

Vergilemede Küresel Paradigma Değişimi ve Uyum Sürecinde Türk Vergi Sisteminin Dönüşümü: 2020-2025 Dönemi

Yaşar Ayyıldız¹

Özet

21. yüzyılın dijitalleşme ve küreselleşme dinamikleri, uluslararası vergi rejimini kökten bir değişime zorlamıştır. Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) öncülüğündeki Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma (BEPS) Projesi ve devamındaki İki Sütunlu Çözüm, vergilendirme haklarının yeniden tahsisini ve küresel asgari vergiyi hedefleyerek yeni bir paradigma inşa etmektedir.

Bu çalışma, 2020-2025 döneminde yaşanan bu küresel dönüşümü ve Türkiye'nin uyum sürecini kapsamlı bir şekilde analiz etmektedir. Nitel bir doküman analizi yöntemiyle gerçekleştirilen araştırma, OECD dokümanları, ulusal mevzuat, kurumsal raporlar ve akademik literatürün sistematik incelemesine dayanmaktadır.

Çalışmada, Türkiye'nin Otomatik Bilgi Değişimi (CRS), Ülke Bazında Raporlama (CbCR) ve Çok Taraflı Araç (MLI) gibi BEPS 1.0 araçlarını kurumsallaştırdığı ilk uyum evresinden, 2024-2025'te Küresel Asgari Vergi (İkinci Sütun/Pillar Two) mevzuatını kabul ederek stratejik bir dönüm noktasına geçtiği ikinci evreye uzanan yol haritası incelenmektedir.

Analizler, uyum sürecinin Türkiye'ye vergi tabanını koruma, şeffaflığı artırma ve uluslararası iş birliğinde söz sahibi olma gibi fırsatlar sunduğunu; buna karşılık idari kapasite, rekabetçilik ve karmaşık uygulama maliyetleri bakımından önemli zorluklar içerdiğini ortaya koymaktadır.

Çalışma, Türkiye'nin 2026 ve sonrası için, somut politika önerileri de sunarak, “taktik uyum” evresinden “stratejik yönetim” evresine geçişi zorunlu kıldığını ortaya koymakta ve bu dönüşümü sağlayacak üç temel

1 Prof. Dr., BAİBÜ, İİBE Maliye Bölümü, Mali Hukuku Ana Bilim Dalı, e-posta: yasarayyildiz@ibu.edu.tr, ORCID: 0000-0001-5419-7580.

stratejik öncelik önermektedir: yapay zekâ destekli idari derinleşme, Küresel Taban Aşındırma (GloBE) Kuralları uyumlu rekabet mühendisliği ve proaktif uluslararası diplomatik katılım. Sonuç olarak, mevzuat uyumunun tamamlanmasının nihai hedef olmadığı, asıl başarının bu kuralları ulusal çıkarlar doğrultusunda etkin ve adil bir şekilde yönetebilme kapasitesinde yattığı vurgulanmaktadır.

1. Giriş

Geleneksel uluslararası vergi ilkeleri, özellikle “fiziksel varlık” ve “kalıcı işyeri (işletme)” kavramları üzerine inşa edilmişti. Ancak, dijital ekonominin sınır tanımayan yapısı ve çok uluslu işletmelerin (ÇUİ’ler) gelişmiş vergi planlama stratejileri, bu yüzyıllık sistemi derinden sarsmıştır. Vergi kurallarındaki boşluk ve uyumsuzluklardan yararlanan ÇUİ’ler, kârlarını ekonomik faaliyetin asgari düzeyde gerçekleştiği düşük vergili yargı bölgelerine¹ kaydırarak, yılda 100-240 milyar ABD doları (USD) tutarında küresel vergi geliri kaybına yol açmaktadır (OECD, 2023a). Bu durum, küresel kurumlar vergisi gelirinin %4-10’una denk gelmekte olup (Jamal, 2025) hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerin vergi tabanını aşındırmakta ve vergi adaleti ile kamu maliyesinin sürdürülebilirliği üzerinde ciddi bir tehdit oluşturmaktadır.

Küresel toplumun bu müşterek soruna cevabı, OECD ve Grup Yirmi (G20) liderliğinde 2013 yılında başlatılan Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma (BEPS) Projesi olmuştur. 2015’te yayımlanan 15 Eylem Planı (BEPS 1.0) ile başlayan süreç, 2021’de dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik İki Sütunlu Çözüm (BEPS 2.0) ile devam etmiştir. Bu reform paketi, özellikle İkinci Sütun’da (Pillar Two) yer alan ve 2024 itibarıyla yürürlüğe girmeye başlayan %15’lik küresel asgari kurumlar vergisi ile uluslararası vergi mimarisinde tarihi bir dönüşümü temsil etmektedir (OECD, 2021a).

Türkiye, OECD’nin kurucu üyelerinden biri olarak (OECD, t.y.a), bu küresel reform sürecine aktif katılım göstermiş ve taahhütlerini hızla ulusal mevzuatına aktarmaya başlamıştır. 2020-2025 dönemi, Türkiye’nin hem şeffaflık ve bilgi değişimi (BEPS 1.0) hem de esaslı kurallar değişikliği (BEPS 2.0) boyutlarında kapsamlı bir uyum ve dönüşüm çabasına sahne olmuştur.

Bu çalışmanın amacı, küresel vergileme paradigmasındaki bu köklü değişimi teorik ve tarihsel bağlamıyla ortaya koymak, OECD rehberleri ve yeni vergi mekanizmalarını analiz etmek ve nihayetinde Türkiye’nin 2020-2025 dönemindeki uyum sürecini, çıkarılan mevzuatı, yaşanan zorlukları ve

1 Çalışmada uluslararası metinlerde sıkça kullanılan “yargı bölgesi” ifadesi, genel olarak bir ülke veya bölgeyi ifade etmekteyse de özelde bir devletin vergi yasalarının geçerli olduğu coğrafi alan anlamında kullanılmaktadır.

elde edilen kazanımları sistematik bir şekilde değerlendirmektir. Çalışmanın yöntemi, nitel bir doküman analizi olup OECD dokümanları, yasal metinler, raporlar ve akademik kaynakların sistematik analizine dayanmaktadır. Çalışma, Türkiye'nin henüz tamamlanmamış bu yolculuğunda, önümüzdeki dönem için kritik öneme sahip bir stratejik yol haritası ve politika önerileri ile sonlanacaktır.

2. Kuramsal ve Kavramsal Çerçeve

Bu bölüm, küresel vergi reformlarının ortaya çıkış nedenlerini ve dayandığı teorik temelleri açıklamak amacıyla, uluslararası vergilendirmenin tarihsel evrimini, geleneksel kalıcı işletme yaklaşımının sınırlarını ve dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin yeni kavramsal arayışları bütüncül bir çerçeve içinde ele almaktadır.

2.1. Uluslararası Vergilendirmenin Tarihsel Gelişimi

Uluslararası vergilendirmenin modern temelleri, 20. yüzyılın başında, çifte vergilendirmeyi önleme ihtiyacı ile atılmıştır. OECD ve Birleşmiş Milletler (BM) modelleri, vergilendirme yetkisini kaynak (işin yapıldığı yer) ve ikamet (mükellefin bağlı olduğu yer) ülkesi arasında paylaştıran bir dizi kural geliştirmiştir. Bu modellerin temelinde, bir işletmenin ancak bir ülkede “kalıcı işletme” (Permanent Establishment-PE) oluşturması halinde o ülkede vergilendirilebileceği ilkesi yer almaktadır. Bu fiziksel varlık şartı, sanayi çağının somut ekonomisi için işlevsel olsa da 1990'lardan itibaren hızlanan küreselleşme ve 2000'lerde yaygınlaşan dijitalleşme karşısında yetersiz kalmaya başlamıştır (Avi-Yonah, 2020). Şirketler, fiziksel bir varlığa gerek duymadan dijital platformlar aracılığıyla küresel pazarlara erişebilir hale gelmiş, bu da geleneksel kuralların vergilendirme yetkisini aşındırmıştır.

2.2. Geleneksel Kalıcı İşletme İlkelerinin Sınırlılıkları

Uluslararası vergilendirme alanında “kalıcı işletme” (Permanent Establishment-PE) kavramı, özellikle çok uluslu şirketlerin faaliyet gösterdiği ülkelerde hangi devletin vergilendirme hakkına sahip olacağına dair temel belirleyicilerden biridir. Ancak, küreselleşme, dijitalleşme ve ticaretin yapısındaki değişiklikler, kalıcı işletme kavramının uygulamasında ve yorumlanmasında çeşitli sınırlılıklar ve sorunlar ortaya çıkarmıştır.

Kalıcı işletme kavramı, sabit bir işyeri, inşaat projesi veya temsilcilik gibi fiziksel bir bağlantıyı gerekli görür. Diğer taraftan dijital şirketler ise, hem diğer ülkelerdeki geniş kullanıcı tabanından hem de veri akışından önemli ekonomik değerler elde edebilirken, yerel ofis ya da personel bulundurma ihtiyacı duymayabilirler. Bu uyumsuzluk, “vergisiz kazanç” olarak adlandırılan

ve değer yaratıldığı/yüklendiği pazar ülkelerinde hiç vergi ödenmemesi sorununu doğurmuştur. Ayrıca, ÇU'lar transfer fiyatlandırması, hibrit araçlar ve borç finansmanı gibi karmaşık yöntemlerle, yüksek vergili ülkelere kârlarını düşük vergili ülkelere yapay olarak kaydırabilmiştir (Durst, 2021). Geleneksel sistem, bu tür agresif kâr kaydırma taktiklerini önlemekte yetersiz kalmıştır.

Özellikle dijital ekonomi ve yeni iş modelleri, “kalıcı işletme” kavramının sınırlarını zorlamaktadır. OECD’nin “Ekonominin Dijitalleşmesinden Kaynaklanan Vergi Zorluklarına Yönelik İkili Çözüm Bildirisi” çerçevesinde küresel asgari kurumlar vergisi gündeme gelmiştir. Dijitalleşme ve çok uluslu şirketlerin faaliyetleri, klasik kalıcı işletme tanımını aşan yeni vergilendirme sorunları yaratmakta ve uluslararası kuruluşların yeni kurallar geliştirme ihtiyacını doğurmaktadır. Bu durum, mevcut kavramın dijital ekonomideki faaliyetleri kapsamada yetersiz kaldığını göstermektedir. (Şahin Duran, 2022).

