



Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Küresel Asgari Kurumlar Vergisi

Esra Uygun¹ 

RESEARCH ARTICLE
Araştırma Makalesi

MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 03.02.2022

Düzeltilme : 10.04.2022

Kabul : 01.05.2022

Yayın : 29.06.2022

iThenticate benzerlik oranı: %12

JEL Kodu:

H20, H25, H26

Anahtar Kelimeler:

Vergiden kaçınma, vergi cennetleri, çok uluslu işletme, küresel asgari kurumlar vergisi

Ö Z

1980 sonrası liberalleşme politikalarının uygulanmaya başlaması ile birlikte küreselleşme süreci de hız kazanmıştır. Sermaye hareketlerinin serbestleşmesi, sermayenin vergi oranlarına duyarlılığında yaşanan artış ile vergi bir rekabet unsuru haline gelmiş ve vergi cenneti ülkelerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Vergi cenneti ülkeleri aracılığıyla vergiden kaçınma eğilimleri kolaylaşmış ve ulus devletler gelir kaybı yaşamaya başlamıştır. Özellikle 2008 mali krizinin ekonomi üzerindeki olumsuz etkileri, artan dış borçlar, bütçe açıkları hükümetleri kemer sıkma politikalarına yöneltmiştir. Şirketler ise vergi yükümlülüklerini en aza indirmek için vergiden kaçınma faaliyetlerine yönelmiştir. Kurumlar vergisinden kaçınmayı önlemek amacıyla Amerika Birleşik Devletleri önderliğinde G7 ülkeleri tarafından çok uluslu şirketlerin kazançlarının kazancın elde edildiği ülkede vergilendirilmesine yönelik küresel asgari kurumlar vergisi oranı önerisinde bulunulmuştur.

Çok uluslu işletmelerin elde ettikleri kazançların elde edildiği ülkelerde vergilendirilmesine yönelik çalışmaya küresel gayri safi hasılanın %90'ından fazlasına sahip ülkelerin oluşturduğu 137 ülkenin katılımı sağlanmıştır. Çalışmanın 2023 yılı itibarıyla uygulamaya konulması planlanmaktadır. Yüzde on beş oranında uygulanacak olan küresel asgari kurumlar vergisi ile küresel çapta yıllık 150 milyar USD dolar ek kurumlar vergisi geliri elde edilmesi öngörülmektedir. Ayrıca uygulama ile uluslararası vergi sisteminin istikrarına ilaveten, mükellef ve vergi idareleri açısından vergide belirliliğin artmasına katkı sağlanması amaçlanmaktadır.

Citation: Uygun, E. (2022). "Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Küresel Asgari Kurumlar Vergisi", *International Journal of Public Finance*, 7(1), 93-112. <https://doi.org/10.30927/ijpf.1067733>

¹ Lect. PhD., Tokat Gaziosmanpaşa University, Department of Finance, Banking and Insurance, Türkiye, ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5332-0831>, esra.uygun@gop.edu.tr

Global Minimum Corporate Tax to Avoid Tax Avoidance

ARTICLE INFO

Submitted : 03.02.2022

Revised : 10.04.2022

Accepted : 01.05.2022

Available : 29.06.2022

iThenticate similarity
score: 12%

JEL Codes:

H20, H25, H26

Keywords:

Tax avoidance, tax
havens, multinational
enterprise, global
minimum corporate tax

ABSTRACT

With the implementation of liberalization policies after 1980, the globalization process has also accelerated. The liberalization of capital movements and the increase in the sensitivity of capital to tax rates have become an element of tax competition and have led to the emergence of tax haven countries. Tax avoidance tendencies have become easier through tax haven countries and nation states have begun to lose income. Especially the negative effects of the 2008 financial crisis on the economy, increasing foreign debts and budget deficits have led governments to austerity policies. Companies have turned to tax avoidance activities to minimize their tax liabilities. In order to avoid corporate tax avoidance, G7 countries, under the leadership of the United States of America, proposed a global minimum corporate tax rate for the taxation of the earnings of multinational companies in the country where the income is obtained.

137 countries, consisting of countries with more than 90% of the global gross product, participated in the study on the taxation of the earnings of multinational enterprises in the countries where they are obtained. The study is planned to be put into practice by 2023. With the global minimum corporate tax to be applied at a rate of fifteen percent, it is anticipated that an additional corporate tax income of 150 billion USD will be generated globally. In addition to the stability of the international tax system, it is aimed to contribute to the increase of tax certainty in terms of taxpayers and tax administrations.

1. Giriş

Kurumlar vergisinden kaçınma, özellikle 2008 küresel mali krizinden sonra kamuoyunun dikkatini çekmeye başlamıştır. Vergiden kaçınmanın kapsamı ve kabul edilebilir sınırı hakkında fikir birliği bulunmamasına rağmen özellikle son dönemlerde vergi reformu ve yasal düzenlemeler ile vergiden kaçınma faaliyetlerinin azaltılması gerektiği üzerinde durulmaktadır. Vergiden kaçınma bir suç değildir. Vergiden kaçınma sadece şirket kaynaklı bir sorun değildir. Ülkeler ve bölgeler vergi kurallarını güçlü şirketler lehine değiştirerek uluslararası yatırımları ülkelerine çekmeye çalıştıklarında, serbest piyasada vergiden kaçınma fırsatları yaratılmaktadır. Kurumlar vergisinden kaçınanlar, rekabetin yüksek olduğu vergi bölgelerinde bulunan uluslararası finans merkezlerinden yararlanırken, hükümet gözetimi istememektedir. Kurumlar vergisinden kaçınma, farklı kurumları ve farklı bölgeleri aynı anda kapsayan bir uygulamadır ve bu nedenle bu kurumlar faaliyet gösterdikleri ülkelerde adil şekilde vergi ödemedikleri için küresel sonuçlar doğurmaktadır. Kurumlar vergisinden kaçınmanın uluslararası boyutu sahip olması nedeniyle uluslararası müdahaleye ihtiyaç vardır.

Çok uluslu şirketler uluslararası vergi anlaşmaları, vergi cennetleri, küresel vergi rekabeti ve dijital hizmetler yoluyla hem yerleşik oldukları ülkelerde hem de faaliyette buldukları diğer ülkelerde elde ettikleri kazançları üzerinden ödemeleri gereken

vergileri azaltma ya da hiç ödememe yoluna gitmektedir. Bu duruma önlemek amacıyla G20 ve OECD (The Organization For Economics Cooperation and Development) ülkeleri, Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), vergi matrahının aşındırılması ve kar aktarımını engellemek amacıyla 15 maddelik bir eylem planı hazırlamıştır. G20 liderleri BEPS'i önemli önceliklerinden biri olarak tanımlamış, Eylül 2013'teki Saint Petersburg'da gerçekleştirilen zirve toplantısında OECD tarafından geliştirilen BEPS projesi onaylanmıştır. G20 liderleri, ülkeleri ulusal kanunlarını BEPS'i önlemeye yönelik gerekli değişiklikleri ve çok uluslu şirketlerin kârlarını düşük vergili ülkelere kaydırmalarına engel olacak şekilde düzenlemeler yapma çağrısında bulunmuştur. BEPS'in amacı karların ekonomik faaliyetlerin gerçekleştirildiği ya da üretimin yapıldığı yerde vergilendirilmesini amaçlamaktadır.

Çok uluslu şirketlerin, kazançlarını, transfer fiyatlandırması gibi yöntemleri kullanarak, daha düşük vergi oranlı ülkelere (vergi cennetleri) taşıyor olması gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin vergi tabanlarından daralmaya yol açmaktadır. Bu durumdan en çok ülkelere birisi çok sayıda çok uluslu işletmeye sahip olması nedeniyle ABD'dir. Covid-19 pandemisinin de etkisiyle tüm dünyada olduğu gibi ABD'de de kamu harcamaları artmıştır. Artan kamu harcamaları yeni finansman kaynağına ihtiyaç doğurmaktadır. Bu yeni kaynak arayışı sonucunda küresel asgari kurumlar vergisi oranı gündeme gelmiştir.

Amerika Birleşik Devletleri (ABD) önderliğinde G7 ülkeleri, çok uluslu şirketlerin elde ettikleri kazançlarının kazancın elde edildiği ülkede vergilendirilmesini sağlayabilmek amacıyla küresel asgari kurumlar vergisi oranı uygulanmasına yönelik çalışmaktadır. Bu oran yüzde on beş olarak belirlenmiştir. Uluslararası vergi sisteminin istikrarının sağlanması, mükellef ve vergi idareleri açısından vergide belirliliğin artmasına katkı sağlanması amaçlanmaktadır. BEPS ile ilgili OECD/G20 Kapsayıcı çerçevesi Ekim 2021'de G20 Maliye Bakanları ve liderleri tarafından onaylanmıştır.

