

OECD’NİN KÜRESEL ASGARİ ORANLI KURUMLAR VERGİSİ ÖNERİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

EVALUATION OF OECD’S GLOBAL MINIMUM RATE CORPORATE TAX PROPOSAL



Murat İÇMEN*

ÖZ

Bu çalışmada Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) öncülüğünde geliştirilen küresel asgarî oranlı bir kurumlar vergisi önerisi ele alınmaktadır. Amacımız 137 ülkenin imzaladığı ve 2023 yılından itibaren uygulamaya geçeceğini taahhüt ettiği bu önerinin genel bir değerlendirilmesinin yapılmasıdır. Öneri mevcut hali ile uygulandığında küresel vergi gelirlerinde artış yaşanmakla birlikte bu artışın gelişmiş ülkeler tarafından paylaşılacağı değerlendirilmektedir. Bu bağlamda OECD’nin mevcut önerisinin vergi gelirlerine daha bağımlı olan gelişmekte olan ülkeler lehine revize edilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Küresel Kurumlar Vergisi, OECD, Çok Uluslu İşletmeler

JEL Sınıflandırma Kodları: H20, H25, H29

ABSTRACT

In this study, we research a global minimum corporate tax proposal developed under the leadership of the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). Our aim is to make a general evaluation of this proposal, which was signed by 137 countries and promised to be implemented by 2023. When the proposal is implemented in its current form, there is an increase in global tax revenues, but it is considered that this increase will be shared by developed countries. In this context, it is thought that the current proposal of the OECD should be revised in favour of developing countries that are more dependent on tax revenues.

Keywords: Global corporate tax, OECD, multinational enterprises

JEL Classification Codes: H20, H25, H29

* Dr. Öğr. Üyesi, Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, İ.İ.B.F., Maliye Bölümü, micmen@mehmetakif.edu.tr, ORC-ID: 0000-0003-3965-8742.

İçmen, M. (Mayıs 2022). Oecd’nin Küresel Asgarî Oranlı Kurumlar Vergisi Önerisinin Değerlendirilmesi, *Vergi Raporu*, 272, (11-21).

Makale Türü: Derleme Makalesi

M.G.T.: 09.02.2022 / M.K.T.: 23.04.2022

GİRİŞ

Günümüzde yaşanan küreselleşme ile teknolojinin geldiği seviye özellikle içinde teknoloji dev şirketlerin yer aldığı Çok Uluslu İşletmeler'in (ÇÜİ) vergiden kaçınma imkanlarını arttırmaktadır.

ÇÜİ'ler teknolojinin de olanaklarından faydalanarak ödemeleri gereken vergiyi faaliyet gösterdikleri ve kar elde ettikleri ülkeler yerine karların düşük vergilendirildiği veya hiç vergilendirilmediği ülkelere kaydırmaktadırlar¹. Vergi Adaleti Ağı (Tax Justice Network) Kasım 2020 tarihinde ilk kez OECD'den alınan ve çok uluslu işletmelerin hangi ülkede ne kadar gelir rapor ettiğini ve ne kadar vergi ödediklerini gösteren verileri kullanarak Vergi Adaletinin Durumu 2020 (The State of Tax Justice 2020) Raporunu yayınlamıştır. Bu rapora göre, devletler uluslararası vergi suistimalleri nedeniyle yılda 427 milyar Dolar'dan fazla vergi kaybetmektedir. Yine raporda vergi kaybının gelişmiş ülkelerde tutar olarak (382,7 milyar Dolar) fazla olsa da gelişmekte olan ülkelerin kaybının (45 milyar Dolar) toplam vergi gelirleri içindeki payının gelişmiş ülkelerdekine göre daha fazla olduğu belirtilmektedir².

Bu çalışmada Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) öncülüğünde 2023 yılından itibaren uygulamaya geçilmesi planlanan ve "dijital çağ için çığır açan bir vergi anlaşması" olarak duyurulan küresel asgari oranlı kurumlar vergisi önerisi tartışılmaktadır. Bu kapsamda çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde küresel asgari oranlı kurumlar vergisi önerisinin tarihsel süreci incelenmektedir. İkinci bölümde

asgari oran olarak önerilen %15 oranı üzerinde durulmaktadır. Üçüncü bölümde önerinin işleyişine ve dördüncü bölümde ise öneriye getirilen eleştirilere yer verilmektedir. Çalışma genel bir değerlendirme ile sona ermektedir.

1- KÜRESEL ASGARİ ORANLI KURUMLAR VERGİSİ ÖNERİSİNDE TARİHSEL SÜREÇ

Dünyada kurumlar vergisi uyumlaştırması ve/veya küresel asgari bir oran uygulanması çalışmaları AB Komisyonu, OECD, G7/G20 gibi uluslararası kurumlar tarafından uzun yıllardır sürdürülmektedir.

