

Toplumcu Düşünce Enstitüsü Değerlendirme Notu

DN - Maliye/215-01

28 Eylül 2021

Hazırlayan: Tuncay Kapusuzoğlu

OECD ve G20 Ülkelerinin Çok Uluslu Şirketlerle İlgili Asgari Vergi Uygulaması Girişimi

Özet:

Küreselleşme ve dijitalleşme, uluslararası ticaret kurallarını büyük ölçüde değiştirmiş, çok uluslu şirketlerin sayısının, hacminin ve faaliyette bulunduğu alanların önemli ölçüde artmasına neden olmuştur. Uluslararası ticaretteki bu dinamizm, ülkeler açısından kontrol edilemeyen ve yasal düzenleme yapılamayan bir alanın oluşmasına yol açmıştır. Devletlerin hükümlerlik alanının en önemli konularından birisi olan vergileme hakkı, geline bu aşamada aşınan, manipülasyonlara açık, dikkate alınmayan bir yapıya dönüşmüştür. Bu durum, devletler ile çok uluslu şirketler arasında ciddi bir çatışma oluşmasına neden olmuştur. Dijitalleşme öncesinde, uluslararası vergileme alanındaki sorunlar çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile önemli ölçüde çözülmekteyken, günümüzde anılan anlaşmalar ilkesel olarak çok yetersiz hale gelmiş, sorunları çözmekten uzaklaşmıştır. Bu bağlamda, ülkelerin işbirliği içinde çok uluslu çalışmalar ve anlaşmalar yapması zorunlu hale gelmiştir.

Küreselleşme ve dijitalleşmenin yarattığı sorunların çözümü için 2013 yılında başlayan BEPS Eylem Planı çalışmaları, son dönemdeki en önemli ve kapsamlı uluslararası vergileme düzenlemesidir. BEPS Eylem Planı çerçevesinde, 2021 yılında “İki Yapıtaşlı Çözüm Önerisi” çalışmaları tüm dünyada büyük yankı uyandırmıştır. Düzenleme konusunda, örneğine rastlanmayan biçimde yoğun bir çalışma ve son derece hızlı işleyen bir süreç söz konusudur. G20 ülkeleri ve OECD bünyesinde yürütülen çalışmalarda, planın özellikle gelişmekte olan ve az gelişmiş ülkelerin lehine önemli sonuçlar doğuracağı sıklıkla ifade edilmektedir. Buna karşın, yapılan düzenlemelerin devletlerin vergileme konusundaki hükümlerlik alanlarına doğrudan müdahale etmesi, uluslararası ticaretin vergilendirilmesinde halihazırda oluşan sistemin sorunlara rağmen, ülkelerin bireysel çıkarları doğrultusunda bir şekilde uygulama alanı bulması, İki Yapıtaşlı Çözüm Önerisi'nin oldukça karmaşık bir formülasyona sahip olması ve işleyişin nasıl denetleneceğinin belirsiz olması gibi nedenlerle, gelişmekte olan ülkeler ve az gelişmiş ülkeler katkı sağlamaya hazır olduklarını ifade etmelerine rağmen, genelde sessiz bir bekleyiş içindedirler.

Ülkeler arasındaki çıkar çatışmaları nedeniyle oldukça kırılğan bir yapıya sahip olan İki Yapıtaşlı Çözüm Önerisi, 2021 Kasım ayında, ayrıntı içeren çalışmaların tamamlanmasıyla daha net bir görünüm kazanacaktır. Buna karşın, tüm ülkeleri memnun edecek bir sonuca ulaşmanın imkansızlığı nedeniyle, yapılan çalışmaların uygulamaya geçilmesinin zorluğu ortadadır.