2.3. Dijital Ekonomi Vergilendirmesinin Kavramsallaştırılması

Dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik arayışlar, “değer yaratmanın” nerede gerçekleştiği sorusuna odaklanmıştır. Yeni paradigma, fiziksel varlık yerine “Önemli Ekonomik Varlık” (Significant Economic Presence-SEP) ve “pazar yargı bölgesi” gibi daha fonksiyonel kavramları öne çıkarmaktadır. Temel argüman, kullanıcı katılımı, veri ve pazar erişimi gibi unsurların da artık değer yaratımında kritik bir rol oynadığı ve bu nedenle vergilendirme hakkı doğurması gerektiğidir. OECD’nin İki Sütunlu Çözümü, bu kavramsal dönüşümün somut yansımasıdır: Birinci Sütun (Pillar One), belirli büyüklükteki ÇU’ların kârlarının bir kısmını pazar ülkelere yeniden tahsis ederken; İkinci Sütun (Pillar Two), vergi oranı yarışının önüne geçmek için küresel bir asgari vergi zemini oluşturmaktadır (OECD, 2021a). Bu çerçeve, uluslararası vergi sistemini, dijital çağın ekonomik gerçeklerine uygun şekilde yeniden inşa etmeyi amaçlamaktadır.

3. BEPS Süreci: Kökeni, Kapsamı ve Evrimi

Bu bölümde, uluslararası vergi sisteminde ortaya çıkan yapısal aşınmaya karşı geliştirilen BEPS girişiminin hangi ekonomik, mali ve siyasi saiklerle ortaya çıktığı, 2015 Eylem Planı ile kurumsallaşan ilk aşaması ve dijitalleşmenin zorlamasıyla İki Sütunlu Çözüm’e evrilen ikinci safhası kavramsal bir bütünlük içinde incelenmiştir. BEPS 1.0 ve BEPS 2.0’ın karşılaştırmalı analizi Tablo 1’de özetlenmiştir.

3.1. BEPS'in Arkasında Yatan Temel Motivasyon

BEPS projesinin arkasında üç temel itici güç bulunmaktadır (OECD, 2013):

(1) Mali Zorunluluk: 2008 küresel finansal krizinin ardından artan kamu açıkları, hükümetleri kayıp vergi gelirlerini takip etmeye zorlamıştır.

(2) Kamuoyu Baskısı ve Adalet Talebi: “Google”, “Apple” gibi teknoloji devlerinin düşük efektif vergi oranlarına ilişkin medya haberleri, vergi adaleti konusunda küresel bir kamuoyu öfkesi yaratmıştır.

(3) Gelişmekte Olan Ülkelerin Mücadelesi: Vergi gelirlerine daha fazla bel bağlayan gelişmekte olan ülkeler, kâr kaydırma nedeniyle orantısız bir kayıp yaşamakta ve küresel kurallarda söz sahibi olmak istemekteydi.

OECD'nin 2013 tarihli “BEPS Eylem Planı” raporu, bu endişeleri dikkate alarak, vergi kurallarının ekonomik faaliyet ve değer yaratımı ile uyumlu hale getirilmesi çağrısında bulunmuştur.

3.2. BEPS 1.0: 2015 Eylem Planı

2015'te tamamlanan BEPS 1.0, 15 eylem planından oluşan kapsamlı bir pakettir. Bu eylemler dört ana hedefe hizmet etmektedir (OECD, t.y.b; OECD, 2016):

(1) Tek Taraflı Teknik Düzenlemeler: Hibrit araçlar (Eylem 2), aşırı borç finansmanı (Eylem 4) ve zararlı vergi uygulamaları (Eylem 5) gibi spesifik kâr kaydırma tekniklerine karşı düzenleyici kuralların geliştirilmesi.

(2) Anlaşmaların ve Transfer Fiyatlandırması Rejiminin Güçlendirilmesi: Kalıcı işletme kavramının gözden geçirilmesi (Eylem 7), transfer fiyatlandırmasının gerçek ekonomik faaliyete dayandırılması (Eylem 8-10) ve maddi olmayan varlıklara ilişkin kuralların gözden geçirilmesi.

(3) Şeffaflık ve Uyum Mekanizmalarının Geliştirilmesi: BEPS 1.0'ın en belirgin şekilde öne çıkan ve hızla yaygınlaşan boyutu, üç aşamalı transfer fiyatlandırması dokümantasyonu (Ana Dosya, Yerel Dosya) ile özellikle Ülke Bazında Raporlama (CbCR-Eylem 13) yükümlülüğüdür. Bu düzenlemeler, çok uluslu işletmelerin küresel faaliyet, kâr ve vergi ödemelerine ilişkin şeffaflığı kökten dönüştürmüştür (OECD, 2016).

(4) Çok Taraflı İş Birliğinin Kurumsallaşması: Çok Taraflı Araç (MLI – Eylem 15), ikili vergi anlaşmalarının toplu ve etkin bir biçimde BEPS uyumlu hale getirilmesini sağlayan yenilikçi bir düzenleme mekanizmasıdır.

3.3. BEPS 2.0: Birinci Sütun (Pillar One/Kârın Yeniden Tahsisi) ve İkinci Sütun (Pillar Two/Küresel Asgari Vergi)

BEPS 1.0'ın kısmi çözümlerinin ötesine geçmek için 2019'da başlatılan müzakereler, 2021'de 140'tan fazla ülkenin mutabakatıyla İki Sütunlu Çözüm'le sonuçlanmıştır.

(1) Birinci Sütun (Pillar One/Kârın Yeniden Tahsisi): Küresel cirosu 20 milyar Euro'yu aşan ve kârlılığı %10'un üzerinde olan en büyük ve en kârlı ÇU'leri (yaklaşık 100 şirket) hedefler. Bu şirketlerin küresel kârlarının (kâr marjının %10'u aşan kısmının) en az %25'i, malların veya hizmetlerin tüketildiği pazar yargı bölgelerine yeniden tahsis edilecek ve bu ülkelerde vergilendirilecektir (OECD, 2021b). Bu, fiziksel varlık şartını tamamen kenara koyan devrim niteliğinde bir yaklaşımdır.

(2) İkinci Sütun (Pillar Two/Küresel Asgari Vergi): Küresel cirosu 750 milyon Euro'yu aşan ÇU'leri kapsar. Bu şirketlerin faaliyet gösterdiği her bir yargı bölgesi için ayrı ayrı hesaplanan efektif vergi oranı (ETO) %15'in altındaysa, ana şirketin bulunduğu ülke Gelir Dahil Etme Kuralı-IIR veya nihayetinde müşteri ülkeler Geliri Vergilendirme Hakkı Kuralı-UTPR aracılığıyla fark (top-up tax) vergisi tahsil edilir (OECD, 2021a). Temel amaç, vergi oranı yarışını sonlandırmayı ve ÇU'lerin kazançlarını düşük vergili yargı bölgelerine kaydırmasını önlemektir.

Tablo 1: BEPS 1.0 ve BEPS 2.0'ın Karşılaştırmalı Analizi

Özellik	BEPS 1.0 (2015 Eylem Planı)	BEPS 2.0 (İki Sütunlu Çözüm)
Ana Odak	Agresif vergi planlaması araçlarını hedef alan kurallar ve şeffaflık.	Dijital ekonominin yapısal sorunları ve vergi oranı yarışı.
Temel Araçlar	Hibrit kurallar, CbCR, MLI, transfer fiyatlandırması kuralları.	Kârın yeniden tahsisi (Pillar One) ve küresel asgari vergi (Pillar Two).
Vergilendirme Hakkı	Geleneksel kaynak/ikamet ülkesi ilkeleri (fiziksel varlık şartı).	Pazar yargı bölgesi (Pillar One) ve küresel asgari zemin (Pillar Two).
Etki Alanı	Tüm ÇU'ler, özellikle transfer fiyatlandırması yapanlar.	Pillar One: Çok büyük/kârlı şirketler. Pillar Two: Ciro > 750 milyon Euro olan tüm ÇU'ler.
Uyum Doğası	Esaslı kural değişiklikleri ve şeffaflık/raporlama yükümlülükleri.	Yapısal ve sistematik uluslararası vergi mimarisi değişikliği.

4. OECD Rehberleri ve Uluslararası Vergi Yönetimi

Bu bölüm, OECD'nin uluslararası vergi alanında üstlendiği norm koyucu ve yönlendirici rolünü merkeze alarak, yayımlanan model kurallar, idari

rehberler ve çok taraflı araçlar aracılığıyla küresel vergi uygulamalarının nasıl standartlaştırıldığını ve ulusal vergi idarelerinin bu çerçevede içinde nasıl konumlandığını ortaya koymayı amaçlamaktadır.

4.1. OECD'nin Normatif Rolü

OECD, 38 üyesi ve geniş katılımlı Kapsayıcı Çerçevesi ile uluslararası vergi standardının başlıca belirleyicisi konumundadır (OECD, t.y.a). Teşkilat, teknik model kurallar, yorumlar ve idari rehberler yayımlayarak, üye ülkelerin uyumlu mevzuat çıkarmasını ve uyumun tutarlı bir şekilde yürütülmesini sağlamaktadır. Örneğin, Küresel Asgari Vergi'ye ilişkin kurallar, Aralık 2021'de yayımlanan "Model Kurallar", Mart 2022'de yayımlanan "Yorum" ve devam eden "İdari Rehber" güncellemeleri ile sürekli detaylandırılmakta ve açıklığa kavuşturulmaktadır (OECD, 2023b). Bu dinamik süreç, OECD'nin yalnızca bir "düşünce kuruluşu" değil, aynı zamanda etkin bir "küresel vergi yönetişimi" aktörü olduğunun göstergesidir.