Avrupa Birliği Komisyonu tarafından Ocak 1991-Şubat 1992 tarihleri arasında Onno Ruding başkanlığında yürütülen komisyon çalışmalarında üye ülkeler arasındaki vergilendirme farklılıklarının özellikle yatırım kararları ve rekabet açısından bozulmalara neden olup olmadığının araştırılması üzerine çalışma yapılmıştır. Çalışmanın sonuç raporunda üye ülkelerin vergilendirme rejimlerinde son yıllardaki yakınlaşmaya rağmen hala önemli farklılıkların olduğu ve bu farklılıkların hem mal hem de sermaye için iç pazarın işleyişini bozacağı belirtilmiştir. Çözüm olarak üye ülkelerin tek taraflı vergisel düzenlemeler yerine Topluluk düzeyinde ortak eyleme ihtiyaç olduğu belirtilerek kurumlar vergisi oranının tüm üyeler için %30 olarak uygulanması önerilmiştir³.

OECD Mali İşler Komitesi (Committee on Fiscal Affairs) ilk defa Mayıs 1996 tarihinde zararlı

¹ OECD (a). "OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Addressing the tax challenges arising from the digitalisation of the economy". OECD Publishing, s.9. (<https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-addressing-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf>). Erişim tarihi: 15 Ocak 2022.

² Tax Justice Network. "The State of Tax Justice 2020: Tax Justice in the time of COVID-19". (https://taxjustice.net/wp-content/uploads/2020/11/The_State_of_Tax_Justice_2020_ENGLISH.pdf). Erişim tarihi: 19 Temmuz 2021.

³ European Commission. "Conclusions and recommendations of the Committee of independent experts on company taxation". (<https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/3104b077-5898-4e3e-acd6-3c7cc026d9a5/language-en/format-PDF/source-search>). Erişim tarihi: 9 Temmuz 2021.

vergi rekabetinin yatırım ve finansman kararları üzerindeki bozucu etkilerine ve ulusal vergi tabanları üzerindeki sonuçlarına karşı önlemler geliştirmesi için çalışma başlatmış ve bu çalışmanın sonucu olarak 1998 yılında “Zararlı Vergi Rekabeti: Yükselen Küresel bir Sorun” (Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue) adıyla bir rapor hazırlanmıştır. Raporda küreselleşme ile birlikte zararlı vergi rekabetinin “*tercihli vergi rejimi*” ve “*vergi cenneti*” şeklinde ortaya çıktığı ve bu uygulamaların ülkelerin vergi sistemlerini baskı altına aldığı vurgulanmıştır⁴.

Daha sonra, vergileme alanında küresel işbirliğinin öneminin vurgulandığı 2000 İlerleme Raporu⁵ (2000 Progress Report), vergi cenneti özelliği taşıdığı halde işbirliğine gitmeyen ülkelere yaptırım uygulama kararı alınan 2001 İlerleme Raporu⁶ (2001 Progress Report) yayımlanmıştır. 2011 yılında yerel yönetimlerde (sub-central governments) vergi rekabetinin ele alındığı 2011 Raporu⁷ (Tax Competition Between Sub-Central Governments), 2013 yılında G20 ülkelerinin çağrısı üzerine Matrah Aşındırması ve Kârın Aktarılmasına İlişkin Eylem Planı (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting) (“BEPS”) oluşturulmuş ve ekonominin dijital-

leşmesi ile yerel şirketlerin çok uluslu işletmelere göre daha yüksek efektif vergi oranına maruz kaldıkları ifade edilmiştir⁸.

2015 yılında Antalya’da düzenlenen G20 Zirvesi’nde “Matrah Aşındırması ve Karın Aktarılması (BEPS)” eylem planının uygulanması, izlenmesi ve sonuçlandırılması ile uluslararası vergi düzenlemesi yapılması kararlaştırılmıştır. Nihayet 2019 yılında BEPS kapsamında yapılan çalışmalarda çok uluslu işletmelerin fiziksel olarak bulunduğu ülke ile birlikte gelir elde ettiği ülkede de vergi ödemesi ve uluslararası asgari oranlı bir kurumlar vergisi uygulanması üzerinde çalışmalara başlanmıştır⁹.

ABD Hazine Bakanı J. Yellen’in Ocak 2021 tarihinde Senato’da düzenlenen panelde OECD/G20 ile birlikte uluslararası asgari oranlı bir kurumlar vergisi uygulanması üzerinde çalışmalara hız verileceğini açıklaması¹⁰ ve Nisan 2021 tarihinde ABD başkanı Joe Biden’nın The Made In America Tax Plan (Amerikan Yapımı) adlı vergi reform paketinde ulusal vergi düzenlemelerinin yanında çok uluslu işletmeler için küresel asgari %15 oranlı kurumlar vergisi getirilmesini önermesi ile çalışmalar hız kazanmıştır¹¹.

⁴ OECD. “Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue”. (https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en#page1). Erişim tarihi: 26 Aralık 2021.

⁵ OECD. “2000 Progress Report: Towards Global Tax Co-operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices”. (<https://www.oecd.org/ctp/harmful/2000progressreporttowardsglobaltaxco-operationprogressinidentifyingandeliminat-ingharmfultaxpractices.htm>). Erişim tarihi: 26 Aralık 2021.

⁶ OECD. “2001 Progress Report: The Project on Harmful Tax Practices”. (<https://www.oecd.org/tax/harmful/2664438.pdf>). Erişim tarihi: 26 Aralık 2021.

⁷ OECD. “Tax Competition Between Sub-Central Governments”. (<https://www.oecd.org/tax/federalism/48817035.pdf>). Erişim tarihi: 26 Aralık 2021.