I- G20 ÜLKELERİ VE OECD BÜNYESİNDEKİ ÇALIŞMALAR:

Dijitalleşmenin getirdiği yenilikler, dünyada ekonomi ve ticareti doğrudan etkilemiş; özellikle çok uluslu şirketlerin faaliyetleri kapsamında, “iş”in tanımını ve yapılış 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 ana 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 işbirliğini 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 - Matrah Aşındırması ve Kar Aktarımı) 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 olduğu 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 Formu (Global Forum on Transparency and Exchange of International for Tax Purposes) 2009 yılında kurulmuştur. 130'un üzerinde ülke Forum'a katılım sağlamıştır. 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. Uygulamayı yürütenler, BEPS'in vergi gelirleri yoluyla gelişmekte olan ülke ekonomilerine katkısının, yüzde olarak gelişmiş ülkelere göre daha fazla olacağını öngörmektedirler.

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.¹

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.²

II- İKİ YAPITAŞLI ÇÖZÜM ÖNERİSİ:

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

¹ OECD, "Background Brief - Inclusive Framework on BEPS", January 2017. sf. 9,10.

²a.g.e. sf. 19,20.

yol açtığı sorunların karşısında “iki yapıtaşlı çözüm (two-pillar solution)” konusunda anlaşmışlardır. Peru’nun 131. ülke; son olarak Togo’nun da 140. ülke olarak katılımıyla, son 10 yıldır geniş bir uygulama alanı bulan BEPS Eylem Planı, uluslararası vergi alanında daha fazla saydamlık ve adalet getirmek üzere yürütülen tarihi bir çalışma halini almıştır. Bu çabaların sonucunda, uluslararası vergileme, dünyada çok taraflılığın uygulandığı lider konu haline gelmiştir.

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 başedemez 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 yapıtaşlı çözüm” paketinin hükümetlere gerekli kamu hizmetlerini verirken ve gerekli yatırımları yaparken bütçelerini ve mali tablolarını düzeltmelerinde büyük bir destek sağlayacağı öngörülmüştür. Covid-19 salgınının getirdiği maliyetler dikkate alındığında anılan paketin önemi daha da artmaktadır. İki yapıtaşlı çözüm anlaşmasına, 2021 yılı Kasım ayında son halinin verilmesi ve 2023 yılında da uygulamaya konulması planlanmaktadır.³

İki yapıtaşlı 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 işbirliği ruhu üzerinde mutabık kalınması zorunludur. Sağlıklı bir çözüme ulaşılmasında, 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 yapıtaşlı çözüm anlaşmasının ana unsurları aşağıdaki gibidir:

Birinci yapıtaşı, küresel dünyanın kazananı olan uluslararası büyük şirketlerin, faaliyette buldukları ülkelerde adil bir kazanç beyan etmesinin ve adil bir vergi ödemesinin sağlanmasını amaçlamaktadır. İkinci yapıtaşı, 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 yapıtaşı, vergi rekabetini yok etmemekte, sadece çok taraflı anlaşmalarla belli sınırlamalar getirmektedir.

İki yapıtaşlı çözüm paketinin, önemli ölçüde vergi geliri sağlaması beklenmektedir. Birinci yapıtaşı kapsamında, her yıl için 100 milyar USD’den fazla bir kazanç tutarının ülkeler arasında yeniden dağıtılması beklenmektedir. İkinci yapıtaşı 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

³OECD, “OECD-Secretary General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors”, July 2021, Italy. sf.1.

sisteminde istikrarın ve mükellefler ile vergi idareleri için vergide kesinliğin sağlanması paketin getireceği ilave faydalardır.

İki yapıtaşlı çözüm paketinin son halinin verilmesinden sonra 2021 Kasım ayında OECD, süreci açıklayan bir rapor yayınlayacaktır.⁴

İki yapıtaşlı çözüm anlaşmasının ayrıntıları aşağıdaki gibidir:

A. Birinci Yapıtaşı:

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. yapıtaşı 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.

Gelirin kaynağının tespitinde, mal veya hizmetlerin kullanıldığı ya da tüketildiği son pazar dikkate alınacaktır. Bu ilkenin kullanımını kolaylaştırmak için, işlemlerin özel sınıflandırmalarına göre ayrıntılı kaynak kuralları geliştirilecektir. Kaynak kuralının uygulanmasında uluslararası şirket kendi özel koşullarına göre inandırıcı bir yöntem kullanmak zorundadır.