Uluslararası vergi kurallarının yeniden düzenlenmesi ve çok uluslu işletmelerin kazançlarının kazancın elde edildiği ülkelere vergilendirilmesi için küresel gayri safi hasılanın %90'ından fazlasına sahip 137 ülkenin katılımı sağlanmıştır².

20 Aralık 2021'de yayınlanan İki Sütunlu Model Kurallar (The pillar two model rules-küresel temel erozyona karşı veya Globe), ekonominin dijitalleşmesinin vergi zorluklarını ele alan iki sütunlu çözümün bir parçasıdır. İki sütunlu model kurallar, büyük çok uluslu şirketlerin faaliyet gösterdikleri alanda ortaya çıkan gelirler üzerinden asgari düzeyde vergi ödemesini sağlamak için tasarlanmıştır.

GAFA, merkezi Paris'te bulunan OECD tarafından yürütülen Google, Amazon, Facebook ve Apple gibi büyük ve çok uluslu şirketlerin ilk harflerinden adını almış olup cirosu en az 750 milyon Euro olan şirketlerdir. Asgari küresel kurumlar vergisi uygulaması cirosu en az 750 milyon Euro olan şirketler için geçerli olmakta ve küresel olarak her yıl yaklaşık 150 milyar USD dolar ek vergi geliri beklenmektedir. Çalışmanın 2023 yılı itibarıyla uygulamaya konulması planlanmıştır.

² Çalışma kapsamında olup henüz anlaşmayı kabul etmeyen ülkeler Kenya, Nijerya, Pakistan ve Sri Lanka'dır.

Bu çalışmada vergiden kaçınma yoluyla elde edilemeyen kurumlar vergisi kaybını azaltmak için planlanan küresel asgari kurumlar vergisi oranı uygulamasından bahsedilecektir. Çalışma üç bölüm halinde hazırlanmıştır. Birinci bölümde konuyu açıklayabilmek adına vergiden kaçınma, vergi rekabeti ve vergi cenneti kavramları açıklanacaktır. İkinci bölümde dünyada uygulanan kurumlar vergisi oranlarından ve elde edilen gelir oranlarından bahsedilecektir. Üçüncü bölümde ise vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik küresel kurumlar vergisi önerisinin kapsamından bahsedilecektir.

2. Kavramsal Açıklamalar

Küresel asgari kurumlar vergisi oranı uygulamasının nedenlerinden biri dijitalleşmenin de etkisiyle küreselleşme sürecinin hızla yayılmasının etkisiyle vergi rekabetinin artması yer almaktadır. Bir diğer nedeni ise vergi cenneti ülkelerin artış göstermesi ile vergiden kaçınma faaliyetlerinin kolaylaşarak artış göstermesidir. Dolayısıyla bu faaliyetler kurumlar vergisi gelirlerinin azalmasına neden olmaktadır. Konuyu açıklayabilmek için bu bölümde vergiden kaçınma, vergi rekabeti ve vergi cenneti kavramları açıklanacaktır.

2.1. Vergiden Kaçınma

Son yıllarda vergiden kaçınma, karmaşık bir terim halini gelmiş olup farklı taraflar için farklı anlamlar ifade etmektedir. Vergiden kaçınma, farklı bir seçeneğin seçilmemesi durumunda uygulanacak olandan daha düşük bir vergi yükümlülüğüne yol açan seçeneğin seçilmesi anlamına gelmektedir (Oats & Tuck, 2019: 565-566). En geniş anlamıyla vergiden kaçınma, vergi borcunu azaltmaya, ortadan kaldırmaya ya da ertelemeye yönelik tüm düzenlemeleri içermektedir (Freedman, 2004: 335-336).

Vergiden kaçınma faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinin farklı amaçları vardır: Birincisi, bir ülkenin vergi kanunlarına göre ödenmesi gereken vergiden daha az vergi ödenmesidir. İkincisi, gerçekte elde edildiği yerden başka bir ülkede beyan edilen kazançlar üzerinden vergi ödenmesidir (Fisher, 2014: 340). Üçüncüsü ise, emek gelirini daha düşük oranda vergilendirilen sermaye gelirin dönüşürerek verginin daha az ödenmesidir (Sandmo, 2005: 645).

Çoğu, çağdaş söylemde göz ardı edilmelerine rağmen, vergiden kaçınmanın kavramsal olarak vergi kaçakçılığından farklı olduğu konusunda hemfikirdir (Freedman, 2006: 361; Hasseldine & Morris, 2018: 430-440; Christian, 2018: 420-425). Farkın mevzuat ve zamansal ilişki olmak üzere iki yönü bulunmaktadır. Mevzuatla ilişkisi açısından değerlendirildiğinde vergi kaçakçılığı bir yasa ihlalidir ve hileli olabilecek ya da olamayacak kasıtlı olarak beyan etmemeyi içermektedir (Gribnau, 2015: 225-230). Birçok yerel vergi kanunu, mevzuatın amacına ve vergi mükelleflerinin subjektif niyetlerine bakarak vergiden kaçınmayı önlemeye çalışır (Piantavigna, 2018: 195). Kaçınma ve kaçakçılık arasındaki farkın diğer yönü ise zamansal ilişkisi olup vergi kaçakçılığı sonraki faaliyettir, yani bir vergi borcunun ortadan kalkmasından sonra meydana gelmektedir. Vergiden kaçınma ise vergi borcunun netleşmesinden önce

değerlendirme ve uygulama aşamasında meydana gelen önceki faaliyettir. Bu iki yönü birlikte yürütmek, kafa karışıklığına yol açabilir (Panayi, 2014: 550).

Vergi kaçırma, etik bir davranış değildir, çünkü aldatma, gizleme gibi durumlar söz konusudur. Vergiden kaçınma bir açıdan rasyonel iş planlaması yaparak kanundaki yasal boşluklardan yararlanarak kaçınma, başka bir açıdan ise ahlaki olarak sorgulama durumu söz konusudur (Payne & Ralborn, 2018: 472). Vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı arasındaki fark, vergiden kaçınmanın yasal olması, vergi kaçakçılığının ise yasal olmamasıdır. Vergiden kaçınma faaliyetlerinin kullanımı, yalnızca belirli türdeki şirketlerin hissedarlarına mali açıdan zarar vermekle kalmaz, aynı zamanda ilgili ülkelerin hükümetlerine de zarar vermektedir. Çok uluslu şirketler vergiden kaçınmayı bir kurumsal sosyal sorumluluk sorunu olarak ele alarak bu zararları ortadan kaldıracak ve tüketicileri, yatırımcıları cezbedebilirler (Fisher, 2014: 341). Özellikle son on yılda büyük ölçekli çok uluslu işletmelerin vergisel konularla ilgili olarak vergiden kaçınma konusunu verilen önem kamuoyunun daha çok dikkate çekmeye başlamıştır. Çok uluslu işletmelerin vergiden kaçınma faaliyetlerine yönelik artan farkındalıkları ile sadece vergi idareleri tarafından değil aynı zamanda sivil toplum kuruluşları tarafından da üzerinde durulması gerektiğine dair görüşler artmıştır (Oxfam, 2016; Oats & Onu, 2016: 69-75; Panayi, 2014: 452).

Vergiden kaçınma, vergiyi doğuran olaya neden olunmaması nedeniyle vergi yükünün dışında kalma çabası olarak ifade edilir (Akdoğan, 2007: 165). Mükellefin vergiye tabi olmayan kaynaklardan gelir elde etmesi veya vergiye tabi olmayan servet unsurlarını elde etmeye çalışması vergiden kaçınmaya sebep olmaktadır (Gökbek, 2011: 37). Vergiden kaçınma vergi kanunlarına göre suç sayılmamaktadır. Vergiden kaçınma suç sayılmadığından bu faaliyeti cezalandıran bir yasal hüküm de yoktur. Herhangi bir cezai yaptırımın olmaması vergiden kaçınmayı tanımlamayı zorlaştırmaktadır (Koç, 2019: 1019-1020; Karakoç, 1995: 99). Vergi oranlarının yüksekliği, muafiyet ve istisnalar, hukuki kanun boşlukları gibi nedenlerle vergiden kaçınma artarak kamu gelirlerinde azalmaya ve vergi kayıplarına neden olmaktadır (Koç, 2019: 1020).