4.2. Zararlı Vergi Uygulamaları Kriterleri

BEPS Eylem 5, zararlı vergi uygulamaları ile mücadeleyi amaçlamaktadır. Bir rejimin "zararlı" sayılabilmesi için genellikle aşağıda sıralanan dört kriter aranır:

- (1) Etkinsiz veya Nominal Vergi Oranı,
- (2) Yurt Dışından Sağlanan Gelirlere İzolasyon,
- (3) Şeffaflık Eksikliği,
- (4) Gerçek Ekonomik Faaliyet Olmaması (Nitelikli Faaliyet Şartı).

OECD, bu kriterler ışığında ülkelerin teşvik rejimlerini incelemekte ve zararlı bulunanları kaldırmaya yönlendirmektedir (OECD, 2016). Bu süreç, vergi oranı yarışının kalitesini, mükelleflerin gerçek ekonomik faaliyette bulunduğu bir rekabete dönüştürmeyi hedeflemektedir.

4.3. Otomatik Bilgi Paylaşımı (CRS)

Ortak Raporlama Standardı (Common Reporting Standard-CRS), finansal hesap bilgilerinin vergi amaçlı otomatik değişiminin küresel çaptaki çerçevesidir. Türkiye de dahil imzacı ülkelerdeki finansal kuruluşlar, diğer imzacı ülke mukimlerinin hesaplarına ilişkin bilgileri (bakiye, faiz, temettü gelirleri vb.) her yıl kendi vergi idarelerine bildirmekte; bu idareler de bilgiyi mükellefin mukim olduğu ülkenin vergi idaresi ile otomatik olarak paylaşmaktadır (OECD, 2014). OECD Küresel Forumu, ülkelerin hukuki ve idari çerçevelerini düzenli olarak denetlemekte ve uyum durumlarını değerlendirmektedir (OECD,

2020a). CRS, vergi gizliliğini ortadan kaldırarak, offshore varlıkların şeffaflığını sağlamada temel bir araç haline gelmiştir.

4.4. Çok Taraflı Araç (Multilateral Instrument - MLI)

İkili vergi anlaşmaların teker teker değiştirilmesi onlarca yıl alabilecek zahmetli bir süreçtir. Çok Taraflı Araç (Multilateral Instrument - MLI), bu soruna çığır açıcı bir çözüm getirmiştir. Ülkeler, MLP'ye taraf olarak, seçimler yapmak suretiyle, diğer taraf ülkelerle yapmış oldukları ikili anlaşmaları, BEPS'e karşı önleyici hükümler "Temel Amaç Testi" (Principal Purpose Test-PPT), hibrit kuruluşlara ilişkin hükümler ve kalıcı işletme tanımındaki değişiklikler gibi konularda toplu olarak değiştirebilmektedir (OECD, 2017). Türkiye de MLP'yi 2018'de imzalamış ve uyum sürecini başlatmıştır.

Bilindiği gibi bu kapsamda, 16 Temmuz 2024 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulan, OECD'nin İkinci Sütun (Pillar Two) kurallarına uygun olarak Türk vergi mevzuatına Yerel ve Küresel Asgari Kurumlar Vergisi müessesini getirmeyi amaçlayan yasa tasarısı, Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) Genel Kurulunda 28 Temmuz 2024 tarihinde kabul edilerek, 7524 sayılı "Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" adıyla 02/08/2024 tarihli ve 32620 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yasalasmıştır.

5. Dijital Ekonomi Odaklı Vergi Mekanizmaları

Bu bölüm, dijitalleşmenin uluslararası vergilendirme üzerindeki dönüştürücü etkisine karşı geliştirilen tek taraflı, geçiş niteliğindeki ve çok taraflı vergi mekanizmalarını ele alarak, pazar ülkelerinin vergilendirme yetkisini güçlendirmeyi amaçlayan araçların kavramsal dayanaklarını ve uygulama sonuçlarını sistematik biçimde incelemektedir.

5.1. Dijital Hizmet Vergileri (DST)

OECD çözümünün hayata geçmesindeki gecikmeler, birçok ülkeyi (Fransa, İngiltere, Türkiye, Hindistan vb.) geçici, tek taraflı önlemler almaya yöneltmiştir. Dijital Hizmet Vergileri (Digital Services Taxes-DST), genellikle belirli bir eşiğin üzerinde dijital hizmet geliri elde eden şirketlerden, bu gelirler üzerinden (genellikle %2-7,5 aralığında) alınan brüt vergilerdir. Bu vergiler, pazar ülkesine hemen vergi geliri sağlasa da, mükellefler için çifte vergilendirme riski yaratmakta ve Amerika Birleşik Devletleri (ABD) başta olmak üzere ticaret partnerleriyle gerilimlere yol açmaktadır. OECD anlaşması, Birinci Sütun (Pillar One)'ın yürürlüğe girmesi şartıyla bu tek taraflı DST'lerin kaldırılmasını öngörmektedir (OECD, 2021b).

5.2. Önemli Ekonomik Varlık (Significant Economic Presence-SEP)

“Önemli Ekonomik Varlık” (Significant Economic Presence-SEP), dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik, geleneksel “kalıcı işletme” (Permanent Establishment-PE) kavramının fiziksel varlık şartını esneten yeni bir bağlantı (nexus) kuralıdır. Bu kurala göre, bir işletmenin fiziksel bir varlığı olmasa bile, belirli bir ülkede dijital hizmetler sunması, kullanıcı sayısı, dijital sözleşmeler veya gelir eşiği gibi kriterleri aşması durumunda, o ülkede vergilendirilebilir bir varlığının bulunduğu kabul edilir. SEP, OECD’nin İki Sütunlu Çözüm’ünün uygulanmasından önceki geçiş döneminde birçok ülke tarafından benimsenmiştir. OECD’nin 2020 tarihli kapsamlı bir raporu, Hindistan, İsrail, Malezya ve birçok Afrika ülkesinin (Kenya, Nijerya gibi) “önemli ekonomik varlık” veya benzeri dijital sabit işyeri kurallarını ulusal mevzuatlarına dahil ettiğini veya taslak halinde getirmeyi planladığını göstermektedir (OECD, 2020b). Bu türdeki tek taraflı düzenlemeler, küresel bir uzlaşma sağlanıncaya kadar pazar ülkelerinin dijital faaliyetlerden vergi geliri elde etmesini sağlayan önemli araçlar olmuştur.

5.3. Küresel Asgari Vergi (İkinci Sütun/Pillar Two)

İkinci Sütun (Pillar Two)’nun karmaşık mekanizması, Küresel Taban Aşındırma (GloBE) Kuralları olarak adlandırılır (OECD, 2021a). Sistemin işleyişi aşağıda sıralanan beş adımdan oluşur:

- (1) Kapsam: Konsolide grup cirosu 750 milyon Euro’yu aşan ÇÜİ’ler.
- (2) Yargı Bölgesi Bazında ETO Hesaplaması: Her bir yargı bölgesi için, GloBE geliri üzerinden ödenen düzeltilmiş cari vergi yükü hesaplanır ve efektif vergi oranı (ETO) bulunur.
- (3) Fark Vergisinin (Top-up Tax) Tetiklenmesi: ETO %15’in altındaysa, %15 ile aradaki fark kadar “fark vergisi” doğar.
- (4) Tahsil Mekanizmaları: Fark vergisi, öncelikle ana şirketin bulunduğu ülke tarafından Gelir Dahil Etme Kuralı-IIR ile tahsil edilir. Bu yapılmazsa, grup varlıklarının bulunduğu diğer ülkeler Geliri Vergilendirme Hakkı Kuralı (UTPR) aracılığıyla (örneğin vergi indirimlerini kısıtlayarak) vergiyi tahsil edebilir.
- (5) Nitelikli Yurtiçi Asgari Vergi (Qualified Domestic Minimum Top-up Tax-QDMTT): Ülkeler, kendi yargı bölgelerinde oluşan fark vergisini kendileri tahsil etmek için OECD modeline uygun bir yurt içi asgari vergi (QDMTT) çıkarabilir. Bu, vergi gelirinin kaynak ülkede kalmasını ve idari yükü azaltmayı sağlar (OECD, 2023b).

Sistem, reel ekonomik faaliyeti korumak için Maddi Gelir İstisnası (Substance-based Income Exclusion-SBIE) gibi karmaşık istisnalar da içermektedir.

5.4. Platform Ekonomisi Raporlama Kuralları

Paylaşım ekonomisi ve dijital platformlar (Airbnb, Uber, freelance iş platformları vb.) üzerinden elde edilen gelirlerin beyan edilmemesi riski yüksektir. Buna karşılık, OECD Platform Operatörleri Aracılığıyla Satıcıların Raporlanması model kurallarını geliştirmiştir. Bu kurallar, belirli platformların, belirli yargı bölgelerinde ikamet eden ve platform aracılığıyla gelir elde eden satıcılara ilişkin bilgileri, o yargı bölgelerinin vergi idarelerine otomatik olarak raporlamasını zorunlu kılar (OECD, 2022a). Bunun da, kayıt dışı ekonomiyi azaltmaya yönelik önemli bir şeffaflık aracı olduğu söylenebilir.

6. Uluslararası Vergi Reformlarının Etkileri

Bu bölümde, uluslararası vergi reformlarının ekonomik, hukuki ve politik boyutlarda yarattığı kapsamlı etkileri ele alarak, küresel asgari vergi ve dijital ekonomi odaklı düzenlemelerin vergi gelirleri, yatırım kararları, idari uyum maliyetleri, ulusal egemenlik ve çok taraflılık dengesi üzerindeki sonuçları bütüncül bir perspektifle kısaca incelenmektedir. BEPS reformlarının paydaşlar üzerindeki beklenen etkileri Tablo 2’de özetlenmiştir.

6.1. Ekonomik Etkiler

Uluslararası vergi reformlarının “ekonomik etkileri” özetle şöyle sıralanabilir (Barake vd., 2021; Zolt, 2022; KPMG, 2024);

(1) Vergi Gelirleri açısından: Küresel asgari verginin, özellikle düşük vergili yargı bölgelerinde faaliyet gösteren ÇUİ’ler üzerinden önemli ek vergi geliri yaratması beklenmektedir. Tahminler yıllık 150 milyar ABD doları (USD) civarındadır. Bu gelirin, ÇUİ’lerin ana şirketlerinin bulunduğu (çoğunlukla gelişmiş) ülkeler ile pazar/kaynak ülkeleri (gelişmekte olanlar dahil) arasında nasıl dağılacığı ise belirsizliğini korumaktadır.