⁸ OECD. “Taxation and Competition Policy”. (<https://www.oecd.org/tax/taxation-and-competition-policy.htm>). Erişim tarihi: 26 Aralık 2021.

⁹ OECD. “OECD Leading Multilateral Efforts To Address Tax Challenges From Digitalisation Of The Economy”. (<https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-leading-multilateral-efforts-to-address-tax-challenges-from-digitalisation-of-the-economy.htm>). Erişim tarihi: 26 Aralık 2021.

¹⁰ Janet Yellen. “Finance Committee Questions For The Record”. (<https://www.finance.senate.gov/imo/media/doc/Dr%20Janet%20Yellen%20Senate%20Finance%20Committee%20QFRs%2001%2021%202021.pdf>). Erişim tarihi: 12 Temmuz 2021.

¹¹ U.S. Department Of The Treasury. (https://home.treasury.gov/system/files/136/MadeInAmericaTaxPlan_Report.pdf). Erişim tarihi: 12 Temmuz 2021.

G7 ve G20 Maliye Bakanları Londra (4-5 Haziran 2021) ve Venedik (9-10 Temmuz 2021) toplantılarında alınan kararlar ile çok uluslu işletmelerin faaliyet gösterdikleri ve kar elde ettikleri yerde vergilendirilmesi ile ilgili sözleşme üzerinde anlaşmışlardır. Bu anlaşma, OECD'nin yıllardır vergi rekabetinin önlenmesi, dijital işlemlerin vergilendirilmesi ve küresel bir kurumlar vergisinin uygulanması konularında yapılan çalışmalara önemli ve somut bir katkı sunmuştur.

OECD, 2013 yılından bu yana Kapsayıcı Çerçeve¹² (Inclusive Framework "IF") üyesi 141 ülke ile yürüttüğü müzakerelerde Aralık 2021 tarihi itibarıyla küresel GSYİH'nin %90'ından fazlasını temsil eden aralarında ABD, Hindistan, İngiltere, Almanya ve Çin'in yer aldığı 137¹³ ülkenin "Ekonominin Dijitalleşmesinden Kaynaklanan Vergi Sorunlarının Giderilmesine Yönelik İki Sütunlu Çözüm Beyanı"na (Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy) imza attığını bildirmiştir. Bu çerçeve anlaşmasının 1. Sütunu küresel ciro su 20 Milyar Euro'yu aşan şirketlerin elde ettikleri gelirin bir kısmının gelirin fiilen elde edildiği ülkede vergilendirilmesini içermektedir. Böylece dijital ortamda faaliyet

gösterenler de dahil olmak üzere çok uluslu işletmelerle ilgili olarak ülkeler arasında karın ve vergi hakkının daha adil dağıtılması öngörülmektedir. 2. Sütun ise ülkelerin vergi tabanlarını korumak için kullanabilecekleri küresel asgari oranlı bir kurumlar vergisi uygulanması yoluyla kurumlar vergisi üzerindeki vergi rekabetine bir sınır koymayı amaçlamaktadır¹⁴.

Gelinen bu noktada dünyada kurumlar vergisinde tek oran uygulanması çalışmaları 1991 yılında AB Komisyonu tarafından başlatılsa da OECD özellikle vergi rekabeti ile ilgili yayımladığı raporlar ile bu konuyu sürekli gündemde tutmuştur. Ancak sonuç odaklı asıl girişim ABD Hazine Bakanı J. Yellen'in ülkesindeki büyük alt yapı yatırımlarının finansman ihtiyacını sağlamak için dünyada asgari oranlı bir kurumlar vergisi uygulanması önerisi olmuştur.

2- ÖNERİLEN ASGARİ %15 VERGİ ORANI

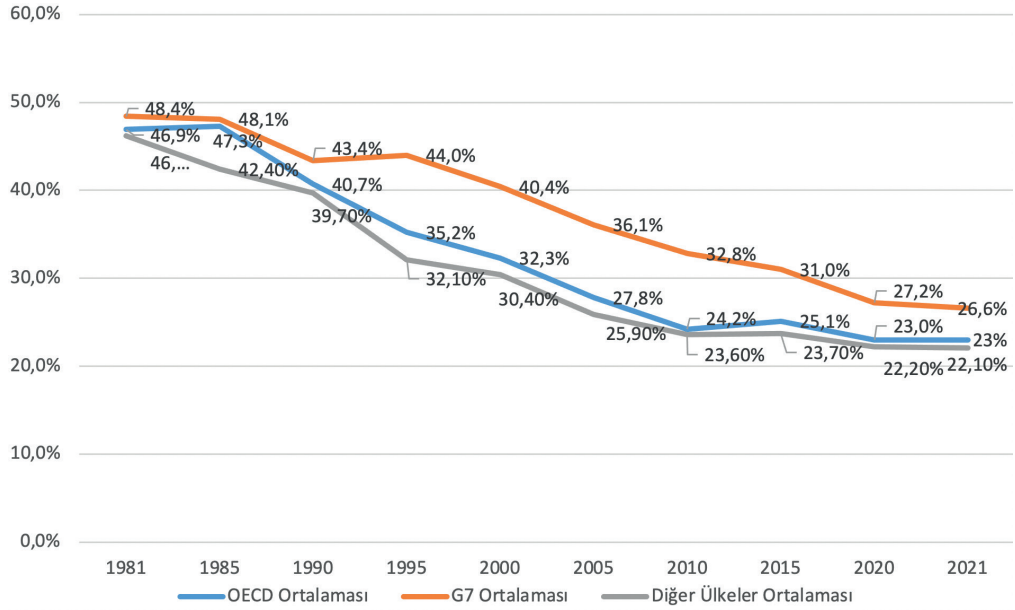
Yaşanan küreselleşme ve bunun bir sonucu olarak artan vergi rekabeti ile birlikte ülkelerin uyguladıkları kurumlar vergisi oranlarında düşüş meydana gelmektedir. Grafik 1'de 1981-2021 dönemi OECD ülkeleri ortalama kurumlar vergisi oranları verilmektedir.