Vergiden kaçınma konusuna artan ilgiye rağmen vergiden kaçınma teriminin tanımlanması konusunda çok az ilerleme kaydedilmiştir. Ulusal Denetim Ofisi için Oxford İşletme Vergilendirme Merkezi tarafından hazırlanan raporda, yasal vergiden kaçınmanın üç kategorisi ayırt edilir: Birincisi, mevcut mevzuatla karşı konulabilen etkisiz vergiden kaçınmadır. İkincisi, mahkemeler ve mevzuat değişikliği gerektirmesidir. Üçüncüsü ise vergi mevzuatının kendi yararına kullanılması, örneğin vergi mevzuatında sağlanan, genellikle vergi indirim fırsatlarından yararlanmaktır (Oats & Tuck, 2019: 569).

Bazı yazarlar vergiden kaçınmayı kurumsal sosyal sorumluluğun bir konusu olarak ele almaya çalışmaktadır (Dowling 2014: 178; Knuutinen 2014: 45; Lanis & Richardson 2012: 95). Vergiden kaçınma, bir firmanın topluma karşı yükümlülükleriyle tutarsız olan sosyal olarak sorumsuz bir uygulamayı temsil etmektedir (Bird & Nozemack, 2018: 1010). Panayi, kabul edilemez vergiden kaçınma davranışı sergileyen şirketlerin sosyal olarak sorumsuz olduğunu söylemenin çok fazla genelleme ve

varsayıma dayandığını savunmuştur (Panayi, 2014: 556). Sosyal sorumluluğun büyük bir kısmı ulus devletlerin üstündedir (Gribnau, 2015: 235).

Freedman'a göre adalet bir algıdır ve bu nedenle şekillendirilebilir, manipüle edilebilir, çeşitli gruplar tarafından mevcut vergi sisteminden memnuniyetsizlik duygusunu iletmek için kullanılmaktadır (Freedman, 2014: 340).

2.2. Vergi Rekabeti

Küreselleşme ile üretimin uluslararası boyut kazanması ve bazı üretim faktörlerinin öneminin artması, bazı ülkelerin küresel vergi tabanından daha yüksek pay almak amacıyla vergi yüklerinin bir miktarını diğer ülkelere ihraç etmelerini sağlamaktadır. Bu durum vergi rekabeti olarak ifade edilmektedir (Aktan & Vural, 2004: 1). Vergi rekabeti, vergilendirme yetkisine sahip kurum ve kuruluşların uyguladığı vergi politikalarının diğer idari birimlerde meydana getirdiği etkiler olarak tanımlanmaktadır (Edwards & Rugsy, 2002: 3).

Vergi rekabetinde kullanılan üç araç bulunmaktadır. Bunlar: vergi oranı indirimi, genel vergi teşvikleri ve özel vergi teşvikleri ile indirimleridir (Saraç, 2006: 125-133). Vergi oranları, vergi rekabetinde en çok kullanılan araçlardandır. Vergi rekabeti sürecinde düşük vergi oranları ile dolaşım hızı yüksek olan faktörler ülkenin vergi tabanına dâhil edilerek cezbedici hale gelmektedir (Rohac, 2006: 88). Özellikle kurumlar vergisi oranlarında yapılan indirimler, yatırım eğilimlerini arttırdıkları için vergi rekabetinde en çok kullanılan yöntemdir.

Vergi rekabeti, vergilendirme yetkisine sahip kurum ve kuruluşların vergi politikalarında yarattığı değişikliklerle bazı ülkedeki ya da bölgedeki işletmelere ve bireylere bazı avantaj ve ayrıcalıklar tanımaktadır. Vergi rekabeti olumlu (yararlı vergi rekabeti) ya da olumsuz (zararlı vergi rekabeti) şekilde ortaya çıkabilir. Yararlı vergi rekabeti, vergi politikaları yoluyla ulusal sermayeyi elde tutup, uluslararası sermaye piyasalarından yatırımları ülkeye çekerek, ülkenin büyüme ve kalkınma sürecinin hızlandırılmasıdır (Aktan & Vural: 2012: 250-252). Zararlı vergi rekabetinin ortaya çıkma nedenlerinden birisi de vergi cennetleridir. Vergi cennetleri işletmelere ve bireylere vergiden kaçınma ve vergi kaçırma için çeşitli fırsatlar sunmaktadır (Öztürk & Ülger, 2016: 120).

2.3. Vergi Cennetleri

Vergi cennetleri özellikle 1980 sonrasında başlayan liberalleşme sürecinin hız kazanması ile artış göstermiştir. Sermaye hareketlerinin serbestleşmesi ile sermayenin vergi oranlarına duyarlılığında artış yaşanmış ve vergi rekabet unsuru olmuştur. Vergi cenneti ülkelerin ortaya çıkması mükelleflerin vergiden kaçınma ve vergi kaçırma eğilimlerini kolaylaştırmakta ve ulus devletlerin vergi kaybına uğramasına neden olmaktadır. Vergi cenneti ülkelerince uygulanan çok düşük ya da sıfır oranlı vergi

rejimleri ile uygulanan finansal gizlilik politikaları devletleri gelir kaybına uğratmakta ve ülkelerin bütçe gelir-gider dengesini olumsuz etkilemektedir.

Vergi cenneti, offshore şirketler gibi çeşitli araç ve mekanizmaları kullanarak vergiden kaçınma görevlerinin geliştirilmesi için gerekli olan büyük ekonomik, mali, politik ve altyapı ortamını yaratmak için daha elverişli koşulların birleştirilmesini içerir.

Klasik tanımlara göre vergi cenneti, vergilendirmesi çok düşük olan veya hatta hiç vergilendirmeyen bir ülkedir. Bununla birlikte, vergi cennetleri tamamen düşük veya vergi eksikliği ile ilgili değildir. Ayrıca, yüksek düzeyde gizlilik ve kullanıcıların hedeflerine ulaşmaları için gelişmiş stratejilere izin veren güçlü bir finansal hizmetler ağının mevcudiyeti ile karakterize edilirler (Mara, 2015: 1639).

Vergi rekabetinin başka bir boyutu olan vergi ödememe ya da daha az vergi ödeme fırsatı sunulmasıyla diğer ülkelerin birey ve kurumlarını kendi ülkelerinde yatırım yapmaya teşvik etmek literatürde vergi cenneti olarak ifade edilir (Öz, 2005: 123). Vergi cennetleri, daha fazla yatırımcıyı ülkeye çekmek için gelir, servet, sermaye ve harcama unsurlarından hiç vergi alınmaması, çok düşük oranlarda vergi alınması yada vergilendirmede muafiyet, istisna ve indirim oranlarının çok geniş olarak uygulandığı; işlemlerin gizlilik içinde yapılabildiği ülke ya da yerlerdir (Öz, 2005: 123). Vergi cennetleri, mükelleflerin vergiden kaçınmasını destekleyen, işlemlerin gizli şartlar altında yapılmasına imkân tanıyan yargısal düzenlemedir (Yetkiner, 2001: 92; Yılmaz, 2018: 199).

Vergi cennetleri, yüksek vergilendirmeye sahip ülkelerin bütçe gelirlerini olumsuz yönde etkilemektedir. Vergi cennetleri vergiden kaçınmayı arttırmakta, ekonomik büyümeyi engellemekte, finansal krizler ve finansal istikrarsızlığa neden olmaktadır. Bu nedenle önemli bir sorun teşkil etmektedir (Radu, 2012:398).

Vergiden kaçınma ve vergi kaçırma kavramları vergi cennetlerinin kullanım amaçları açısından önemlidir. Vergiden kaçınma yasal sınırlar içinde vergi yükünü azaltıcı bir eylemdir. Vergi oranlarının yüksekliği ve daha az vergi verme çabası gibi nedenler mükellefleri vergi kaçırma itmektedir (Artar, 2013). Vergi cennetleri de vergiden kaçınma amacıyla sıklıkla başvurulan bir yöntemdir.

Vergi cennetlerinin temel hedefi yerleşik olmayanlar tarafından küresel düzeyde gerçekleştirilen nakit akışının önemli bir kısmını kendisine çekebilmektir. Bireyler ya da şirketler de vergi yükümlülüğünü azaltmak hatta tamamen ortadan kaldırmak için gelirlerini doğrudan buraya yönlendirmektedir. OECD'ye göre verginin olmaması yada nominal vergi uygulanması, etkili bilgi alışverişinde eksikliğe neden olmakta, yasal ve idari hükümlerin işleyişinde şeffaflık eksikliği bulunmaktadır. Bu durum da vergi cennetlerinin karakteristik özelliğidir (OECD, 2017).