Uluslararası şirketin kar veya zararı mali tablolar ve bununla ilgili muhasebe kayıtlarındaki gelir esas alınarak tespit edilecektir. Söz konusu tablolar uluslararası standartlara uygun olarak, mümkün olduğunca düzeltim tabi tutulmadan (ya da gerekliyse, mümkün olan en küçük düzeltimle) değerlendirilmeye tabi tutulacaktır. Zararlar, gelecek yıllara devredilebilecektir.

Uluslararası şirketin işlemleri arasındaki sınıflandırma, mali tablolardaki sınıflandırmalar esas alınarak yalnızca istisnai hallerde uygulanabilecek bir husustur. Değerlendirme, esas olarak bir bütün üzerinden yapılacaktır.

⁴a.g.e. sf.2.

Uluslararası şirketin artı karı ilgili devlette halihazırda vergilendirilmişse, bu husus güvence altında olup, dağıtılacak karın hesabında dikkate alınacaktır. Güvence altındaki hususların tespiti, ilgili hesapların kapsamlı bir şekilde değerlendirilmesiyle yapılacaktır.

İlgili devletteki vergilendirmede doğabilecek çifte vergilendirme sorunu, istisna ya da alacaklandırma yöntemleriyle giderilecektir.

Vergi kesinliği konusu sistemde büyük önem taşımaktadır. Uluslararası şirketlerin, transfer fiyatlandırması, karın tespiti gibi vergilendirme alanında ihtilaf konusu olan hususlarda gerekli önlemleri alıp, karar mekanizmalarını çalıştırarak çifte vergilendirmeden kaçınmaları zorunludur. Kazancın tespitinde doğabilecek ihtilaflarda şirketlerin gecikmeksizin gerekli önlemleri alması ve bu doğrultuda karar mekanizmalarını çalıştırması zorunlu bir husustur.

BEPS Eylem Planı'nın 14. maddesini erteleme hakkına sahip olan ve çok taraflı anlaşmaları hiç uygulamayan ya da çok az uygulayan gelişmekte olan ülkelerde, ihtilaf konusu olan hususlarda önlem alınması ve karar mekanizmalarının çalıştırılması zorunlu değil, tercihe bağlı bir husustur. Düşük kapasiteye sahip ülkelerde, pazarlama ve dağıtım faaliyetlerinde transfer fiyatlandırması kapsamında, ülke içinde emsallere uygunluk ilkesine başvurulmasında, işlemler basitleştirilip kolaylaştırılacaktır. Buna ilişkin çalışma 2022 yılı sonuna kadar tamamlanacaktır.

Vergiye uyum konusu (bildirimler dahil) basitleştirilecek ve uluslararası şirketlerin süreci tek bir kurum olarak yönetmesi sağlanacaktır.

Söz konusu bu paket, yeni uluslararası vergi kuralları ile kaldırılan dijital hizmet vergileri ve diğer yükümlülükler arasında uygun bir eşgüdüm sağlayacaktır.

Dağıtılacak kazanç tutarı ile ilgili çok taraflı bir araç olan paketin uygulaması, 2023'de uygulamaya konulmak üzere, yapılacak çalışmalardan sonra 2022'de imzaya açılacaktır.

B. İkinci Yapıtaşı:

a) İkinci yapıtaşı, 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.⁵

(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 düzeltim tabi tutulmasını ifade etmektedir.⁶

b) Anlaşmaya dayalı kural (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 sağlar.

Bu kural, Küresel Vergi Tabanını Aşındırma ile Mücadele'de (Global Anti-Base Erosion Rule - GloBE), telafi edici vergi olarak kabul edilmektedir. İkinci Yapıtaşı'nın 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.⁷

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.⁸

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 Yapıtaşı açıklamalarında belirtilen sonuçlarla tutarlı düzenlemeleri yapmaları gerekecektir.