¹² Kapsayıcı Çerçeve (Inclusive Framework "IF"). OECD bünyesinde BEPS uygulaması ile ilgili çalışmalar yapan ülke grubudur.

¹³ Bu anlaşmayı 4 ülke (Kenya, Nijerya, Sri Lanka, Pakistan) imzalamamıştır.

¹⁴ OECD (a). a.g.r. s.3-14.

Grafik 1: 1981-2021 Dönemi OECD Ülkelerinde Ortalama Kurumlar Vergisi Oranları



Kaynak: OECD, Statutory Corporate Income Tax Rate. (https://stats.oecd.org/viewhtml.aspx?datasetcode=TABLE_I11&lang=en#). Erişim tarihi: 26 Aralık 2021.

Tax Foundation Data. (https://github.com/TaxFoundation/data/blob/master/OECD-corporate-income-tax-rates/OECD_corp_income_tax_rates_1981-2015.csv#L28), Erişim tarihi: 26 Aralık 2021.

Grafik 1'e göre gelişmiş ülkeler olarak adlandırılan G7 ülkelerinde ortalama kurumlar vergisi oranı 1981 yılında %48,4 iken ilerleyen yıllarda sürekli düşerek 2021 yılında %26,6 olarak gerçekleşmiştir. Düşüş miktarı 21.8 puandır. OECD üyesi diğer ülkelerin (G7 hariç) 1981 yılı ortalama kurumlar vergisi oranı %46 iken 2021 yılına kadar 24 puan düşerek %22,1 olarak gerçekleşmiştir. OECD ortalaması ise 1981 yılında %46,9 iken 23.9 puan düşerek 2021 yılında %23 olarak gerçekleşmiştir.

Grafik 1 bütün olarak değerlendirildiğinde

hem gelişmiş hem de gelişmekte olan tüm OECD ülkelerinin kurumlar vergisi oranlarında bir dibe doğru yarış (race to bottom) olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Gerek AB Komisyonu gerekse OECD bünyesinde bulunan G7/G20 ülkeleri küresel asgari oranlı bir kurumlar vergisi uygulanması ile ilgili yaptıkları çalışmalarda uygulanacak oranın kaç olması gerektiği ile ilgili tespitlerde bulunmuşlardır. AB Komisyonu tarafından yapılan çalışma sonucu hazırlanan raporda (Ruding Raporu) üye devletlerde kurum kazançlarından yalnızca tek bir vergi alınması ve bunun oranının da %30 olması ancak yerelde kurum kazançları üzerinden vergi alınıyorsa birleşik oranın maksimum %40 olması gerektiği önerilmiştir¹⁵. 141 Kapsayıcı Çerçeve (IF) üyesi ülkeden 137'sinin imzaladığı

¹⁵ European Commission. a.g.r. s.13.

İki Sütunlu Çerçeve Anlaşması'nda ise küresel kurumlar vergisi oranının asgari %15 olması gerektiği belirtilmiştir.

2021 yılında OECD ülkelerinin uyguladıkları ortalama kurumlar vergisi oranının %23 (Grafik 1) olduğu göz önüne alındığında önerilen oranın uygulanan ortalama orandan oldukça düşük olduğu görülmektedir. Mevcut durumda Kapsayıcı Çerçeve (Inclusive Framework "IF") anlaşmasını imzalayan üye ülkelerden Macaristan (%9), Şili (%10) ve İrlanda (% 12.5) önerilen oranın altında bir kurumlar vergisi oranı uygulamaktadır. Ayrıca OECD üyesi olmayan ve vergi cenneti olarak anılan pek çok ülkede¹⁶ kurumlar vergisi oranı %0 olarak uygulanmaktadır.

OECD, Sütun 2 kapsamında önerilen asgari %15 oranlı küresel kurumlar vergisinin yılda yaklaşık 150 milyar Dolar ek küresel vergi geliri yaratacağını öngörmektedir. Çok uluslu bir işletme karını bir vergi cennetine kaydırırsa bile, bu gelir yine de asgari %15 oranında vergiye tabi olacaktır. Böylece asgari vergi ülkelerin vergi rekabetine bir taban oluşturacak ve zamanla vergi cennetlerinin yok olmasını sağlayabilecektir¹⁷.