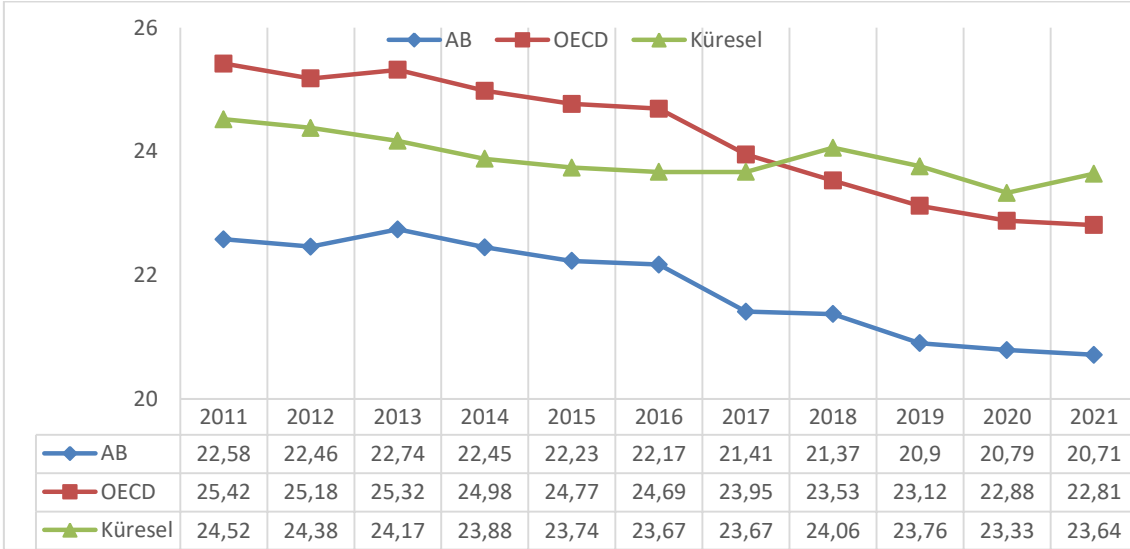
3. Dünya'da Kurumlar Vergisi Uygulamaları

Dünya'da çeşitli ülkelerde birbirinden farklı kurumlar vergisi oranları uygulanmaktadır. Bu oranlar ülkelerin içinde bulunduğu döneme, ekonomik gelişmişlik

düzeylerine, uyguladıkları vergi politikaları gibi nedenlerle değişiklik göstermektedir. Bu başlık altında ülkeler, AB (Avrupa Birliği), OECD ülkeleri olarak sınıflandırılarak uygulanan kurumlar vergisi oranlarından ve elde edilen vergi gelirlerinden bahsedilecektir.

Grafik 1’de 2011-2021 yılları AB ve OECD üye ülkeleri ile dünyada kurumlar vergisi oranları ortalamalarına yer verilmiştir. AB ortalaması %20,71 ile %22,74 arasındadır. OECD üye ülkelerinde %22,81 ile %25,42 arasındadır. Dünya ortalaması ise %23,33 ile %24,52 arasındadır. 2011 yılından 2018 yılına kadar en yüksek kurumlar vergisi oranı OECD üye ülkelerinde olduğu görülmüştür. 2018 yılından itibaren dünya ortalaması OECD üye ülkeleri ortalamasının üzerine çıkmıştır. AB üye ülkelerinde ise kurumlar vergisi oranı ortalamasının tüm yıllarda en düşük oranlara sahip olduğu görülmektedir.

Grafik 1: 2011-2021 Yılları AB - OECD ve Küresel Kurumlar Vergisi Oranlarının Ortalaması



Kaynak: 2011-2021 KPMG yılları verileri esas alınarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

<https://home.kpmg/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html>. (01.02.2022).

Tablo 1’de AB ve OECD üye ülkelerinde 2011-2021 yılları kurumlar vergisi oranlarına yer verilmiştir. En yüksek kurumlar vergisi oranına sahip ülkeler ise Japonya, Amerika Birleşik Devletleri ve Malta’dır.

Japonya’da 2011 yılında en yüksek kurumlar vergisi oranı % 40.69 olarak uygulanmıştır. Sonraki yıllarda azalış göstermeye başlamıştır. 2012 ve 2013 yıllarında %38.01, 2014’de 35.64, 2015’de %33.86, 2016, 2017, 2018 yılında %30.86, 2019, 2020 ve 2021’de ise %30.62 oranında uygulanmıştır. Kurumlar vergisi oranı yüksek olan bir diğer ülke ise Amerika Birleşik Devletleri (ABD)’ dir. ABD’de 2011-2017 yıllarında %40, sonraki yıllarda ise %27 oranı uygulanmıştır. Malta’da ise 2011-2021 yıllarında %35 oranında kurumlar vergisi uygulanmıştır.

Kurumlar vergisi oranı yüksek olup % 30'un üzerinde uygulanan diğer ülkeler ise; Belçika, Fransa, İtalya ve Kolombiya'dır. Belçika'da 2011-2017 yıllarında %33,99, 2018 ve 2019 yılında düşüş yaşanmaya başlamış ve %29,0, 2020 ve 2021 yılında % 25,00 olarak uygulanmıştır. Fransa'da 2011-2018 yıllarında %33,0 ile %33,3 arasında iken, 2019'da % 31,0, 2020'da %28,0, 2021'de %28,00 ve 2022'de ise %26,5 olmuştur. İtalya'da 2011-2016 yıllarında %31,4, sonraki yıllarda ise %24,0 uygulanmıştır. Kolombiya 'da ise 2013-2016 yıllarında % 25,0, diğer yıllarda ise % 30 un üzerinde kurumlar vergisi oranları uygulanmıştır.

En düşük kurumlar vergisine sahip ülkeler ise Bulgaristan (%10), Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti (%10.00-%12.50), İrlanda (%12.50) ve Litvanya (%15.00) 'dadır.

Küresel asgari kurumlar vergisi oranının %15 olduğu düşünüldüğünde ABD, Almanya, Avustralya, Avusturya, Belçika, Danimarka, Finlandiya, Fransa, Hollanda, İspanya, İsrail, İsveç, İtalya, Japonya, Kanada, Kolombiya, Lüksemburg, Malta, Meksika, Norveç, Portekiz, Slovakya, Şili, Yeni Zelanda gibi uygulanan kurumlar vergisi oranının yüksek uygulandığı ülkelerde bir gelir kaybı yaratması beklenebilir. Ancak uygulama Google, Amazon, Facebook ve Apple gibi cirosu 750 milyon Euro ve üzeri olan şirketler için geçerli olacaktır. Uygulama ile küresel olarak her yıl yaklaşık 150 milyar USD dolar ek kurumlar vergisi geliri beklenmektedir. Bu sayede çok uluslu büyük şirketlerin vergi gelirlerinin çok düşük ya da sıfır vergi uygulayan vergi cenneti ülkelere kayması önlenmiş olacaktır. Ayrıca, faaliyetin yapıldığı ülkede vergilendirmeyi esas aldığı için gelir yaratıcı etki yaratması beklenmektedir.

Tablo 1: AB ve OECD üye Ülkelerinde Kurumlar Vergisi Oranları (2011-2021)

Ülkeler	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
ABD	40.00	40.00	40.00	40.00	40.00	40.00	40.00	27.00	27.00	27.00	27.00
Almanya	29.37	29.48	29.55	29.58	29.72	29.72	29.79	30.00	30.00	30.00	30.00
Avustralya	30.00	30.00	30.00	30.00	30.00	30.00	30.00	30.00	30.00	30.00	30.00
Avusturya	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00
Belçika	33.99	33.99	33.99	33.99	33.99	33.99	33.99	29.00	29.00	25.00	25.00
Bir. Krallık	26.00	24.00	23.00	21.00	20.00	20.00	19.00	19.00	19.00	19.00	19.00
Bulgaristan	10.00	10.00	10.00	10.00	10.00	10.00	10.00	10.00	10.00	10.00	10.00
Çekya	19.00	19.00	19.00	19.00	19.00	19.00	19.00	19.00	19.00	19.00	19.00
Danimarka	25.00	25.00	25.00	24.50	22.00	22.00	22.00	22.00	22.00	22.00	22.00
Estonya	21.00	21.00	21.00	21.00	20.00	20.00	20.00	20.00	20.00	20.00	20.00
Finlandiya	26.00	24.50	24.50	20.00	20.00	20.00	20.00	20.00	20.00	20.00	20.00
Fransa	33.33	33.33	33.33	33.33	33.33	33.30	33.33	33.00	31.00	28.00	26.50
Kıbrıs Cum.	10.00	10.00	12.50	12.50	12.50	12.50	12.50	12.50	12.50	12.50	12.50
Güney Kore	22.00	24.20	24.20	24.20	24.20	24.20	22.00	25.00	25.00	25.00	25.00
Hırvatistan	20.00	20.00	20.00	20.00	20.00	20.00	18.00	18.00	18.00	18.00	18.00
Hollanda	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00
İrlanda	12.50	12.50	12.50	12.50	12.50	12.50	12.50	12.50	12.50	12.50	12.50
İspanya	30.00	30.00	30.00	30.00	28.00	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00