(2) Yatırım Kararları ve Rekabetçilik açısından: Vergi oranı yarışının sınırlandırılması, yatırım kararlarında vergi dışı faktörlerin (altyapı, işgücü niteliği, istikrar vb.) önemini artıracaktır. Ancak, daha önce vergi avantajı sunan ülkeler (İrlanda, Hollanda, bazı adalar vb.) bu rekabetçilik aracını kaybedecektir. Türkiye gibi gelişmekte olan ülkeler, teşvik politikalarını GloBE kurallarıyla uyumlu hale getirmek (örneğin, vergi indirimi yerine hibe) zorunda kalacaktır.

(3) İşletme Maliyetleri açısından: ÇUİ’ler için uyum maliyetleri çok yüksektir. Gerekli veriler genellikle standart muhasebe veya CbCR raporlarında

mevcut değildir; yeni veri toplama süreçleri, karmaşık hesaplamalar ve kapsamlı dokümantasyon gerekmektedir.

6.2. Hukuki Etkiler

Uluslararası vergi reformlarının “hukuki etkileri” özetle şöyle sıralanabilir

(1) Ulusal Egemenlik ve Çok Taraflılık Gerilimi: Vergilendirme, geleneksel olarak ulusal egemenliğin temel alanıdır. BEPS 2.0, bu egemenliği, çok taraflı kurallara uyma yükümlülüğü ile sınırlandırmaktadır. Uzlaşma, ülkelerin kendi mevzuatlarını çıkarırken, OECD model kurallarını büyük ölçüde aynen benimsemelerinde yatmaktadır (Christians, 2022).

(2) Karmaşıklık ve Hukuki Belirsizlik: GloBE kuralları son derece teknik ve karmaşıktır. Sürekli güncellenen idari rehberler (OECD, 2023b), kuralların anlaşılması ve uygulanması için hayati olsa da, bu dinamizm aynı zamanda sürekli bir değişim ve belirsizlik ortamı yaratmaktadır.

(3) İhtilafların Çözümü: Yeni sistem, geleneksel İhtilafın Önlenmesi (MAP) mekanizmalarının kapsamını aşan, birden fazla ülkeyi ilgilendiren karmaşık ihtilaflar doğurabilir. Bu durum, yeni çok taraflı ihtilaf çözüm mekanizmalarının geliştirilmesi ihtiyacını doğurmaktadır (Haslehner, 2022).

6.3. Politik Etkiler

Uluslararası vergi reformlarının “politik etkileri” özetle şöyle sıralanabilir

(1) Gelişmiş vs. Gelişmekte Olan Ülkeler: Reform süreci, başlangıçta OECD üyesi gelişmiş ülkelerin gündemiyle şekillenmiş olsa da, Kapsayıcı Çerçeve sayesinde gelişmekte olan ülkelerin de sürece dahil olması sağlanmıştır. Ancak, nihai kuralların uygulanmasında ve vergi gelirlerinin dağılımında adaletin sağlanıp sağlanmayacağı, küresel vergi yönetişiminin meşruiyeti açısından kritik öneme sahiptir (Hearson, 2021).

(2) Tek Taraflı Önlemlerden Çok Taraflı Sisteme Geçiş: DST gibi tek taraflı önlemlerin Birinci Sütun (Pillar One) karşılığında kaldırılması, uluslararası ekonomik diplomaside önemli bir test olacaktır. Anlaşmanın tüm taraflarca zamanında uygulanması, çok taraflı sistemin güvenilirliği için hayatidir (OECD, 2021b).

Tablo 2: BEPS Reformlarının Paydaşlar Üzerindeki Beklenen Etkileri

Paydaş	Fırsatlar	Zorluklar / Riskler
Pazar Ülkeleri (<i>Gelişmekte Olanlar Dahil</i>)	Dijital ekonomiden vergi geliri elde etme, vergi tabanını koruma.	İdari kapasite yetersizliği, yatırım çekmede vergi avantajını kaybetme.
Ana Şirket Ülkeleri (<i>Gelişmişler</i>)	Offshore'a kaydırılan kârlar üzerinden vergi geliri (IIR yoluyla), kâr kaydırmanın sınırlanması.	Büyük ÇUİ'ler üzerindeki ek vergi yükü, karmaşık uyum yükümlülükleri.
Düşük Vergili Yargı Bölgeleri	Gerçek ekonomik faaliyete dayalı yatırım çekme fırsatı (SBIE sayesinde).	Vergi rekabeti aracını kaybetme, vergi gelirlerinde düşüş.
Çok Uluslu İşletmeler (<i>ÇUİ'ler</i>)	Vergi belirsizliğinin azalması, ticari itibar riskinin hafiflemesi.	Çok yüksek uyum maliyeti ve idari yük, efektif vergi yükünün artması.
Vergi İdareleri	Veri odaklı denetim için eşi benzeri görülmemiş bilgiye erişim (CbCR, CRS, GloBE).	Yeni ve karmaşık kuralları uygulama ve denetleme kapasitesi inşası ihtiyacı.

7. Türkiye'nin Küresel Vergileme Politikalarına Uyum Süreci ve Yapılan Düzenlemeler: 2020-2025 Reformlarının Kapsamlı Bir Analizi

Türkiye, OECD'nin kurucu üyesi ve G20 ülkesi olarak (OECD, t.y.a), uluslararası vergi reformlarını yakından takip etmiş ve uyum sağlama konusunda proaktif bir tutum sergilemiştir. Bu süreç, 2020-2023 döneminde BEPS 1.0 araçlarının kurumsallaştırıldığı bir “temel uyum evresi” ve 2024-2025 döneminde Küresel Asgari Vergi'nin benimsendiği “stratejik dönüm noktası” olmak üzere iki ana aşamada gerçekleşmiştir.

7.1. 2020-2023 Dönemi: Temel Uyum Çerçevesinin Kurumsallaşması

Bu dönem, Türkiye'nin BEPS süreci kapsamında benimsenen küresel şeffaflık ve zararlı vergi uygulamalarıyla mücadele araçlarını hukuki ve idari düzeyde hayata geçirerek, veri temelli denetim ve anlaşma politikalarının kurumsal bir yapıya kavuşturulduğu ilk uyum evresini ifade etmektedir.

(1) Otomatik Finansal Bilgi Değişimi (CRS) ve Şeffaflığın Tesis Edilmesi

Türkiye, Otomatik Finansal Bilgi Değişimi (CRS)'yi 2017'de kabul etmiş ve 2019 yılı finansal hesap bilgilerinden başlamak üzere 2020'de ilk otomatik değişimi gerçekleştirmiştir (Gelir İdaresi Başkanlığı [GİB], 2020; Uygun, 2024). Bu sistem, yurt dışında finansal varlık bulunduran Türkiye mukimleri ile Türkiye'de hesabı bulunan yabancı mukimlere ilişkin kapsamlı bilginin,

karşılıklılık esasıyla ilgili ülke vergi idareleriyle paylaşılmasını sağlamaktadır (OECD, 2014). Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), bu veri akışını denetim ve risk analizlerinde kullanmaya başlamıştır. OECD'nin 2020 tarihli akran incelemesi, Türkiye'nin hukuki çerçeve konusunda başarılı olduğunu göstermekte (OECD, 2020a), ancak uygulamanın etkinliğinin sürekli izlenmesi gerekmektedir.

(2) Ülke Bazlı Raporlama (CbCR) ile Veri Odaklı Denetim Kapasitesinin İnşası

Türkiye, BEPS Eylem 13'e (CbCR) 2019 yılından itibaren rapor sunarak uyum sağlamıştır (GİB, 2019). 7530 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 21. madde, konsolide cirosu 750 milyon Euro'yu aşan Türkiye merkezli ÇUİ'lerin (Nihai Üst Kuruluş-NÜK) CbCR hazırlama ve sunma yükümlülüğünü düzenlemiştir. Araştırmalar, Türkiye'nin Eylem 13'e büyük ölçüde uyum sağladığını, ancak tanımlar, zaman çizelgeleri ve CbCR bilgisinin kullanımının yasal dayanağı gibi konularda küçük farklılıklar bulunduğunu göstermektedir (Arıttı Erdem ve Odabaşı, 2023). GİB, bu raporlar aracılığıyla ÇUİ'lerin küresel vergi stratejilerini analiz etme ve transfer fiyatlandırması risklerini değerlendirme kapasitesini geliştirmiştir.

(3) Çok Taraflı Anlaşma (MLI) ve Anlaşmaların Kötüye Kullanımı ile Mücadele

Türkiye, MLI'yi 2018'de imzalamış ve 2021'de onaylamıştır (OECD, 2022b). MLI, Türkiye'nin seçtiği hükümler çerçevesinde, diğer taraf ülkelerle yapmış olduğu ikili vergi anlaşmalarını otomatik olarak değiştirmektedir. En önemli hüküm, anlaşmaların kötüye kullanımını önlemeye yönelik "Temel Amaç Testi" (Principal Purpose Test-PPT) kuralının tüm anlaşmalara eklenmesidir (OECD, 2017). Bu, Türkiye'nin vergi anlaşmalarını istismar eden yapay düzenlemelerle mücadelesinde güçlü bir yasal araç sağlamıştır.

7.2. 2024-2025 Dönemi: Stratejik Dönüm Noktası - Yerel ve Küresel Asgari Kurumlar Vergisinin Benimsenmesi

OECD Model Kurallarının (OECD, 2021a) yayımlanmasının ardından Türkiye, 2024 yılında teknik hazırlıklara ve mevzuat modelleme çalışmalarına hız vermiştir. Bu kapsamda Türkiye'de 28.07.2024 tarihinde TBMM'de görüşmeleri tamamlanarak yasalaşan Kanun Teklifi, 02.08.2024 tarihli Resmî Gazete'de "7524 Sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" olarak yayımlanmıştır.

Yürürlük ve yürütme maddeleriyle birlikte toplam 61 maddeden oluşan zikredilen 7524 Sayılı Kanun ile 2024-2026 dönemi Orta Vadeli Programda

belirtilen hedeflere yönelik başta vergi mevzuatı ile ilgili Kanunlar olmak üzere birçok Kanunda değişiklikler yapıldı (Softa, 2024).