Kapsam dahilindeki başka ülkelerin kabul ettiği GloBE kuralları üzerinde anlaşmaya varılmışsa, bunlara uyulması gerekmektedir.

GloBE kuralları, BEPS Eylem Planı'nın 13. maddesinde (ülke raporlamaları) belirtilen 750 milyon Euro sınırını aşan uluslararası şirketlere uygulanacaktır. Şirket merkezleri ülkelerinde

⁵<https://www.oecd-ilibrary.org/sites/86a05393>

⁶<https://www.oecd-ilibrary.org/sites/33895d4d>

⁷ <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/1e57c4af>

⁸<https://www.oecd-ilibrary.org/sites/c65c7c20>

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.

Devletler, GloBE kurallarını matrahın tamamına etkin bir vergi oranı uygulayarak, kendi bünyelerindeki vergi tutarı hesaplamalarında kullanılacaktır. Vergi matrahının tespitinde, şirketin yasal muhasebe kayıtları esas alınacaktır. Bu tespit, İkinci Yapıtaşıkapsamındaki açıklamalar temelinde gerekli düzeltimler yapılabilecektir.

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.

GloBE kuralları, formülasyon oluşturulurken, maddi olmayan duran varlık satışlarında ve ücret ödemelerinde defter kayıtlarında yer alan en az %5'lik (5 yıllık geçiş süreci içinde %7,5'lik) bir tutarın hesaplama dışında tutulmasını öngörmektedir. GloBE kuralları, dikkate almaya değmeyecek kadar düşük tutarlı işlemleri kapsam dışında tutmaktadır.

GloBE kurallarının uygulanmasında belirlenen ve amaçlanan hedeflere ulaşmak için çaba gösterilecek; uygulanan politikayla orantısız tutarda olan idari maliyetler dikkate alınmayacaktır. İkinci Yapıtaşında, ilgili devletlerde minimum vergi oranının uygulanması konusunda anlaşılmıştır. Bu bağlamda, 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).

GloBE kurallarının bir diğer istisnası uluslararası deniz taşımacılığında elde edilen gelirlerdir. Burada, kavram olarak, OECD Vergi Anlaşma Modeli'ndeki tanım esas alınmıştır.

Kapsam dahilindeki ülkeler, gelişmekte olan ülkelerde İkinci Yapıtaş uygulamasında Vergi Kuralı Konusu'nun (STTR) ayrılmaz bir parça olduğunu kabul etmişlerdir. Kapsam dahilindeki ülkeler, faiz ödemeleri, royalti ödemeleri ve benzeri diğer ödemelerde belirlenen kurumlar vergisi oranına başvuracaklardır. Bununla birlikte, gelişmekte olan kapsam dahilindeki ülkeler talep etmeleri halinde ikili vergi anlaşmalarında belirlenen oranları uygulayabileceklerdir.

Belirlenen vergi oranı ile uygulanan vergi oranı arasındaki fark, vergileme hakkı bağlamında sınırlandırılabilir. Vergi Kuralı Konusu (STTR) kapsamında uygulanabilecek minimum vergi oranı %7,5 den %9'a kadar değişebilmektedir.

Kapsam dahilindeki ülkeler (IF), bir uygulama planı oluşturulup yayınlanmasına karar vermişlerdir. Bu doğrultuda İkinci Yapıtaş, 2023'deki uygulama öncesinde 2022 yılında yasal düzenleme haline getirilecektir.

Uygulama planı aşağıdaki husuları 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 alınabilir olacaktır.

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.⁹

III- 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 anlaşmalardır. 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.

Karmaşık bir formülasyon üzerine kurgulanan iki yapıtaşlı vergi modelinin uygulanması için tüm ülkelerin ciddi bir işbirliği içinde olması, belirlenen ilkelere koşulsuz uyması ve çıkabilecek sorunların çözümü için gerekli hallerde ödün vermeye hazır bulunması gerekmektedir. Bazı hallerde tek başına ülkelerin kararı da yetersiz kalmakta, yapılan diğer çok uluslu anlaşmalar nedeniyle taraflarca toplu kararlar alınması zorunlu olabilmektedir.