İsrail	24.00	25.00	25.00	26.50	25.00	25.00	24.00	23.00	23.00	23.00	23.00
İsveç	26.30	26.30	22.00	22.00	22.00	22.00	22.00	22.00	21.40	21.40	20.60
İsviçre	18.31	18.06	18.01	17.92	17.92	17.92	17.77	18.00	18.00	14.84	14.93
İtalya	31.40	31.40	31.40	31.40	31.40	31.40	24.00	24.00	24.00	24.00	24.00
İzlanda	20.00	20.00	20.00	20.00	20.00	20.00	20.00	20.00	20.00	20.00	20.00
Japonya	40.69	38.01	38.01	35.64	33.86	30.86	30.86	30.86	30.62	30.62	30.62
Kanada	28.00	26.00	26.00	26.50	26.50	26.50	26.50	26.50	26.50	26.50	26.50
Kolombiya	33.00	33.00	25.00	25.00	25.00	25.00	34.00	33.00	33.00	32.00	31.00
Kosta Rika	-	-	-	-	-	-	-	-	-	30.00	30.00
Letonya	15.00	15.00	15.00	15.00	15.00	15.00	15.00	20.00	20.00	20.00	20.00
Litvanya	15.00	15.00	15.00	15.00	15.00	15.00	15.00	15.00	15.00	15.00	15.00
Lüksemburg	28.80	28.80	29.22	29.22	29.22	29.22	27.8	26.1	24.94	24.94	24.94
Macaristan	19.00	19.00	19.00	19.00	19.00	19.00	9.00	9.00	9.00	9.00	9.00
Malta	35.00	35.00	35.00	35.00	35.00	35.00	35.00	35.00	35.00	35.00	35.00
Meksika	-	30.00	30.00	30.00	30.00	30.00	30.00	30.00	30.00	30.00	30.00
Norveç	28.00	28.00	28.00	27.00	27.00	25.00	24.00	23.00	22.00	22.00	22.00
Polonya	19.00	19.00	19.00	19.00	19.00	19.00	19.00	19.00	19.00	19.00	19.00
Portekiz	25.00	25.00	25.00	23.00	21.00	21.00	21.00	21.00	21.00	21.00	21.00
Romanya	16.00	16.00	16.00	16.00	16.00	16.00	16.00	16.00	16.00	16.00	16.00
Slovakya	19.00	19.00	23.00	22.00	22.00	22.00	21.00	21.00	21.00	21.00	21.00
Slovenya	20.00	18.00	17.00	17.00	17.00	17.00	19.00	19.00	19.00	19.00	19.00
Şili	20.00	18.50	20.00	20.00	24.00	24.00	25.50	26.00	27.00	27.00	27.00
Türkiye	20.00	20.00	20.00	20.00	20.00	20.00	20.00	22.00	22.00	22.00	20.00
Yeni Zelanda	28.00	28.00	28.00	28.00	28.00	28.00	28.00	28.00	28.00	28.00	28.00
Yunanistan	20.00	20.00	26.00	26.00	29.00	29.00	29.00	29.00	28.00	24.00	24.00

Kaynak: KPMG. <https://home.kpmg/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html>. (01.02.2022).

AB ve OECD ülkeleri kurumlar vergisi oranları incelendiğinde %9 ile %40.69 arasında değişiklik gösterdiği görülmektedir. Son yıllarda ise ülkelerin hemen hemen hepsinde oranların düşüş eğiliminde olduğu görülmektedir. Türkiye’de ise kurumlar vergisi oranının 2006 yılında %30’dan %20’ye düştüğü, fakat 2018, 2019 ve 2020 yıllarında %22’ye, 2021’de %25’e ve 2022’de de %23’e düşürüldüğü bilinmektedir.

Tablo 2’de 37 OECD ülkesinde 2018-2020 yılları vergi gelirlerinin GSYH içindeki oranına ve 2019 ve 2020 yılı kurumlar vergisi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki oranlarına yer verilmiştir. OECD ülkelerinde 2018 yılı vergi gelirlerinin GSYH içindeki oranı %33,5 2019’da % 33,4, 2020’de ise %33,6 olmuştur. 2019 yılı kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki oranları %0,5 ile %24.0 arasında, 2020’de ise %2,3 ile %24,5 olduğu görülmüştür. 2019 yılında en düşük oranlar; Letonya (%0,5), Macaristan (%3,5) ve İtalya (%4,6). En yüksek oranlar; Kolombiya (%24,0), Şili (%23,4) ve Meksika (%20,1). 2020 yılında en düşük oranlar; Letonya (%2,3), Macaristan (%2,8), İspanya (%3,6) ve Slovenya (%3,6). En yüksek oranlar; Kolombiya (%24,5), Şili (%24,3) ve Meksika (%20,1)’dadır.

Tablo 2: OECD Ülkelerinde Vergi Gelirlerinin GSYH İçindeki Oranı (2018-2020) ve Kurumlar Vergisi Gelirlerinin Toplam Vergi Gelirlerindeki Oranı (2019 ve 2020)

Ülkeler	(1)			(2)		Ülkeler	(1)			(2)	
	2018	2019	2020	2019	2020		2018	2019	2020	2019	2020
OECD Ort.	33,5	33,4	33,6	9,6	8,22	İzlanda	36,4	34,8	36,1	5,9	6,0
ABD	24,9	25,0	25,5	5,4	5,1	Japonya	31,6	31,4	-	12,0	-
Almanya	38,4	38,6	38,3	5,2	4,3	Kanada	33,5	33,8	34,4	12,3	12,3
Avusturya	42,3	42,6	42,1	6,4	4,9	Kolombiya	19,3	19,7	18,7	24,0	24,5
Avustralya	28,5	27,7	-	17,1	-	Kosta Rica	23,2	23,6	22,9	11,9	8,4
Belçika	43,9	42,7	43,1	8,7	7,7	Letonya	31,1	31,2	32,9	0,5	2,3
Bir. Krallık	32,9	32,7	32,8	7,0	7,1	Litvanya	30,2	30,3	31,3	5,1	5,1
Çekya	35,0	34,8	34,4	10,1	8,4	Lüksemburg	39,5	38,9	38,3	15,2	12,0
Danimarka	44,2	46,6	46,5	6,7	5,6	Macaristan	36,8	36,5	35,7	3,5	2,8
Estonya	33,0	33,5	34,5	5,5	4,9	Meksika	16,1	16,3	17,9	20,1	20,1
Finlandiya	42,4	42,3	41,9	6,0	5,0	Norveç	39,4	39,9	38,6	14,7	6,2
Fransa	45,9	44,9	45,4	4,9	5,1	Polonya	35,1	35,1	36,0	6,3	6,3
Güney Kore	26,7	27,3	28,0	15,7	12,1	Portekiz	34,7	34,5	34,8	9,0	7,9
Hollanda	38,8	39,3	32,2	9,4	7,8	Slovakya	34,2	34,6	34,8	8,8	7,2
İrlanda	22,4	21,9	20,2	14,0	15,9	Slovenya	37,3	37,2	36,9	5,3	3,6
İspanya	34,7	34,7	36,6	6,0	3,6	Şili	21,1	20,9	19,3	23,4	24,3
İsrail	30,8	30,2	29,7	10,1	9,3	Türkiye	24,0	23,1	23,9	7,9	8,7
İsveç	43,8	42,8	42,6	7,0	6,6	Yeni Zelanda	32,2	31,5	32,2	12,4	-
İsviçre	26,8	27,4	27,6	11,4	11,7	Yunanistan	40,0	39,5	38,8	5,6	-
İtalya	41,7	42,4	42,9	4,6	4,9						

1- 2018, 2019 ve 2020 Yılları Vergi Gelirlerinin GSYH İçindeki Payı (%)
2- 2019 ve 2020 Yılları Kurumlar Vergisi Gelirlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)

Kaynak: OECD, Tax Revenue Trends 1965-2020, Table 1.1. Revenue Statistics: Overview Version 1, (2021). <https://stat.link/0pljx5>. (01.02.2022).

4. Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Küresel Kurumlar Vergisi Önerisi

OECD, uluslararası vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik çalışmalarını 2012 yılından itibaren sürdürmektedir. Bu amaçla 5 Kasım 2012'de düzenlenen G20 zirvesinde bir rapor çağrısında bulunmuştur. BEPS (Base erosion and profit shifting), uluslararası vergi uyumsuzluklarına çözüm arayışları kapsamında G20 liderleri BEPS'i öncelik olarak tanımlamıştır. Eylül 2013'teki Saint-Petersburg'da gerçekleştirilen zirve toplantısında OECD'nin geliştirdiği "BEPS (Matrah Aşındırması ve Karın Aktarılması)" projesi onaylanmıştır. BEPS, ülkelerin artış gösteren dış borçları, sıkı politika uygulamaları sonucu uluslararası şirketlerin matrahın aşındırma ve karlarını vergi yükümlülüğü esnek ve düşük olan ülkelere aktarmaları nedeniyle hükümetleri çözüm bulmaya zorunlu bırakmıştır (Gerçek & Uygun, 2018: 39).

BEPS, karların ekonomik faaliyetlerin gerçekleştirildiği, üretildiği yer neresi ise orada vergilendirilmesini amaçlamaktadır. BEPS' in temel amacı, farklı uluslararası vergi mevzuatları arasında var olan boşluklardan kaynaklanan çifte vergilemeyi önlemek, işlemlerin özü ile vergilendirme arasındaki ilişkiyi dengelemek ve vergilemede şeffaflığı arttırmak olarak belirtilmiştir. OECD için BEPS projesi son derece politiktir. Birçok ülkenin vergi tabanının genişlemesine ve vergi dengesinde bir kaymaya yol açtığı göz önüne alındığında, vergi tabanını genişletmek ve güç değiştirme, yetki alanları arasında kapasitenin artırılması olarak tanımlanmalıdır (OECD, 2016).

BEPS, karları gerçek faaliyetin çok az olduğu veya hiç olmadığı, ancak vergilerin düşük olduğu yerlere kaydırmak için vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanan vergi planlamalarını engellemeye yönelik var olmuştur. Çok uluslu şirketlerin vergiden kaçınması ve vergi kanunlarındaki boşluklarından yoğun şekilde faydalanmaya çalışması uluslararası vergi sisteminin bir parçası haline gelmiştir. Ancak bu durum birçok hükümet için ciddi vergi kayıplarına yol açmış ve bütçe açığı, borç yükü ile karşı karşıya kalmalarına neden olmuştur. Bu nedenle hükümetler vergi gelirlerini sağlamlaştırma çabası içine girmek durumunda kalmıştır. Özellikle ABD ve Avrupa ülkeleri gibi çok uluslu işletmelerden büyük kazanç sağlayan ülkeler için önemli bir sorun haline gelmiştir (Mandel, 2015: 1). OECD, dünyadaki yıllık vergi kaybının 100-240 milyar dolar arasında olduğunu tahmin etmektedir. Bu rakamın ise global kurumlar vergisi gelirinin yaklaşık % 4-10'una denk geldiği ifade edilmektedir. Hükümetler bütçe sorunlarını aşmak, vergilemede etkinliği ve adaleti sağlamak adına çok uluslu işletmelerin yakalamış oldukları vergisel boşlukları kapatmak için çeşitli önlemler almaktadırlar (OECD, 2013: 13-15; Birinci & Eser, 2017:448-450).

OECD, 2013 yılında matrah aşınması ve kar aktarımını hedef alan kapsamlı çalışması olan BEPS eylem planlarını açıklamıştır (OECD, 2013). BEPS ile ilgili OECD/G20 kapsayıcı çerçevesinde birlikte çalışan 140 ülke, vergiden kaçınmayla mücadele etmek, uluslararası vergi kurallarının tutarlılığını geliştirmek, daha şeffaf bir vergi ortamı sağlamak ve vergi sisteminin dijitalleşmesinden kaynaklanan vergi zorluklarını ele almak için 15 eylem uygulamaktadır.

2008 küresel mali krizinin ardından başlatılan BEPS, uluslararası vergilerde, COVID-19 küresel salgınının başlangıcı bağlamında daha da kritik hale gelmiştir. Ülkeler krize tepki olarak hane halklarını, işletmeleri ve yerel ekonomileri desteklemek için yoğun harcamalar yaparken, vergi sisteminin adaletini sağlamanın ve yararlanılacak sağlam mali gelirlere sahip olmanın önemi güçlü bir şekilde vurgulanmıştır. Böyle bir dönemde vergiden kaçınma konusu ve BEPS daha önemli hale gelmiştir. 2015 yılında başlayan BEPS uygulaması, uluslararası vergi ortamını önemli ölçüde değiştirmiş ve vergi sistemlerinin adillliğini artırmış olsa da, BEPS 1. eylem planı olan "Dijital ekonominin vergilendirilmesi" kapsamında belirlenen ana BEPS sorunlarından biri çözümsüz kalmış ve son birkaç yılda OECD/G20 kapsayıcı çerçevesinin en önemli önceliği olmuştur (OECD, 2021c).

Ekonominin dijitalleşmesinden kaynaklanan vergi zorluklarının üstesinden gelmek ve küresel bir asgari vergi getirmek için çözümlere ilişkin son anlaşma, bir

sonraki adım değişikliğidir. 15 önlemden oluşan orijinal BEPS paketinin geliştirilmesinin aksine, gelişmekte olan ülkeler bu yeni kuralların müzakere edilmesi üzerinde önemli bir etkiye sahip olmuşlardır. Bu yeni kurallar, zamanla Covid 19 pandemisinin iyileşme sürecinde ülkenin toparlanma aşamasındaki yerel kaynak seferberliği ihtiyaçlarını doğrudan destekleyecektir (OECD, 2021a). Daha da önemlisi, anlaşma, kurallara ve standartlara daha basit yaklaşımlara duyulan ihtiyacı kabul eden yeni bir uluslararası işbirliği çağının başlangıcına işaret etmektedir. Anlaşma, küresel gelir dağıtım sistemiyle ilgili bir paradigma değişikliğindeki ilk ciddi çok taraflı adım olarak görülmektedir. Bu son gelişmeler, kapsayıcı çerçeve gündeminin henüz gelişmekte olan ülkelerin çıkarlarını yansıtmak için yeterince dengeli olmadığı algısını ele almanın bir yolunu bulabilir (Christensen & Hearson & Randriamanalina, 2020; Karaduman, 2021).

1 Temmuz 2021'de ileriye doğru atılan önemli bir adımla, küresel GSYH'nın %90'ından fazlasını temsil eden 137 kapsayıcı çerçeve üyesi, Ekonominin Dijitalleşmesinden Kaynaklanan Vergi Zorluklarına Yönelik İki Aşamalı Çözüm Bildirisi'ne katılmıştır. BEPS'e ilişkin OECD/G20 kapsayıcı çerçevesi, ekonominin dijitalleşmesinden kaynaklanan vergi zorluklarını ele almak için getirilen küresel asgari kurumlar vergisi oranı uygulaması iki aşamalı bir çözüm üzerinde anlaşmaya varmıştır. Her bir aşama, mevcut kurallarda çok uluslu işletmelerin vergi ödemekten kaçınmasına izin veren farklı bir boşluktur (OECD, 2021a; Thomas: 2021).

Birinci aşama en büyük ve en karlı 100'e yakın çok uluslu işletmelere uygulanmaktadır ve karlarının bir kısmını tüketicilerin bulunduğu, ürünlerin satıldığı ve hizmetlerin yapıldığı ülkelere yeniden tahsis etmektedir. Bu aşamanın amacı, bu şirketlerin orada fazla vergi ödemediği piyasadan önemli kazançlar elde etmesini engellemektir (OECD, 2021a). Toplam geliri 20 milyar Avro üzerinde ve vergi öncesi karlılığı % 10'un üzerinde olan finans ve madencilik dışında yer alan çok uluslu işletmelerin kapsamında olacak birinci aşama ülkemizde bir uygulama alanı bulmayacaktır (Kahraman, 2021).

İkinci aşama ise yıllık geliri 750 milyon Euro'nun üzerinde olan büyük çok uluslu şirketlere yöneliktir. Bu aşamada asgari küresel kurumlar vergisi uygulanacaktır. Faaliyetlerini düşük vergili bir ülkede gerçekleştirerek asgari kurumlar vergisi oranından daha düşük bir efektif vergi oranına tabi olacak şekilde organize eden şirketlere engel olmaya yöneliktir (OECD, 2021b). İkinci aşama, birinci aşamayı destekleyici özellikte olup birinci aşamaya girmeyen ticari şirketlerin vergilendirilmesini amaçlamaktadır (OECD, 2021b).

Ayrıca küresel asgari kurumlar vergisinin yürürlüğe girmesi ile birlikte ülkemizde de uygulama alanı bulan 7194 Sayılı Dijital Hizmet Vergisi Kanunu benzeri uygulamalar sona ermesi beklenmektedir (Kahraman, 2021).