3- KÜRESEL ASGARİ ORANLI KURUMLAR VERGİSİ ÖNERİSİNİN İŞLEYİŞİ

OECD İki Sütunlu Çözüm Beyanı'nın¹⁸ ikinci

sütununa göre çok uluslu işletmenin bir bölgede asgari oranın altında vergilendirilen karı olduğunda ilave vergi tahsil edilmeye çalışılacaktır. Bunun yapılabilmesi için o bölgede çok uluslu işletmenin ortalama efektif vergi oranının hesaplanması gerekmektedir. Hesaplanan efektif vergi oranı asgari oranın altında olduğu durumlarda efektif oran ile asgari oran arasındaki farka dayalı bir vergi tahsil edilecektir¹⁹.

Sütun 2'nin nasıl uygulanması gerektiği ile ilgili yol haritası 20 Aralık 2021 tarihinde açıklanan Model Kurallar Raporu'nda²⁰ 10 bölüm halinde açıklanmıştır. Rapor²¹:

Bölüm 1: Küresel Matrah Aşındırmayı Önleme Kuralları (The Global Anti-Base Erosion Rules (the "GloBE Rules") kapsamını,

Bölüm 2: GloBE Kuralları olan Gelir Kapsama Kuralı (the Income Inclusion Rule ("IIR") ve Düşük Vergilendirilen Ödemeler Kuralı (the Undertaxed Payments Rule ("UTPR"))'nin uygulanması ve ilave verginin nasıl tahsil edileceğini,

Bölüm 3 ve Bölüm 4: Efektif vergi oranının ilk bileşeni olan çok uluslu şirket grubundaki her bir şirket için dönem kar ve zararın belirlenmesi ve bu şirkete atfedilecek vergilerin tanımlanmasını,

Bölüm 5: Faaliyet gösterilen yerde uygulanan efektif verginin hesaplanması ve düşük vergili yerlerde bulunan çok uluslu işletmeler için ilave vergiyi belirleme kurallarını,

¹⁶ Bahreyn, Bahamalar, Bermuda, Birleşik Arap Emirlikleri, Cayman Adaları, Guernsey, Man Adası, Jersey, Virgin Adaları gibi. Tax Foundation. "Statutory Top Corporate Tax Rates around the World" (<https://taxfoundation.org/publications/corporate-tax-rates-around-the-world/#Rates>), Erişim tarihi: 26 Aralık 2021.

¹⁷ OECD (a). a.g.r. s. 14.

¹⁸ Ekonominin Dijitalleşmesinden Kaynaklanan Vergi Sorunlarının Giderilmesine Yönelik İki Sütunlu Çözüm Beyanı (Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy)

¹⁹ OECD (b). "Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS", (<https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>). Erişim tarihi 15 Ocak 2020.

²⁰ Ekonominin Dijitalleşmesinden Kaynaklanan Vergi Sorunları Küresel Matrah Aşındırmayı Önleme Modeli Kuralları (Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy Global Anti-Base Erosion Model Rules)

²¹ OECD (b). a.g.r. s.7.

Bölüm 6: Satın almalar, elden çıkarmalar ve ortak girişimlere ilişkin kuralları,

Bölüm 7: GloBE Kurallarının vergi tarafsızlığı ve dağıtım rejimlerine uygulanmasını,

Bölüm 8: Bilgi dosyalama gereklilikleri ve herhangi bir güvenli liman uygulaması da dahil olmak üzere GloBE Kurallarının idari yönlerini,

Bölüm 9: Belirli geçiş kurallarının (Transition Rules) belirlenmesini,

Bölüm 10: GloBE Kurallarında kullanılan terimleri ve kavramları ortaya koymaktadır.

Küresel asgari oranlı vergi üç temel kuraldan oluşmaktadır. İlk iki kural aynı zamanda GloBE Kurallarının da alt uygulamasını oluşturmaktadır. Bunlar Gelir Kapsama Kuralı (the Income Inclusion Rule ("IIR")) ve Düşük Vergilendirilen Ödemeler Kuralı (the Undertaxed Payments Rule ("UTPR")) iken üçüncü kural Vergiye Tabi Olma Kuralı (the Subject to Tax Rule ("STTR")) olarak belirlenmiştir.

GloBE'nin iki alt kuralından biri olan *Gelir Kapsama Kuralı'na* (IIR) göre önce her ülkede uygulanan efektif vergi oranı hesaplanmaktadır. Eğer çok uluslu işletme bir ülkede %15 oranından daha düşük oranda vergilendirilmişse şirketin ana işletmesinin bulunduğu ülkeye ilave vergileme hakkı tanınmaktadır²².

İkinci kural olan *Düşük Vergilendirilen Ödemeler Kuralı* (UTPR) ise IIR yoluyla asgari vergilendirmenin sağlanamaması durumunda düşük vergilendirilmeye düzeltme yapılmasını sağlamaktadır²³.

Üçüncü kural olan Vergiye Tabi Olma Kuralı (the Subject to Tax Rule ("STTR")) iki devlet arasında anlaşma imzalandığı takdirde uygulanmaktadır. Bu kurala göre ilişkili kuruluşlar

arasındaki faiz, telif hakkı ve belirli bir dizi ödemelerde ödenen vergi asgari vergi oranının altında ise gelirin elde edildiği ülkeye stopaj vergisi (Withholding Tax) uygulama yetkisi verilmektedir. Böylece kaynak ülkelerin vergi matrahları korunmaktadır. Vergilendirme hakkı, asgari oran ile ödemedeki vergi oranı arasındaki farkla sınırlı olacak şekilde asgari %7,5 ile %9 arasında olacaktır²⁴.

