, sürpriz bir şekilde "servet vergisi"nin gündeme gelmesi de aynı ölçüde çarpıcıdır.

Gösterilen tepkiler ve getirilen öneriler dünyadaki en varlıklı kitleye uygulanacak %2 gibi oldukça düşük oranlı bir servet vergisinin sağlayacağı muazzam faydaya odaklanmaktadır. Bu yaklaşımın önümüzdeki günlerde daha da fazla ortamda gündeme getirileceğine şüphe yoktur.

Küresel vergilemenin gelişmiş ülkelerin kurgusundan çıkılarak bir dengeleyici unsur olarak servet vergilemesine yönelmesi, "iki sütunlu çözüm"ün üçüncü ayağı ile "gelişmiş - az gelişmiş" ayrımı yapılmaksızın tüm ülkelerin üzerinde mutabık kalacağı ve her fırsatta ortaya atılan "refah" konusunun ciddi anlamda somutlaşacağı açıktır.

Üçüncü sütun için karmaşık formüller oluşturmaya da gerek yoktur. 1 milyar Euro'nun üzerinde serveti olan gerçek

kişilerden alınacak yıllık %2 oranındaki verginin, dünya barışına, dünya refahına ve sosyal adalete olan katkısı muhteşem olacaktır!

[1] Liboreiro, Jorge; “Ireland, Hungary and Estonia opt out of OECD tax deal and cast shadow over EU’s unified position”, Euronews, Brussels Bureau; <https://www.euronews.com/2021/07/02/ireland-hungary-and-estonia-opt-out-of-oecd-tax-deal-and-cast-shadow-over-eu-s-unified-pos>.

[2] <https://www.oecd.org/en/topics/policy-issues/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html>

[3] OECD, “Background Brief – Inclusive Framework on BEPS”, January 2017. sf. 9,10.

[4] a.g.e. sf. 19,20.

[5] OECD, “OECD-Secretary General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors”, July 2021, Italy. sf.1.

[6] Kapusuzoğlu, Tuncay; “OECD ve G20 Ülkelerinin Çok Uluslu Şirketlerle İlgili Asgari Veri Uygulaması Girişimi, Toplumcu Düşünce Enstitüsü, <https://www.toplumcudusunceenstitusu.org/author/tuncay/> 28 Eylül 2021.

[7] <https://taxpolicycenter.org/briefing-book/what-are-oecd-pillar-1-and-pillar-2-international-taxation-reforms#:~:text=It%20consists%20of%20two%20main,the%20residence%20of%20the%20corporation>.

[8] <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/86a05393>

[9] <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/33895d4d>

[10] <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/1e57c4af>

[11] <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/c65c7c20>

[12] OECD, "OECD-Secretary General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors", July 2021, Italy. sf. 8

[13]

https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/oecd-holds-signing-ceremony-for-the-sttr-mli

[14] [Carlos Sánchez-Muñoz](#), [Silvia Matei](#), [Kristy Howell](#); "The World's Top Recipients of Direct Foreign Investments". December 16, 2021.

<https://www.imf.org/en/Blogs/Articles/2021/12/16/the-worlds-top-recipients-of-foreign-direct-investment>

[15]

<https://unctad.org/news/africa-foreign-investment-clean-energy-boosts-sustainability-momentum>

[16]

<https://www.gov.br/planalto/en/follow-the-government/speeches-statements/2024/11/speech-by-president-lula-at-the-second-session-of-the-G20-leaders-meeting-reform-of-global-governance-institutions>

[17]

<https://www.cumhuriyet.com.tr/yazarlar/mehmet-ali-guller/G20ninin-donusumu-2271743>

[18]

<https://www.euronews.com/business/2024/10/25/french-lawmakers-vote-in-favour-of-new-tax-on-wealth-of-billionaires#:~:text=French%20lawmakers%20on%20Friday%20voted,who%20has%20assets%20in%20France.>