Bu önemli değişiklikler arasında çalışma konusu kapsamına giren iki önemli değişiklik yer almakta idi. Bunlar; “Nitelikli Yurtiçi Asgari Vergi” (Qualified Domestic Minimum Top-up Tax-QDMTT) kapsamında yurt içi asgari kurumlar vergisi uygulamasının getirilmiş olması ve (Gelir Dahil Etme Kuralı-IIR ve Geliri Vergilendirme Hakkı Kuralı-UTPR) kapsamında küresel asgari kurumlar vergisinin ihdas edilmiş edilmesidir. Türkiye’nin 2020-2025 dönemi uyum takvimi Tablo 3’te özetlenmiştir.

7524 sayılı Kanun, dijital ekonominin vergilendirilmesi reformunun ikinci ayağı olan ve GloBE olarak adlandırılan ve ÇUİ’lerin düşük vergilendirme yapılan veya hiç vergilendirme yapılmayan ülkelerdeki bağlı kuruluş ve iş yerlerinin asgari bir vergilendirmeye tâbi tutulmasına dönük İkinci Sütun (Pillar Two) yaklaşımı kapsamında Türk vergi mevzuatına dahil edilmiştir (Gözlüklü, 2024).

(1) 2024: Hazırlık, Modelleme ve Yerel Tamamlayıcı Verginin (QDMTT) Benimsenmesi

Bu dönemdeki en kritik adım, 02 Ağustos 2024 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan 7524 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu’nda yapılan düzenlemelerdir. Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)’na eklenen “Yurt içi asgari kurumlar vergisi” başlıklı 32/C maddesi ile, kurumlar vergisi mükelleflerinin ödeyecekleri kurumlar vergisinin, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %10’undan aşağı olamayacağını öngören yurt içi asgari kurumlar vergisi uygulaması getirilmiştir.

Asgari yurtiçi kurumlar vergisi uygulaması, 2025 yılı vergilendirme dönemi kurum kazançlarına uygulanmak üzere Resmî Gazete’de yayımlandığı 02.08.2024 tarihinde yürürlüğe girmiş olup geçici vergi dönemleri için de uygulanacağı hüküm altına alınmıştır (2 Ağustos 2024 tarih ve 32620 Sayılı Resmî Gazete).

Bu düzenleme ile, “Nitelikli Yurtiçi Asgari Vergi” (Qualified Domestic Minimum Top-up Tax-QDMTT) Türkiye mevzuatına girmiş oldu. QDMTT, Türkiye’de faaliyet gösteren ve İkinci Sütun (Pillar Two) kapsamına giren bir ÇUİ’nin Türkiye yargı bölgesindeki ETO’su %15’in altında kalırsa, oluşan fark vergisinin öncelikle Türkiye tarafından tahsil edilmesini sağlar. Bu düzenleme, Türkiye’nin vergi gelirini koruması ve OECD tarafından sağlanan geçici kolaylıklardan yararlanabilmesi açısından stratejik bir hamle yaptığına işaret sayılabilir.

7524 sayılı Kanun ile getirilen Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi uygulaması, kurumlar vergisi mükelleflerinin ödeyecekleri verginin belirli bir sınırın altına düşmemesini sağlayan ikili bir hesaplama mekanizmasına dayanmakta olup düzenlemenin hukuki dayanağı, kapsamı ve uygulama esasları şu şekilde özetlenebilir (Yılmaz, 2024):

Önce mevcut KVK 32 ve 32/A maddelerine göre normal kurumlar vergisi hesaplanır; ardından indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kazanç üzerinden asgari vergi hesaplanır. Ancak, Kurumlar vergisi, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %10'undan aşağı olamaz. Bu iki hesaplama sonucunda bulunan tutarlardan yüksek olanı beyannamede dikkate alınır. Ayrıca, vergi matrahı, ticari bilanço kârına kanunen kabul edilmeyen giderlerin (KKEG) eklenmesi ve yasa da sınırlı olarak sayılan belirli istisna ve indirimlerin düşülmesiyle belirlenir. Geçmiş yıl zararları bu matrahtan düşülemez. İştirak kazançları, emisyon primi, yatırım fonu portföy işletmeciliği kazançları (taşınmaz kazançları hariç) ve Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge) indirimi gibi kalemler asgari vergi matrahından düşülebilir. Yatırım Teşvikleri açısından da sadece 2 Ağustos 2024 tarihinden önce alınmış teşvik belgeleri kapsamındaki yatırıma katkı tutarları, hesaplanan asgari vergiden indirilebilmektedir.

KVK'da sayılan tüm kurumlar vergisi mükellefleri ile Türkiye'de kazanç elde eden dar mükellef kurumlar bu verginin kapsamındadır. Ancak, ilk defa faaliyete başlayan kurumlar, faaliyete başladıkları dönemden itibaren üç hesap dönemi boyunca asgari vergiden muaf tutulmuştur. Ayrıca kurumlar vergisinden muaf olanlar ile hasılat esaslı kazanç tespiti yapanlar kapsam dışıdır.

Sonuç olarak, bu düzenleme vergi avantajlarından yararlanan kurumların dahi kazançları üzerinden en az %10 oranında vergi ödemesini zorunlu kılarak vergi tabanını genişletmeyi amaçlamaktadır.

(2) 2025: Mevzuatın Yürürlüğe Girmesi ve İdari Yapılanmanın Tamamlanması

2025 yılı, Türkiye'nin "Küresel Asgari Vergi" uyumunun tamamlanma yılıdır. 7524 sayılı Kanunun diğer hükümleri (Gelir Dahil Etme Kuralı-IIR ve Geliri Vergilendirme Hakkı Kuralı-UTPR) 2024 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlara uygulanmak üzere, 1 Ocak 2025 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir. Bu, Türkiye merkezli ÇUİ'lerin yurt dışındaki iştiraklerine, Türkiye dışındaki yargı bölgelerinde oluşan fark vergilerini Türkiye'ye bildirme ve ödeme yükümlülüğü getirmiştir. Aynı zamanda, GİB bünyesinde gerekli idari ve teknik altyapının

(veri işleme sistemleri, uzman ekipler) kurulması, yönetmelik ve tebliğlerin yayımlanması bu yıl içinde tamamlanmıştır (KPMG, 2024).

7524 sayılı Kanun ile getirilen Küresel Asgari Kurumlar Vergisi (GloBE), OECD'nin İkinci Sütun (Pillar Two) kurallarıyla uyumlu olarak Türk vergi mevzuatına dahil edilmiş olup düzenlemenin hukuki dayanağı, kapsamı ve uygulama esasları şu şekilde özetlenebilir (Gözlüklü, 2024):

Düzenleme, 7524 sayılı Kanunun 37 ila 50. maddeleri ile ihdas edilmiştir. Bu maddelerle, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na (KVK) “Beşinci Kısım” olarak “Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi ve Geçici Maddeler” başlığı altında 13 yeni madde eklenmiştir. 2024 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlara uygulanmak üzere 2 Ağustos 2024 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Nihai ana işletmesinin yıllık konsolide hasılatı, raporlanan hesap döneminden önceki dört dönemin en az ikisinde 750 milyon Euro (veya TL karşılığı) sınırını aşan çok uluslu işletme (ÇUI) grupları bu verginin kapsamındadır. Küresel asgari kurumlar vergisi oranı %15 olarak belirlenmiştir.

Vergi, “Gelir Dahil Etme Kuralı-IIR” ve “Geliri Vergilendirme Hakkı Kuralı-UTPR” olmak üzere iki ana mekanizma üzerinden yürütülür. IIR 2024 mali yılından, UTPR ise 2025 mali yılından itibaren uygulanmaya başlanacaktır.

Kamu kurumları, uluslararası kuruluşlar, kâr amacı gütmeyen kuruluşlar, emeklilik yatırım fonları ve nihai ana işletme niteliğindeki yatırım fonları ile gayrimenkul yatırım araçları bu vergiden muaf tutulmuştur. Çok uluslu işletmelerin uluslararası deniz taşımacılığı faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar vergiden istisnadır.

Bir ülkedeki yıllık ortalama hasılatı 10 milyon Euro'dan ve kazancı 1 milyon Euro'dan az olan işletmeler için vergi sıfır kabul edilebilmektedir.

Vergilendirme Dönemi işletmelerin hesap dönemidir. Hesaplanan verginin, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen on beşinci ayın son gününe kadar beyan edilmesi ve ödenmesi gerekmektedir.

Özetle bu düzenleme, çok uluslu şirketlerin kârlarını düşük vergi oranlı ülkelere kaydırmasını önleyerek dünya genelinde asgari bir vergilendirme düzeyi oluşturmayı amaçlamaktadır. Sistem, tüm ülkelerin katıldığı bir “taban fiyat” uygulamasına benzetilebilir. Bir şirket nerede faaliyet gösterirse gösterson, ödediği vergi %15'lik taban fiyatın altında kalırsa, aradaki fark “tamamlayıcı vergi” olarak ana merkezin bulunduğu ülkede tahsil edilir.

Tablo 3: Türkiye'nin Küresel Vergi Reformlarına Uyum Takvimi (2020-2025)

Yıl	Uyum Aracı / Adım	İlgili Mevzuat / Açıklama	Ana Hedef
2019 - Devam	CbCR-Raporlama	KVK Geçici Madde 21; Türkiye 2019'dan beri rapor sunuyor (GİB, 2019).	ÇUİ'lerin küresel faaliyetlerinin izlenmesi.
2020	CRS-İlk Otom. Değişim	2019 yılı finansal hesap bilgilerinin değişimi başladı (GİB, 2020).	Offshore finansal varlıkların şeffaflığı.
2021	MLI-Onay	Çok Taraflı Araç'ın onaylanması (OECD, 2022b).	İkili anlaşmaların BEPS uyumlu hale getirilmesi.
2024	Pillar Two-QDMTT Kabulü	7524 sayılı Kanun ile KVK'ya Ek Maddeler eklendi (QDMTT) (Resmî Gazete, 2024).	Türkiye kaynaklı fark vergisinin Türkiye'de kalması.
2025	Pillar Two-Tam Uyum	7524 sayılı Kanun hükümlerinin (IIR, UTPR) yürürlüğe girmesi (KPMG, 2024).	Küresel asgari vergi rejimine tam entegrasyon.