GloBE Kuralları son 4 mali yılın en az ikisinin 750 milyon Euro'dan fazla gelir elde eden çok uluslu işletmelere uygulanırken devlet kurumları, uluslararası organizasyonlar, kar amacı gütmeyen kuruluşlar, emeklilik ve yatırım fonları ve gayrimenkul yatırım araçları bu kurallardan istisna tutulmuştur²⁵.

GloBE kuralları ortak bir yaklaşım olarak tasarlandığından Kapsayıcı Çerçeve (IF) üye ülkeleri için zorunlu tutulmamaktadır. Ancak uygulama kabul edildiğinde Model Kurallar'ın öngördüğü şekilde düzenlenmelidir²⁶. Sütun 2 kapsamında belirlenen kuralların uygulanma tarihi 2023 olarak belirlendiğinden ülkelerin 2022 yılı içinde iç hukuk mevzuatlarında uyumlaştırmaya gitmeleri gerekmektedir.

4- KÜRESEL ASGARİ ORANLI KURUMLAR VERGİSİ ÖNERİSİNE YÖNELİK ELEŞTİRİLER

OECD'nin geliştirdiği ve 137 ülkenin imzaladığı küresel asgari oranlı bir kurumlar vergisi uygulaması tüm ülkelerin vergi oranını %15 olarak uygulayacağı bir vergi uyumlaştırma çalışması değildir. Ülkeler yine kendi vergi oranlarını belirlemekte ancak çok uluslu bir işletme başka bir

²² OECD (b). a.g.r. s.11.

²³ OECD (b). a.g.r. s.12-13.

²⁴ OECD (a). a.g.r. s.7.

²⁵ OECD (b). a.g.r. s.8-9.

²⁶ OECD (a). a.g.r. s.6.

ülkede küresel asgari orandan daha düşük bir oranda vergi öderse, o şirketin nihai ana işletmesinin bulunduğu ülke, asgari oranın ödemesini sağlamak için ek vergi yükümlülüğü getirmektedir. Örneğin, nihai merkezi %20 kurumlar vergisi uygulayan A ülkesinde olan X şirketi, operasyonlarının bir kısmını kurumlar vergisi %11 olan B ülkesine kaydırıp burada vergi ödemektedir. Bu durumda küresel asgari oran %15 olduğunda A ülkesi, X şirketinden B ülkesinde rapor edilen kârın ek %4'ünü vergi olarak tahsil edebilecektir²⁷.

OECD'nin küresel asgari oranlı kurumlar vergisi önerisine getirilen eleştiriler oranının %15 olarak belirlenmesi ve ortaya çıkacağı hesaplanan ek vergi gelirinin hangi ülkeler tarafından paylaşılacağı noktalarında yoğunlaşmaktadır.

Birçok gelişmekte olan ülkede kurumlar vergisi oranı %15'in üzerinde uygulanmaktadır. Örneğin G7 hariç diğer OECD üyesi 30 ülkenin 26'sında²⁸ oran belirlenen asgari %15'in üzerindedir. Eğer %15 oranı yükseltilmezse gelişmekte olan ülkeler çok uluslu işletmelerden vergi geliri elde edememeye devam edecekleri gibi yasal vergi oranlarını belirlenen taban oranına indirmeleri durumunda da mevcut kurumlar vergisi gelirlerinin azalması ile karşı karşıya kalabileceklerdir²⁹.

Benzer bir eleştiri Stiglitz (2021) tarafından dile getirilmiştir. Stiglitz belirlenen küresel asgari %15 vergi oranının ileriye doğru atılmış önemli

bir adım olduğunu ancak bu oranın mevcut ortalama oranın oldukça altında kaldığını ve küresel asgari oranın maksimum oran haline gelmesinin muhtemel olduğunu belirtmektedir. Bu durum OECD'nin ek gelir tahminlerinin tutmamasına ve gelişmekte olan ülkelerin bu gelirden çok düşük oranda pay almalarına yol açabilecektir³⁰.

Hangi ülkelerin çok uluslu işletmelerden düşük ödenmiş vergi tahsil edebileceği belirlenirken, çok uluslu bir işletmenin merkezinin bulunduğu ülkeye, çok uluslu işletmenin faaliyet gösterdiği diğer ülkelere göre ayrıcalık tanınmıştır. Çok uluslu işletmelerin merkezinin OECD ülkelerinde (özellikle G7 ülkelerinde) olması çok daha muhtemel olduğundan asgari oranlı bir kurumlar vergisi ile yaratılan gelirin büyük kısmı yine OECD üyeleri tarafından paylaşılacağı anlamına gelmektedir³¹. Bu durum tüm ülkelere fayda sağlayacak küresel bir çözümden ziyade gelişmiş ülkelerin çıkarına bir girişim olacaktır.

Cobham vd. (2021) çok uluslu işletmelerin düşük vergilendirilen kârlarını ek vergilendirme (veya tamamlama) hakkının OECD'nin önerisinden farklı olarak çok uluslu işletmenin faaliyetlerinin gerçekleştiği ve değer yaratıldığı ülkeye verilmesi gerektiğini savunmaktadır. Böylece ek vergilendirmeden OECD üyesi olmayan ülkelerin OECD'nin önerisine göre daha fazla fayda sağlayacakları belirtmektedir³².