Tablo 3'te küresel kurumlar vergisi uygulamasına çözümün temel unsurları ve hedeflenen takvim yer almaktadır. Asgari küresel kurumlar vergisi uygulaması iki aşama halinde planlanmıştır.

Tablo 3: Küresel KV Uygulamasına Yönelik Çözümün Temel Unsurları ve Takvim

AŞAMA 1	HEDEFLenen TAKVİM
Büyük çaplı çok uluslu şirketlerin pazar ülkelerden sağlanan karın % 25'ine denk düşen verginin, söz konusu işletmelerin müşterileri ve kullanıcılarının olduğu pazar ülkelerle paylaşımı	<u>Ocak - Mart 2022:</u> Çok taraflı anlaşma metni ve 1.aşamadaki pazar ülke payının uygulanmasına ilişkin açıklayıcı bildiri 1. aşamanın uygulanmasına yönelik iç mevzuattaki kuralların düzenlenmesi
Düşük kapasiteli ülkeleri uyumlaştırmak için, zorunlu uyumsuzluk çözümleri sunularak vergide belirlilik sağlanması	<u>2022'nin ortaları:</u> Üst düzey ülke temsilcileri ile imza töreni
Dijital hizmet vergileri ve diğer tek taraflı önlemlerin yürürlükten kaldırılması	<u>2022'nin sonu:</u> 1.aşamadaki tutarlara ilişkin çalışmalarının tamamlanması
Transfer fiyatlandırmasında düşük kapasiteli ülkelerin ihtiyaçlarına odaklanmak için, emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasının basitleştirilmesi ve kolaylaştırılması	
AŞAMA 2	HEDEFLenen TAKVİM
Çok uluslu işletmelerden yıllık hasılatı 750 milyon Euro ve üzerinde olanların % 15 oranında "küresel asgari kurumlar vergisi" uygulanması	<u>Kasım 2021:</u> "Küresel matrah aşındırma karşıtı" kurallarının belirlenmesi "Vergiye tabi olma" kuralının sınırlarının belirlenmesi
Faiz, gayri maddi hak bedelleri ve diğer ödemelere, % 9'un altında "nominal kurumlar vergisi oranı" uygulayan ülkelere, "vergiye tabi olma kuralı" koyma zorunluluğu getirilmesi	<u>2022'nin ortaları:</u> "Vergiye tabi olma" kuralının ilgili ikili vergi anlaşmalarına uygulanması <u>2022'nin sonu:</u> "Küresel matrah aşındırma karşıtı" kurallarının koordinasyonunu kolaylaştırmak amacıyla uygulamanın kapsamının duyurulması
Vergi teşviklerinin uyumlaştırılması için işletmenin bulunduğu ülke sınırları dışına çıkarılmasına izin verilmesi	
2023: İki Aşamalı Çözümün Uygulanmaya Başlaması	

Kaynak: Kahraman, 2021

Birinci aşama ile dijital şirketler için yeni vergileme kuralları belirlenerek uygulanmakta olan OECD ile Birleşmiş Milletler (BM) vergi modelinin temelini oluşturan "fiziki işyerine bağlı vergileme" sona ermektedir. İkinci aşama ile %15 olarak belirlenmiş bir küresel asgari kurumlar vergisi oranı uygulanacaktır. "Küresel matrah aşındırmaya karşı (Globe)" açıklaması yapılarak dijitalleşme ve küreselleşmenin uluslararası vergilemede yarattığı zorlukları engellemek, vergi adaletini sağlayarak şeffaflık ve eşitlik şartları ile vergileme düzenin sağlanması amaçlanmaktadır.

Küresel asgari kurumlar vergisi uygulamasına yönelik anlaşmayı aralarında Çin, ABD, Almanya, Fransa, İngiltere, Japonya ve Türkiye'nin de yer aldığı küresel GSYH'nın yüzde 90'ından fazlasını oluşturan 137 ülke uluslararası vergi reformuna yönelik

anlaşmayı kabul etmiştir. (OECD, 2021a). Anlaşma; GAFA olarak bilinen Google, Amazon, Microsoft ve Facebook gibi internet şirketleri de dâhil olmak üzere küresel şirketler için 2023'ten itibaren geçerlidir.

Tablo 4'te 4 Kasım 2021 tarihinde yayımlanan OECD raporuna göre küresel asgari kurumlar vergisi uygulamasını kabul eden 137 ülkeye yer verilmiştir (OECD, 2021a).

Tablo 4: Küresel Asgari Kurumlar Vergisi Uygulamasını Kabul Eden Ülkeler

Almanya	Çek Cumhuriyeti	Jersey	Papua Yeni Gine
ABD	Çin Halk Cumhuriyeti	Karadağ	Paraguay
Andora	Danimarka	Katar	Polonya
Angola	Dominika	Kazakistan	Portekiz
Anguilla	Dominik Cumhuriyeti	Kamerun	Romanya
Antigua ve Barbuda	Ermenistan	Kanada	Rusya Federasyonu
Aruba	Endonezya	Kolombiya	Saint Kitts ve Nevis
Arnavutluk	Estonya	Kongo	Saint Lucia
Avustralya	Esvatini	Kosta Rika	Saint Vincent ve
Avusturya	Fareo Adaları	Kore	Grenadinler
Arjantin	Fas	Kongo Demokratik	Samoa
Brezilya	Fildişi Sahili	Cum.	San Marino
Bahamalar	Finlandiya	Kuzey Makedonya	Suudi Arabistan
Bahreyn	Fransa	Letonya	Senegal
Barbados	Gabon	Liberya	Sırbistan
Belarus	Gürcistan	Lihtenştayn	Sejšeller
Belçika	Grenland	Litvanya	Sierra Leone
Belize	Grenada	Lüksemburg	Singapur
Benin	Guernsey	Macaristan	Slovak cumhuriyeti
Bermuda	Güney Afrika	Makao, Çin	Slovenya
Birleşik Arap Emirlik.	Haiti	Malezya	Şili
Birleşik Krallık	Honduras	Maldivler	Tayland
Bosna ve Hersek	Hong Kong, Çin	Malta	Trinidad ve Tobago
Botsvana	Hırvatistan	Man Adası	Togo
Brezilya	Hindistan	Mauritius	Tunus
Britanya Virjin Adaları	Hollanda	Meksika	Türkiye
Brunei Sultanlığı	İzlanda	Monako	Turks ve Caicos Adaları
Bulgaristan	İsrail	Moritanya	Ukrayna
Burkina Faso	İspanya	Moğolistan	Uruguay
Cabo Verde	İsveç	Montserrat	Umman
Cayman Adaları	İsviçre	Mısır	Ürdün
Cebelitarık	İrlanda	Namibya	Vietnam
Cibuti	İtalya	Norveç	Yeni Zelanda
Curaçao	Jamaika	Panama	Yunanistan
Cook Adaları	Japonya	Peru	Zambiya

Kaynak: OECD. (2021). Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy.

5. Sonuç

BEPS çalışmaları OECD tarafından 2008 küresel mali krizi sonrasında başlatılmış olup uluslararası vergilemeyi önemli ölçüde değiştirmiş ve vergi sisteminin adilliğini artmıştır. BEPS başarı ile sonuçlanmasına rağmen ekonominin dijitalleşmesinden dolayı 1. eylem planı olan “dijital ekonominin vergilendirilmesi” konusundan yapılan çalışmalar yetersiz kalmıştır. Dijital ekonominin vergilendirilmesi konusu son birkaç yıldır OECD ve G20 ülkeleri için oldukça önemli hale gelmiştir.

Çok uluslu şirketlerin, kazançlarını, çeşitli yöntemleri kullanarak, daha düşük vergi oranlı ülkelere taşıyor olması gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin vergi gelirlerinde azalmaya yol açmaktadır. Çok uluslu işletme sayısını fazlalığı nedeniyle ABD, bu durumdan en çok etkilenen ülkelerdendir.

Covid-19 küresel salgının etkisiyle vergi gelirlerine daha çok ihtiyaç duyulmuştur. Ülkeler salgının etkilerini en aza indirmek amacıyla hane halkları, işletmeleri ve yerel ekonomileri desteklemek için yoğun kamu harcamaları yapmıştır. Artan kamu harcamaları ülkeleri yeni finansman kaynağı arayışına yöneltmiştir. Bu yeni kaynak arayışı sonucunda küresel asgari kurumlar vergisi oranı gündeme gelmiştir.