7.3. Uyum Sürecinin Türk Vergi Sistemi Üzerindeki Çok Boyutlu Etkileri: Fırsatlar ve Zorluklar

2020-2025 dönemi, Türkiye'nin uluslararası vergi düzeninin yeni paradigmasına uyum sağlamak için önemli bir yol kat ettiği bir dönem olmuştur. Temel şeffaflık araçları (CRS, CbCR, MLI) kurumsallaştırılmış ve en zorlu reform olan Küresel Asgari Vergi'ye ilişkin mevzuat çıkarılarak yürürlüğe konulmuştur.

Bu süreç, Türkiye'ye vergi tabanını koruma ve denetimde dijitalleşme imkanı sunarken, aynı zamanda idari kapasite, rekabetçilik ve mükellef uyum maliyetleri açısından ciddi sınamalar getirmiştir. Başarının ölçüsü, artık mevzuatın varlığından ziyade, bu mevzuatın ne kadar etkin, adil ve tutarlı bir şekilde uygulanabildiği olacaktır.

Uyum sürecinin Türk vergi sistemi üzerinde çok boyutlu etkileri mümkün olup bunlardan “fırsat ve kazanım” potansiyeli bulunması beklenen “olumlu etkiler” ile “zorluk ve risk” potansiyeli taşıdığı düşünülen “olumsuz etkiler” kısaca aşağıda özetlenmiştir.

(1) Fırsatlar ve Kazanımlar

Uyum sürecinin Türk vergi sistemi üzerinde çok boyutlu etkileri mümkün olup bunlardan “fırsat ve kazanım” potansiyeli bulunması beklenen “olumlu etkiler” özetle şöyle sıralanabilir;

(i) Vergi Tabanının Korunması ve Gelir Artışı: QDMTT sayesinde, Türkiye’de faaliyet gösteren kapsam dahili ÇU’lardan düşük ETO nedeniyle oluşan fark vergisi Türkiye’de kalacaktır. Ayrıca, Türkiye merkezli ÇU’ların yurt dışı iştiraklerinden IIR yoluyla tahsil edilecek vergiler de ek gelir potansiyeli yaratabilir.

(ii) Şeffaflık ve Denetimde Niteliksel Sıçrama: CRS ve CbCR ile sağlanan devasa veri, GİB’in risk analizi ve hedefe yönelik denetim kapasitesini benzeri görülmemiş bir düzeye taşımıştır (Arıttı Erdem ve Odabaş, 2023). Bu, sadece ÇU’lar değil, yüksek net değerli bireyler üzerinde de caydırıcı bir etki yaratmaktadır.

(iii) Uluslararası İtibar ve İş Birliği: OECD standartlarına hızlı uyum, Türkiye’yi uluslararası vergi şeffaflığı ve iş birliğinde güvenilir bir ortak konumuna getirmiştir. Bu, yatırım ortamına olan güveni artırabilecek olumlu bir sinyaldir.

(iv) Vergi Adaleti Algısında İyileşme: Büyük şirketlerin adil vergi ödediği yönündeki algı, toplumsal mutabakat ve vergi ahlaki açısından önemlidir.

(2) Zorluklar ve Riskler

Uyum sürecinin Türk vergi sistemi üzerinde çok boyutlu etkileri mümkün olup bunlardan “zorluk ve risk” potansiyeli taşıdığı düşünülen “olumsuz etkiler” özetle şöyle sıralanabilir;

(i) İdari ve Teknik Kapasite Zorluğu: GloBE kurallarının uygulanması, vergi idaresi için büyük bir teknik zorluktur. Karmaşık ETO hesaplamaları, yabancı mevzuatların izlenmesi, çok sayıda verinin işlenmesi ve ihtilafların çözülmesi için uzman insan kaynağı ve ileri teknoloji sistemleri gerekmektedir.

(ii) Rekabetçilik Endişeleri: Türkiye’nin kurumlar vergisi oranı (%25) nominal olarak %15’in üstünde olsa da, çeşitli teşvik ve indirimler nedeniyle bazı sektör veya şirketlerde ETO %15’in altına düşebilir. Bu durumda QDMTT tetiklenerek vergi yükü artabilir. Türkiye’nin, yatırım çekmek için vergi dışı faktörleri (altyapı, işgücü, Ar-Ge ekosistemi) daha fazla öne çıkarması ve teşvik sistemini GloBE-dostu araçlarla (hibe, sigorta prim desteği vb.) dönüştürmesi gerekecektir (Zolt, 2022).

(ii) Mükellefler Üzerindeki Uyum Yüku: Kapsamdaki Türk ÇU’ları, OECD’nin sürekli güncellediği karmaşık kurallara (OECD, 2023b) uyum sağlamak, kapsamlı veri toplamak ve GloBE Bilgi Beyanı (GIR) gibi detaylı raporlar hazırlamak zorundadır. Gerekli veriler genellikle mevcut muhasebe sistemlerinde hazır bulunmamakta, yeni süreç ve teknoloji yatırımları

gerektirmektedir (KPMG, 2024). Bu, özellikle orta ölçekli küresel şirketler için önemli bir maliyet kalemi oluşturacaktır.

8. Türkiye'nin Küresel Vergi Rejimine Uyumunda 2026 ve Sonrası Stratejik Yol Haritası: Öncelikler ve Uygulama Adımları

Bu bölüm, Türkiye'nin küresel vergi reformlarına ilişkin mevzuat uyumunu tamamlamasının ardından, 2026 ve sonrasında izlenmesi gereken politika önceliklerini ve uygulama adımlarını bütüncül bir çerçeve içinde ele alarak, uyumun yalnızca normatif değil aynı zamanda yönetsel ve stratejik bir dönüşüm süreci olduğunu ortaya koymayı amaçlamaktadır.

8.1. Yeni Bir Uyum Evresine Geçiş

Türkiye'nin 2020-2025 döneminde küresel vergi reformlarına yönelik mevzuat uyumunu büyük ölçüde tamamlaması, teknik anlamda önemli bir aşamayı temsil etmekle birlikte, asıl dönüşümün ve sınavın bundan sonra başlayacağı açıktır. 'Uyum sonrası' olarak nitelendirilebilecek 2026 ve sonraki dönem, çıkarılan kuralların etkin, tutarlı ve ulusal çıkarlar korunarak uygulanması; idari kapasitenin sürdürülebilir şekilde güçlendirilmesi ve küresel vergi yönetiminde proaktif bir rol üstlenilmesini gerektirmektedir. Bu nedenle, bu bölümde sunulan stratejik yol haritası ve politika önerileri, salt teorik bir perspektiften ziyade, Türkiye'nin 'kural alıcı' konumundan 'kural yöneticisi ve şekillendirici' konumuna geçişine yönelik kritik eylem adımlarını içermektedir.

8.2. Temel Stratejik Eksenler ve Öncelikler

Türkiye'nin 2026 ve sonrası yol haritası üç temel eksen etrafında şekillenmelidir:

- (1) İdari ve Teknik Kapasitenin Güçlendirilmesi,
- (2) Ulusal Rekabetçilik Araçlarının Stratejik Dönüşümü,
- (3) Uluslararası İş Birliğinin Derinleştirilmesi.

8.3. Birinci Öncelik: İdari ve Teknik Kapasitenin İleri Düzeyde Güçlendirilmesi

Küresel asgari vergi kurallarının etkin uygulanabilirliği, büyük ölçüde vergi idaresinin ileri analitik yetkinliklere, nitelikli insan kaynağına ve mükellefle etkileşiminde modern uyum araçlarına sahip olmasına bağlıdır. Bu yaklaşımlar, vergi yükümlülerinin uyumunu artırırken, denetim ve takip süreçlerini daha hedefe yönelik ve veri odaklı hale getirecektir.

(1) Yapay Zekâ Tabanlı Analitik Sistemler ve Veri Yönetimi: GİB, elindeki CRS, CbCR ve gelecekteki GIR verilerini entegre edebilecek, yapay zekâ ve makine öğrenmesi destekli bir “Vergi Analitiği ve Risk Yönetim Platformu” geliştirmelidir. Bu platform, anormal transfer fiyatlandırması kalıplarını, ETO manipülasyonu şüphelerini ve çapraz referans uyumsuzluklarını otomatik olarak tespit edebilmeli, denetçilere hedefe yönelik, veriye dayalı öneriler sunmalıdır.

(2) Uzman İnsan Kaynağının Geliştirilmesi ve Sürdürülmesi: Uluslararası vergi, transfer fiyatlandırması, yabancı mevzuat ve veri analizi konularında uzmanlaşmış bir “GloBE/Uluslararası Vergi Birimi” oluşturulmalıdır. Bu birimde çalışacak personel için sürekli eğitim programları, OECD ve diğer ülke idareleriyle değişim imkanları ve uzmanlığı ödüllendiren bir kariyer planı hayata geçirilmelidir.

(3) “İş Birlikçi Uyum” Modellerine Geçiş: Karmaşık GloBE kurallarında mükelleflerin yanlış anlamaları yaygın olabilir. GİB, cezai yaklaşım yerine, rehberlik ve ön değerlendirme (advance pricing agreement benzeri “advance certainty” mekanizmaları) sunarak “iş birlikçi uyumu” teşvik etmelidir. Bu, hem uyum maliyetlerini düşürür hem de ihtilafları azaltır.

8.4. İkinci Öncelik: Ulusal Rekabetçilik Araçlarının Stratejik Dönüşümü

Bu başlık altında, Türkiye’nin rekabetçilik stratejisinin GloBE düzenlemeleriyle uyumlu hale getirilmesi için vergi indirimi yerine daha sürdürülebilir ve stratejik destek mekanizmalarına odaklanılması gerektiği vurgulanmaktadır. Ayrıca, teşviklerin performans odaklı hale getirilmesi, ülkenin katma değerli yatırımlar için cazip bir merkez olmasını sağlayacaktır.