²⁷ Jeff GOLDSTEIN. "The case for a global minimum corporate tax, Atlantic Council". (<https://www.atlanticcouncil.org/blogs/new-atlanticist/the-case-for-a-global-minimum-corporate-tax/>). Erişim tarihi: 18 Aralık 2021.

²⁸ OECD. Statutory Corporate Income Tax Rate. (https://stats.oecd.org/viewhtml.aspx?datasetcode=TABLE_I11&lang=en#), Erişim tarihi: 26 Aralık 2021

²⁹ C.P. CHANDRASEKHAR, C.P. (2021). "The Global Minimum Corporate Tax: Not High Enough, Not Fair Enough". (<https://www.theindiaforum.in/article/global-minimum-corporate-tax-not-high-enough-not-fair-enough>). Erişim tarihi: 12 Aralık 2021.

³⁰ Joseph E. STIGLITZ. "The Global Tax Devil Is in the Details, Project Syndicate". (<https://www.project-syndicate.org/commentary/problems-with-global-tax-reform-proposals-by-joseph-e-stiglitz-2021-07?barrier=accesspaylog>). Erişim tarihi: 18 Ocak 2022.

³¹ Mark Bou MANSOUR. "Biden tax plan can recover \$640bn but OECD proposal would shrink gains and reward worst perpetrators". (<https://taxjustice.net/press/biden-tax-plan-can-recover-640bn-but-oecd-proposal-would-shrink-gains-and-reward-worst-perpetrators/>). Erişim tarihi: 12 Aralık 2021.

³² Alex COBHAM ve diğerleri. "A Practical Proposal to End Corporate Tax Abuse: METR, a Minimum Effective Tax Rate for Multinationals". IES Working Paper 8/2021. (<https://ies.fsv.cuni.cz/sci/publication/show/id/6412/lang/en>). Erişim tarihi: 12 Aralık 2021.

SONUÇ

OECD'nin uzun yıllardır yürüttüğü çalışmalar sonucunda dijital ekonominin yarattığı vergi zorluklarının önlenmesi ile ilgili çözüm önerisi Ekim 2021 tarihinde 137 ülkenin imzası ile kabul edilmiştir. İki sütun halinde önerilen çözüm önerisinde 1. Sütun ülkelerin vergileme haklarının yeniden tahsisi üzerinde dururken 2. Sütun Çok Uluslu İşletmelerin karlarının asgari vergilendirilme düzeyi ile ilgilidir. 1. Sütun üzerinde halen çalışmayı sürdüren OECD 2022 yılı içinde bu konuda çok taraflı bir sözleşmeyi imzaya sunmayı planlarken 2. Sütun'un uygulanması ile ilgili Model Kuralları (Model Rules) 20 Aralık 2021 tarihinde yayınlanmıştır.

OECD'nin öncülük ettiği küresel asgari oranlı kurumlar vergisi uygulaması çok uluslu işletmelerin vergiden kaçınmalarını önlemek için atılmış küresel ölçekli önemli bir adımdır. Ancak bu uygulama önerisine vergi oranı ve ek vergileme hakkının hangi ülkelere tanınacağı konularında ciddi eleştiriler getirilmektedir. Uygulamadan gelişmekte olan ülkelerin daha fazla gelir elde edebilmeleri için asgari oranın yükseltilmesi ve ek vergilemenin çok uluslu işletmelerin nihai merkezinin bulunduğu ülke yerine faaliyet gösterdiği ülkeler olarak düzenlenmesi önerilmektedir. Aksi halde OECD önerisi mevcut haliyle çok uluslu işletmelerin merkezinin bulunduğu gelişmiş ülkelerin kurumlar vergisi gelirlerinde artış sağlarken vergi gelirlerine daha bağımlı olan gelişmekte olan ülkelere daha az fayda sağlayacağı düşünülmektedir.

2023 yılında uygulamaya geçmesi beklenen bu düzenleme ile birlikte uluslararası alanda ortaya çıkması muhtemel karışıklıkların çözümü için Uluslararası Vergi İdaresi ve uluslararası vergi uyumsuzluklarının çözümü için Uluslararası

Vergi Mahkemesi gibi iki yeni kurumun hayata geçirilmesi öngörülebilir³³.