⁹OECD, "OECD-Secretary General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors", July 2021, Italy. sf. 8-12.

Avrupa Birliği anlaşmaları gereğince, vergi politikalarında meydana gelecek tüm değişimlerin oybirliği ile kabulü zorunludur. Üye ülkelerden birisinin olumsuz görüş vermesi, diğer 26 üye ülke tarafından desteklense de kararın alınamamasına yol açmaktadır. 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 oranını 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 istememektedirler.¹⁰

ABD'nin Ticaret Temsilcisi Katherine Tai'nin İki Yapıtaşlı Proje henüz sonuçlanmadan, söz konusu çalışmayı referans göstererek Türkiye'den dijital hizmet vergisinin kaldırılmasını talep etmesi,¹¹ süreç içinde gelişmiş ülkelerin diğer ülkeler üzerinde tedirginlik yaratan, aşırı istekli ve agresif yaklaşımlarının bir göstergesidir.

G20 ülkelerinin öncülüğünde çalışmaları yürütölen ve iki yapıtaşlı bir proje çerçevesinde içeriği oluşturulan uluslararası şirketler için asgari vergileme düzenlemeleri, uluslararası vergileme alanında büyük bir yankı uyandırmıştır. Çalışmaların, bu alanda sık rastlanmayan bir hızda ilerlemesi ve düzenlemeyi yapanların oldukça istekli davranmaları, uygulama konusunda da olumlu bir görünüm oluşmasını sağlamıştır.

Bununla birlikte, uluslararası vergilemede, gelirin elde edilme koşulunun “iş yeri”ne bağlı olması, temel bir ilke haline gelmiştir. Ancak, iş yeri kriterinin, özellikle dijitalleşmenin artması ve sanal ortamda mal ve hizmet alışverişinin yaygınlaşmasıyla sorunları çözmede yetersiz kalması, yeni arayışlara yönelmesine neden olmuştur. Uluslararası vergileme sistemini önemli ölçüde değiştirecek olan, iki yapıtaşlı çok uluslu şirketlerin vergilendirme projesi de bu doğrultudaki arayışların ortaya çıkardığı önemli bir girişimdir.

Uluslararası vergilemeye yönelik düzenlemelerdeki en önemli engel, üzerinde mutabık kalınacak hususların kesinlik kazanmasının zorunlu olması ve hemen her kararda oybirliğine ihtiyaç duyulmasıdır. Bu husus, iki yapıtaşlı uluslararası şirketlerin vergileme projesinde de en önemli handikaptır. Bu engelin aşılabilmesi için kapsam dahilindeki tüm ülkelerin belli noktalarda ödün vermeye hazır olması ve hızlı gelişen süreç içerisinde özveri ile çabalamalarını gerekli kılmaktadır.

¹⁰Liboreiro, 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>.

¹¹ Reuters, “U.S. trade chief Tai tells Turkey countries must remove digital services taxes”; 27.08.2021.

<https://www.reuters.com/world/middle-east/us-trade-chief-tai-tells-turkey-countries-must-remove-digital-services-taxes-2021-08-27/>

Bu kadar hızlı işleyen ve karmaşık bir formülasyona sahip olan bu girişim için şu ana kadar vergileme tarihinde görülmeyen bir uzlaşma hali gerçekleşirse, iki yapıtaşlı uluslararası şirketlerin vergileme projesi en kısa sürede yürürlüğe girecek ve uluslararası vergileme kurallarını temelinden değiştirecektir.İhtimali oldukça yüksek olan uzlaşmama seçeneği gerçekleşirse de, bu proje uluslararası vergileme alanındaki önemli çalışmalardan birisi olarak tarihteki yerini almış olacaktır.