(1) “GloBE-Dostu” Doğrudan Destek Mekanizmalarına Evrim: Vergi indirimi ve muafiyetleri, ETO’yu düşürerek QDMTT’yi tetikleyebilir. Bu nedenle, Türkiye yatırım teşvik sistemini, GloBE hesaplamasında genellikle ETO’yu düşürmeyen doğrudan hibe, düşük faizli kredi, devlet katkılı sigorta primi, altyapı desteği gibi araçlara doğru kaydırmalıdır (Zolt, 2022). Bu dönüşüm, Bakanlıklar (Hazine ve Maliye, Sanayi ve Teknoloji) arasında koordineli bir çalışma gerektirir.

(2) Stratejik Sektör Odaklı ve Performansa Bağlı Teşvikler: Teşvikler, yatırım miktarından ziyade, Ar-Ge yoğunluğu, istihdam artışı (özellikle nitelikli işgücü), ihracat katma değeri ve yeşil dönüşüm gibi performans göstergelerine bağlanmalıdır. Bu, Türkiye’yi katma değerli ve sürdürülebilir yatırımlar için cazip bir merkez haline getirecektir.

8.5. Üçüncü Öncelik: Uluslararası İş Birliğinin Derinleştirilmesi ve İhtilafların Yönetimi

Bu öncelik alanı, küresel asgari vergi mimarisinin etkin ve öngörülebilir biçimde uygulanabilmesi için Türkiye'nin çok taraflı platformlarda kurumsal kapasitesini güçlendirmesini ve ortaya çıkabilecek yeni nesil vergisel ihtilaflara hazırlıklı olmasını gerekli kılmaktadır.

(1) OECD Forumlarındaki Proaktif ve Etkin Rol: Türkiye, OECD Kapsayıcı Çerçeve'de ve çeşitli teknik çalışma gruplarında sadece katılımcı değil, fikir önderi konumuna gelmelidir. Özellikle, gelişmekte olan ülkelerin perspektifini yansıtan, idari pratiklik sağlayan öneriler geliştirmeli ve yeni idari rehberlerin (OECD, 2023b) şekillenmesinde etkin rol almalıdır.

(2) 8.5.2. Mutabakat Mekanizması (MAP) Kapasitesinin Güçlendirilmesi: İkinci Sütun (Pillar Two), çoklu ülkeleri ilgilendiren yeni ihtilaf türleri doğurabilir. Türkiye'nin MAP biriminin kapasitesi (uzman sayısı, dil becerileri, müzakere yeteneği) güçlendirilmeli ve OECD'nin olası yeni çok taraflı ihtilaf çözüm mekanizmalarına hazırlıklı olunmalıdır (Haslehner, 2022).

(3) 8.5.3. Birinci Sütun (Pillar One) Müzakerelerine Yönelik Teknik Hazırlık: Birinci Sütun (Pillar One)'ın uygulama detayları henüz netleşmemiştir (OECD, 2021b). Türkiye, büyük bir pazar olarak bu sütundan potansiyel olarak etkilenecektir. Bu nedenle, müzakereleri yakından takip etmeli, teknik ekibini hazırlamalı ve olası gelir tahsisi mekanizmalarına yönelik modellemeler yapmalıdır.

8.6. Sonuç ve Değerlendirme: Stratejik Bir Aktör Olma Yolunda

2026 ve sonrası, Türkiye için uyumun derinleştirilmesi ve dönüşümün tamamlanması dönemidir. Başarı, yalnızca karmaşık kuralları uygulamakta değil, aynı zamanda bu kuralları ulusal çıkarlarını koruyacak ve geliştirecek şekilde yönetmekte, insan ve teknoloji kapasitesini ileri düzeye taşımakta ve küresel masada söz sahibi olmaktadır. Bu yol haritası, Türkiye'nin “kural alıcı” konumundan “kural koyucu/şekillendirici” konumuna geçişinde kritik bir rehber işlevi görmelidir.

9. Politika Önerileri ve Gelecek Perspektifi

Bir önceki bölümde ortaya konulan stratejik eksenler ve öncelikler, Türkiye'nin küresel vergi rejimindeki konumunu güçlendirmeye yönelik kuramsal bir çerçeve sunmaktadır. Ancak bu stratejilerin etkinliği, somut politika araçlarıyla desteklenmeleri ve uygulama mekanizmalarının detaylandırılmasına bağlıdır. Bu bölümde, söz konusu stratejik dönüşümün hayata geçirilmesini sağlayacak

politika önerileri ve uygulama adımları sistematik bir şekilde ele alınmaktadır. Öneriler, yalnızca teknik uyumu değil, aynı zamanda vergi adaleti, rekabetçilik ve sürdürülebilir kamu maliyesi hedeflerini de gözeten bütüncül bir perspektifle geliştirilmiştir. Ayrıca, önerilen politikaların izlenmesi ve değerlendirilmesine yönelik bir çerçeve sunularak, ‘stratejik yönetici’ rolünün kurumsal kapasiteye nasıl dönüştürülebileceği tartışılmaktadır.

(1) Birinci Sütun (Pillar One) ve İkinci Sütun (Pillar Two)’nun Tutarlı ve Etkin Uygulanması: Mevzuatın tamamlanmasının ardından, tutarlı ve öngörülebilir bir uygulama için GİB tarafından kapsamlı idari rehberler ve sık sorulan sorular (SSS) dokümanları yayımlanmalıdır. Mükelleflerle düzenli diyalog toplantıları yapılarak uygulama sorunları erken tespit edilmeli ve giderilmelidir.

(2) Vergi İdaresi Kapasitesinin Çok Boyutlu Artırılması: İnsan kaynağı ve teknoloji yatırımlarının yanı sıra, “Öğrenen Organizasyon” kültürü yerleştirilmelidir. Diğer erken uyum sağlayan ülkelerin (İngiltere, Hollanda, Singapur) deneyimleri sistematik olarak incelenmeli, uluslararası danışmanlık ve akademik iş birlikleriyle kapasite desteklenmelidir.

(3) Şeffaflığın ve Veri Temelli Uyumun Güçlendirilmesi: CRS ve CbCR verilerinin analiziyle ortaya çıkan bulgular, (kişisel veri koruma kuralları çerçevesinde) politika yapıcılar için düzenli raporlar haline getirilmelidir. Bu veriler, vergi politikası etki analizlerinin temelini oluşturmaktadır.

(4) Ulusal Egemenlik ile Uluslararası Koordinasyon Arasında Denge: Türkiye, küresel kurallara uyum sağlarken, kalkınma hedeflerini gözeterek ulusal politika alanlarını (Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ) vergilendirmesi, yeşil ve dijital dönüşüm teşvikleri, bölgesel kalkınma) korumalı ve bu alanlardaki politikalarını GloBE ile uyumlu hale getirerek güçlendirmelidir.

(5) Gelişmekte Olan Ülkelerin Küresel Vergi Yönetişiminde Desteklenmesi: Türkiye, OECD’deki gelişmekte olan ülke (GÜ) gruplarıyla iş birliği yaparak, GÜ’lerin uyum kapasitelerini güçlendirecek teknik yardım ve kapasite geliştirme programlarının destekçisi olmalıdır. Bu, Türkiye’nin küresel güneydeki liderlik rolünü pekiştirecektir (Hearson, 2021).

10. Sonuç

Bu çalışmanın temel argümanı, Türkiye’nin 2020-2025 döneminde küresel vergi paradigmasına yönelik hızlı mevzuat uyumuyla önemli bir aşama kaydetmiş olsa da asıl başarının, 2026 sonrasında bu kuralları stratejik bir yönetici vizyonu ile uygulama ve yönetme kapasitesini inşa etmekte yattığıdır.

Dijital ekonominin ve küreselleşmenin tetiklediği BEPS süreci, OECD öncülüğünde şeffaflık (BEPS 1.0) ve yapısal reform (BEPS 2.0) olmak üzere iki dalga halinde ilerlemiş, nihayetinde küresel asgari vergi gibi radikal bir kavramı hayata geçirmiştir. Türkiye, bu süreçte CRS, CbCR, MLI gibi temel şeffaflık araçlarını iç hukukuna aktararak ilk uyum evresini tamamlamış, ardından 2024-2025'te Küresel Asgari Vergi'ye ilişkin mevzuatı (QDMTT, IIR, UTPR) çıkararak stratejik dönüm noktasını aşmıştır.

2020 ile 2025 yılları arası, Türkiye'nin küresel çaptaki değişimlere kurumsal düzeyde verdiği karşılığın biçimlendiği önemli bir zaman dilimidir. Bu dönem, uluslararası vergi sisteminin temel ilkelerinde köklü bir dönüşüme tanıklık etmiş; fiziksel varlık ve kaynak ülke merkezli yaklaşımlardan, dijital varlıklar ve pazar odaklı yeni bir anlayışa geçiş süreci somut bir biçimde gerçekleşmiştir. Ancak, bu uyum süreci Türkiye açısından; vergi tabanının korunması, denetimde dijitalleşme ve uluslararası itibar yönüyle önemli fırsatlar sunarken; idari kapasite, rekabetçilik ve mükellef uyum yükü konularında ciddi zorlukları da beraberinde getirmiştir.

Bu çalışma, Türkiye'nin söz konusu süreçteki ilerleyişinin yalnızca bir "mevzuat uyumu" ile sınırlı kalmadığını göstermektedir. Tam tersine, bu süreç, ulusal vergilendirme yetkisini muhafaza etmek, uluslararası iş birliklerindeki rolünü pekiştirmek ve dijital gözetim altyapısını geliştirmek şeklinde özetlenebilecek kapsamlı bir stratejik devlet kabiliyeti dönüşümünü de temsil etmektedir.

Halihazırda, mevzuatın yürürlüğe girmesi, bu tarihsel dönüşümün tamamlandığı anlamına gelmemektedir. Aksine, asıl kritik eşik şimdi aşılmaktadır. 2026 yılı ve sonrası, "taktik uyum" evresinden "stratejik yönetim" evresine geçişi zorunlu kılan yeni bir evredir. Bu evrenin temel itici gücü, uluslararası normları olduğu gibi ve edilgen biçimde benimsemek değil, bunları ülkenin kalkınma stratejileri ve rekabet gücü ölçütleriyle uyumlandıracak biçimde yönetebilme, anlamlandırma ve ihtiyaç duyulduğunda dönüştürebilme becerisini kazanmaktır.