KAYNAKÇA

- COBHAM, A., FACCIO, T., BERNARDO, J.G., JANSKÝ, P., KADET, J., PICCIOTTO, S. (2021). "A Practical Proposal to End Corporate Tax Abuse: METR, a Minimum Effective Tax Rate for Multinationals". IES Working Paper 8/2021, (<https://ies.fsv.cuni.cz/sci/publication/show/id/6412/lang/en>). Erişim tarihi: 12 Aralık 2021.
- CHANDRASEKHAR, C.P. (2021). "The Global Minimum Corporate Tax: Not High Enough, Not Fair Enough". (<https://www.theindiaforum.in/article/global-minimum-corporate-tax-not-high-enough-not-fair-enough>). Erişim tarihi: 12 Aralık 2021.
- GOLDSTEIN, J. (2021). "The case for a global minimum corporate tax, Atlantic Council". (<https://www.atlanticcouncil.org/blogs/new-atlanticist/the-case-for-a-global-minimum-corporate-tax/>). Erişim tarihi: 18 Aralık 2021.
- European Commission. (1992). "Conclusions and recommendations of the Committee of independent experts on company taxation". (<https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication-on/3104b077-5898-4e3e-acd6-3c7cc-026d9a5/language-en/format-PDF/source-search>). Erişim tarihi: 9 Temmuz 2021.
- KARYAĞDI, N. (2021). "OECD'de Kabul Edilen %15 Asgari Kurumlar Vergisi Türkiye'de Ne Gibi Etkiler Doğuracak?". (https://www.youtube.com/watch?v=ngUZeG3E_R8 27). Erişim tarihi: 25 Ekim 2021.

³³ Nazmi KARYAĞDI. "OECD'de Kabul Edilen %15 Asgari Kurumlar Vergisi Türkiye'de Ne Gibi Etkiler Doğuracak?". (https://www.youtube.com/watch?v=ngUZeG3E_R8 27). Erişim tarihi: 25 Ekim 2021.

- MANSOUR, M.B. (2021). “*Biden tax plan can recover \$640bn but OECD proposal would shrink gains and reward worst perpetrators*”. (<https://taxjustice.net/press/biden-tax-plan-can-recover-640bn-but-oecd-proposal-would-shrink-gains-and-reward-worst-perpetrators/>). Erişim tarihi: 12 Aralık 2021.
- OECD (2021a). “*OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Addressing the tax challenges arising from the digitalisation of the economy*”. (<https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-addressing-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf>). Erişim tarihi: 15 Ocak 2022.
- OECD. (2021b). “*Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*”. (<https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>). Erişim tarihi: 15 Ocak 2020.
- OECD. (2020). Revenue Statistics 2020, OECD Publishing. (<https://stats.oecd.org/Index.aspx?QueryId=78522>). Erişim tarihi: 15 Ocak 2022.
- OECD. (2019). “*OECD Leading Multilateral Efforts To Address Tax Challenges From Digitalisation Of The Economy*”. (<https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-leading-multilateral-efforts-to-address-tax-challenges-from-digitalisation-of-the-economy.htm>). Erişim tarihi: 26 Aralık 2021.
- OECD. (2014). “*Taxation and Competition Policy*”. (<https://www.oecd.org/tax/taxation-and-competition-policy.htm>). Erişim tarihi: 26 Aralık 2021.
- OECD. (2011). “*Tax Competition Between Sub-Central Governments*”. (<https://www.oecd.org/tax/federalism/48817035.pdf>). Erişim tarihi: 26 Aralık 2021.
- OECD. (2001). “*2001 Progress Report: The Project on Harmful Tax Practices*”. (<https://www.oecd.org/tax/harmful/2664438.pdf>). Erişim tarihi: 26 Aralık 2021.
- OECD. (2000). “*2000 Progress Report: Towards Global Tax Co-operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*”. (<https://www.oecd.org/ctp/harmful/2000progressreporttowardsglobaltaxco-operationprogressinidentifyingandeliminatingharmfultaxpractices.htm>). Erişim tarihi: 26 Aralık 2021.
- OECD. (1998). “*Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue*”. (https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en#page1). Erişim tarihi: 26 Aralık 2021.
- OECD. Statutory Corporate Income Tax Rate, (https://stats.oecd.org/viewhtml.aspx?datasetcode=TABLE_I11&lang=en#). Erişim tarihi: 26 Aralık 2021.
- STIGLITZ, J. E. “*The Global Tax Devil Is in the Details, Project Syndicate*”. (<https://www.project-syndicate.org/commentary/problems-with-global-tax-reform-proposals-by-joseph-e-stiglitz-2021-07?barrier=accesspaylog>). Erişim tarihi: 18 Ocak 2022.
- Tax Foundation. “*Statutory Top Corporate Tax Rates around the World, 2020*”. (<https://taxfoundation.org/publications/corporate-tax-rates-around-the-world/#Rates>). Erişim tarihi: 26 Aralık 2021.
- Tax Foundation Data. “*OECD Corporate Income Tax Rates*”, (https://github.com/TaxFoundation/data/blob/master/OECD-corporate-income-tax-rates/OECD_corp_income_tax_rates_1981-2015.csv#L28). Erişim tarihi: 26 Aralık 2021.

- Tax Justice Network. (2020). “*The State of Tax Justice 2020: Tax Justice in the time of COVID-19*”. (https://taxjustice.net/wp-content/uploads/2020/11/The_State_of_Tax_Justice_2020_ENGLISH.pdf), Erişim tarihi: 19 Temmuz 2021.
- U.S. Department Of The Treasury. “*The Made In America Tax Plan*” (https://home.treasury.gov/system/files/136/MadeInAmericaTaxPlan_Report.pdf). Erişim tarihi: 12 Temmuz 2021.
- YELLEN, J. (2021). “*Finance Committee Questions For The Record*”. (<https://www.finance.senate.gov/imo/media/doc/Dr%20Janet%20Yellen%20Senate%20Finance%20Committee%20QFRs%2001%2021%202021.pdf>). Erişim tarihi: 12 Temmuz 2021.