Bu bağlamda çalışmanın önerdiği üçlü stratejik çerçeve-teknoloji destekli idari derinleşme, GloBE-uyumlu rekabet mühendisliği ve proaktif diplomatik katılım-geleneksel vergi idaresi anlayışının ötesine geçen bir yol haritası sunmaktadır. Birincisi, yapay zekâ ve büyük veri analitiği, denetimi reaktif bir faaliyet olmaktan çıkarıp öngörüye dayalı bir stratejik devlet fonksiyonuna dönüştürecek anahtardır. İkincisi, vergi indirimlerinden performansa dayalı doğrudan desteklere evrilen teşvik reformu. Ki bu değişim, Türkiye'yi "vergi arbitraji" yerine "gerçek ekonomik katma değer" cazibesıyla öne çıkaracak yeni bir rekabet modelinin zeminini hazırlar. Üçüncüsü ise, OECD ve benzeri

forumlarda alınan teknik kararların pasif bir muhatabı olmak yerine, özellikle gelişmekte olan ülkelerin perspektifini taşıyan aktif bir müzakereci ve “fikir lideri” konumuna yükselmeyi gerektirir.

Türkiye’nin bu dönüşümdeki başarısı, yalnızca ulusal bir idari başarı olmanın ötesinde, küresel vergi adaleti ve çok taraflı iş birliği için de önemli bir referans olacaktır. Gelir dağılımı adaleti, dijitalleşme ve yeşil dönüşümün finansmanı gibi evrensel meseleler ancak Türkiye gibi dinamik ekonomilerin etkin ve aktif katılımıyla çözülebilir. Bu nedenle, Türk vergi sisteminin geçirdiği dönüşüm, ülkenin uluslararası ekonomik sistemde “güvenilir ortak” ve “sorumlu paydaş” konumunu pekiştiren stratejik bir yatırımdır.

Sonuç olarak, küresel vergi paradigmasındaki değişim, devlet kapasitesinin yeniden tanımlandığı derin bir olgudur. Türkiye, 2020-2025 döneminde bu değişimin gerektirdiği yasal altyapıyı tamamlama iradesini göstermiştir. Önümüzdeki dönemdeki asıl başarı ölçütü ise, bu altyapıyı, ulusal egemenliği ve rekabet gücünü koruyan, aynı zamanda küresel vergi adaleti idealine katkıda bulunan etkin, adil ve yenilikçi bir yönetim modeline dönüştürebilme kabiliyeti olacaktır.

Bu çalışma, zikredilen dönüşümün teorik çerçevesini, pratik adımlarını ve nihai hedefini ortaya koyarak, Türkiye’nin küresel vergi düzeninde edilgen bir uyum sağlayıcı konumdan, aktif bir belirleyici rol üstlenme imkânını hem akademik hem de siyasi söylemde tartışmaya açmaktadır. Çalışmanın ortaya koyduğu analiz ve öneriler, Türkiye’nin şeffaf, adil ve rekabet gücü yüksek bir vergi rejimini evrensel normlarla uyumlu biçimde geliştirme çabalarına destek olmayı hedeflemektedir.

Kaynakça

- Arıttı Erdem, İ., ve Odabaş, H. (2023). Transfer Pricing Documentation and The CbCR under BEPS Action 13: An Analysis of The Turkish Practice. *Sayıştay Dergisi*, 34(131), 635-667. <https://doi.org/10.52836/sayıstay.1367754>
- Avi-Yonah, R. S. (2020). *International tax as international law*. Cambridge University Press.
- Barake, M., Neef, T., Chouc, P., ve Zucman, G. (2021, Ekim). *Revenue effects of the global minimum tax: Country-by-country estimates*. EU Tax Observatory. Erişim Adresi: <<https://shs.hal.science/halshs-04103899v1>>, Erişim Tarihi: 16.12.2025.
- Christians, A. (2022). Sovereignty, taxation, and social contract. *Minnesota Journal of International Law*, 31(1), 1-45.
- Durst, M. C. (2021). The OECD/G20 base erosion and profit shifting initiative: A commentary. *Bulletin for International Taxation*, 75(4/5), 1-12.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB). (2019). *Ülke bazında raporlama (CbC Rapor) rehberi*. https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Paris/CbCR_Rehberi.pdf
- Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB). (2020). *Otomatik bilgi değişimi*. Erişim Adresi: <<https://www.gib.gov.tr/otomatik-bilgi-degisimi>>, Erişim Tarihi: 17.12.2025
- Gözlüklü, B. (2024). Küresel Asgari Kurumlar Vergisi ve Çok Uluslu Türk Şirketlerine Etkileri. *Centrumtime Dergisi*. Sayı:19. Ekim-Kasım-Aralık. Ss. 1-7. Erişim Adresi: <<https://vergiport.com/yayinlar/dergi/centrumtime-19.pdf>>, Erişim Tarihi: 16.12.2025.
- Haslehner, W. (2022). Is There a Need for a Directive on Pillar Two? A Few Normative Comments. *Intertax: International Tax Review*, 50(6/7), 527-530.
- Hearson, M. (2021). *Imposing standards: The North-South dimension to global tax politics*. Cornell University Press. <https://doi.org/10.7298/zctn-7405>
- Jamal, U. (2025). *Essays on Taxation and Firm Behavior: Avoidance, Investment, and Growth* (Doctoral dissertation, The University of Manchester (United Kingdom)). Erişim Adresi: <<https://www.proquest.com/docview/3266749358?pq-origsite=gscholar&fromopenview=true&sourcetype=Dissertations%20&%20Theses>>, Erişim Tarihi: 16.12.2025.
- KPMG. (2024). *Küresel asgari vergi: Türkiye'deki gelişmeler ve hazırlık süreci* [Rapor]. Erişim Adresi: <<https://kpmg.com/tr/tr/home/gorusler/2024/05/kuresel-asgari-vergi-turkiyedeki-gelismeler.html>>, Erişim Tarihi: 16 Aralık 2025.

- OECD. (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/9789264202719-en>
- OECD. (2014). *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters (2. bs.)*. OECD Publishing, Paris. <https://doi.org/10.1787/9789264216525-en>.
- OECD. (2016). *BEPS Project Explanatory Statement: 2015 Final Reports*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <https://doi.org/10.1787/9789264263437-en>.
- OECD. (2017). *Multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting*. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/9789264262928-en>, Erişim Adresi: <<https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/beps-mli/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.pdf>>, Erişim Tarihi: 16.12.2025.
- OECD. (2020a). *Peer Review of the Automatic Exchange of Financial Account Information 2020*. OECD Publishing, Paris. <https://doi.org/10.1787/2b8a7b2a-en>
- OECD. (2020b). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/0e3cc2d4-en>.
- OECD. (2021a). *Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/782bac33-en>, Erişim Adresi: <https://www.oecd.org/en/publications/tax-challenges-arising-from-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two_782bac33-en.html>, Erişim Tarihi: 12.12.2025.
- OECD. (2021b). *Statement on a two-pillar solution to address the tax challenges arising from the digitalisation of the economy*. Erişim Adresi: <<https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm>>, Erişim Tarihi: 12.12.2025.
- OECD. (2022a). *Model rules for reporting by platform operators with respect to sellers in the sharing and gig economy*. OECD Publishing. Erişim Adresi: <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/international-tax-compliance-policies-and-best-practices/model-reporting-rules-for-digital-platforms.html>>, Erişim Tarihi: 12.12.2025.
- OECD. (2022b). *Signatories and parties to the multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent BEPS*. <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>

- OECD. (2023a). *Corporate tax statistics* (3. bs.). OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/c7d30bf2-en>
- OECD. (2023b), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project , OECD, Paris. Erişim Adresi: <www.oecd.org/tax/beps/administrative-guidance-global-anti-base-erosion-rules-pillartwo.pdf>, Erişim Tarihi: 12.12.2025.
- OECD. (t.y.a). *List of OECD member countries*. Erişim Adresi: <<https://www.oecd.org/en/about/members-partners.html>>, Erişim Tarihi: 15.12.2025.
- OECD. (t.y.b) *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*. Erişim Adresi: <<https://www.oecd.org/en/topics/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html#-beps-actions>>, Erişim Tarihi: 15.12.2025.
- Resmî Gazete. (2024, 2 Ağustos). *7524 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun* (Sayı: 32620). Erişim Adresi: <<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2024/12/20241213-1.htm>>, Erişim Tarihi: 15.12.2025.
- Softa, M. (2024). 7524 Sayılı Kanun ile Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında Yapılan Düzenlemeler. *Centrumtime Dergisi*. Sayı:19. Ekim-Kasım-Aralık. Ss. 14-19. Erişim Adresi: <<https://vergiport.com/yayinlar/dergi/centrumtime-19.pdf>>, Erişim Tarihi: 16.12.2025.
- Şahin Duran, D. (2022). Uluslararası Vergi Kurallarının Yenilenmesi ve Bazı Çok Uluslu Şirketlerin Kazançlarına Küresel Asgari Kurumlar Vergisi Uygulanması. *Ordu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*. <https://doi.org/10.48146/odusobiad.1097049>
- Uygun, E. (2024). Ülke Bazlı Raporlamalara (CbCR) Uyum Süreci: Türkiye Üzerine Bir Değerlendirme. *Maliye Çalışmaları Dergisi*, (72), 114-126. Erişim Adresi: <<https://dergipark.org.tr/tr/pub/jpfs/article/1517921>>, Erişim Tarihi: 16.12.2025.
- Yılmaz, M. (2024). Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi Uygulaması ve Örnek Uygulamalar. *Centrumtime Dergisi*. Sayı:19. Ekim-Kasım-Aralık. Ss. 20-25. Erişim Adresi: <<https://vergiport.com/yayinlar/dergi/centrumtime-19.pdf>>, Erişim Tarihi: 16.12.2025.
- Zolt, E. M. (2022). Tax incentives and the global minimum tax: Rethinking investment promotion. *National Tax Journal*, 75(3), 575-602. <https://doi.org/10.1086/721578>