ABD önderliğinde dünyanın en büyük 20 ekonomisinin (G20) liderleri ve OECD çok uluslu şirketler için küresel asgari vergi anlaşmasını onaylamıştır. Anlaşma, tüm AB üye ülkeleri de dâhil olmak üzere toplam 137 ülke tarafından kabul edilmiştir. Anlaşma, kurallara ve standartlara daha basit yaklaşımlara duyulan ihtiyacı kabul eden yeni bir uluslararası işbirliği çağının başlangıcına işaret etmektedir. Anlaşma ile vergi rekabetini ortadan kaldırmak ve çok uluslu şirketlerin cazip vergi oranları sunan ülkelerde genel merkezler kurarak vergiden kaçınmaları zorlaştırması amaçlanmaktadır.

Uygulamanın birinci aşamasında konsolide geliri 20 milyar Euro ve karlılığı % 10'un üzerinde olan Amazon, Facebook, Google. Microsoft başta olmak üzere 100 çok uluslu işletmelerin ödedikleri vergilerin bir kısmının (yaklaşık 125 milyar dolar) buldukları ülkeden, mal veya hizmet sattıkları ülkelere kayması söz konusudur. Birinci aşama ile yapılacak vergilendirme kapsamında 100 çok uluslu işletmenin kazancının en fazla % 25'inin pazar ülkelere dağıtılması ve bu uygulama ile mevcut dijital hizmet vergileri vb. kaldırılması ve %15 küresel asgari kurumlar vergisi uygulaması nedeniyle az gelişmiş ve/veya gelişmekte olan ülkelerin “doğrudan yabancı yatırımlar” için cazip olmaktan çıkması söz konusu olabilir. Ülkelerin doğrudan yabancı yatırımları çekmek için kullandıkları “daha düşük kurumlar vergisi” uygulamaları etkinliğinin azalması söz konusudur. Bunun yerine ülkeler farklı devlet destekleri verme yolunu tercih edebilirler.

İkinci aşamada ise yıllık 750 milyon Euro üzerinde geliri olan çok uluslu işletmelere asgari yüzde 15 kurumlar vergisi uygulanacaktır. Bu uygulama ile 150 milyar dolar tutarında ek vergi geliri sağlanması tahmin edilmektedir.

27 AB üye ülkesinin GSYH içindeki oranı yaklaşık % 20'ye denk gelmektedir. AB üye ülkelerinin Macaristan, İrlanda, Bulgaristan ve Güney Kıbrıs Rum Yönetimi olmak üzere sadece 4 ülkede kurumlar vergisi oranı % 15'in altındadır. AB'nin 2021 yılı

ortalama kurumlar vergisi oranı ise % 21.3'tür. AB üye ülkeleri açısından bakıldığında ikinci aşamada uygulanacak olan % 15 oranındaki küresel asgari kurumlar vergisi uygulaması gelir kaybı yaratacaktır.

Türkiye açısından bakıldığında ise merkezi veya işyeri Türkiye'de olmadığı için vergilendirilemeyen küresel şirketlerin Türkiye'deki faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları vergilendirilerek, önemli bir kaynak girişi sağlayacağı için olumlu bir uygulamadır. Birinci aşama ülkemizde uygulama alanı bulmayacaktır. İkinci aşama uygulanacaktır. Küresel asgari kurumlar vergisinin yürürlüğe girmesi ile birlikte ülkemizde uygulanmakta olan 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi Kanunu ve benzeri uygulamaların sona ermesi beklenmektedir. Aksi durumda çifte vergileme durumu söz konusu olacaktır.

Çalışmanın 2023 yılı itibariyle uygulamaya konulması planlanmaktadır. Ancak, henüz OECD düzeyinde planın birinci aşaması ile ilgili henüz teknik bir anlaşmaya varılamamıştır. ABD, 2023 yılı itibariyle yüzde 15'lik bir küresel asgari kurumlar vergisini tam olarak uygulamayı amaçlamaktadır. Yüzde 15'lik küresel asgari kurumlar vergisinin uygulanmadığı ülkelerde ödenen vergilerin ABD'de vergiden düşülemeyeceğini belirtmiştir. Bu uygulama ile aslında tüm ülkeleri küresel asgari kurumlar vergisi oranını uygulamaya zorladığı anlaşılabılır.


AB üye ülkelerinden (Macaristan, Polonya, Malta, Estonya) bazıları ise çok hızlı hareket etmenin AB'yi birinci aşamanın etkinliğini azaltacağını savunmaktadır. Birinci aşamanın uygulanmasında uluslararası gelişmelerden bağımsız davranılması ve ikinci aşamaya geçilmesi birliği üçüncü ülkelere karşı zayıf duruma düşüreceği düşünülmektedir. AB, gerekçe olarak ise OECD'de birinci aşamada teknik anlaşmanın gerçekleşmemesini göstermektedir. Bu nedenle AB planının uygulanmasında yavaş davranmaktan yanadır.

Küresel asgari kurumlar vergisi uygulamasının hayata geçmesiyle, çok uluslu şirketlerin kazançlarını daha düşük vergi oranı uygulayan vergi cenneti ülkelere taşıması engellenebilecektir. Çünkü tüm dünyada aynı yada benzer vergi oranının uygulanıyor olması ile kazançların başka ülkelere taşınmasını karlı olmaktan çıkacak ve vergi cenneti ülkelerin cazibesini yitirmesine neden olacaktır. Ancak uygulamada başarı elde edebilmek için özellikle vergi cenneti ülkeleri de anlaşmayı onaylamaya ikna etmek gerekmektedir.

Etik Kurul Onayı: Etik kurul belgesi gerektiren bir çalışma değildir.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Yazar Katkıları:

Esra Uygun  - Fikir ve Amaç, Planlama ve Tasarım, Literatür ve Atıf, Yazım ve Format, Son Onay ve Sorumluluk, Genel Katkı Düzeyi - % 100.

Çıkar Çatışması: Yazarlar herhangi bir çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

Kaynakça

- Akdoğan, A. (2007). *Kamu Maliyesi*, Gözden Geçirilmiş 12.Baskı, Ankara: Gazi Kitapevi.
- Aktan, C.C. & Vural, İ.Y. (2004). "Vergi Rekabeti", *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 22, 1–18.
- Aktan C.C. & Vural İ.Y. (2012). *Globalleşme ve Maliye Politikasında Değişim*, Yayın No:2012/420, Mart-2012, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara.
- Artar, Y. (2013). "Vergi Kaçakçılığı İle Vergiden Kaçınmaya İlişkin Düzenlemeler, Görüş Ve Öneriler", *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 103, 1–6.
- Bird, R. & Nozemack, K.D. (2018). "Tax Avoidance as a Sustainability Problem", *Journal of Business Ethics*, 151 (4), 1009–1025.
- Birinci, N. & Esen, Y.L. (2017). "Vergi Kayıp ve Kaçaklarıyla Mücadelede BEPS Eylem Planı ve Değerlendirilmesi", *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 3(3), 447–459.
- Christensen, R.C. & Hearson, M & Randriamanalina, T. (2020). "At the Table, Off the Menu? Assessing the Participation of Lower-Income Countries in Global Tax Negotiations", ICTD Working Paper 115, December 2020. <https://www.ictd.ac/publication/at-table-off-menu-assessing-participation-lower-income-countries-global-tax-negotiations/> (05.04.2020).
- Dallyn, S. (2017). "An Examination Of The Political Salience Of Corporate Tax Avoidance: A Case Study Of The Tax Justice Network", *Accounting Forum*, 41 (4), 336–352.
- Dowling, G.R. (2014). "The Curious Case of Corporate Tax Avoidance: Is It Socially Irresponsible?", *Journal of Business Ethics*, 124, 173–184.
- Edwards, C. & Rugy, V.D. (2002). "International Tax Competition: A 21st-Century Restraints on Government", *Policy Analysis*, 431, 12 Nisan.
- Fisher, J.F. (2014). "Fairer Shores: Tax Havens, Tax Avoidance, And Corporate Social Responsibility", *Boston University Law Review*, 94: 337–365.
- Freedman, J. (2004). "Defining Taxpayer Responsibility: In Support, of a General Anti Avoidance Principle", *British Tax Review*, (4), 332–357.
- Freedman, J. (2006). The Tax Avoidance Culture: Who Is Responsible? Governmental Influences and Corporate Social Responsibility. In: J. Holder And C. O’Cinneide, Eds. Current Legal Problems. Oxford: Oxford University Press, 359–390.
- Gerçek, A. & Uygun, E. (2018). "OECD Ülkelerinde Agresif Vergi Planlamasını Önlemeye Yönelik Tedbirlerin Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları*, 360, 34–49.
- Gökbel, D. (2011). *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi*, 1.Baskı, Ankara: Seçkin Basım.
- Gribnau, H. (2015). "Corporate Social Responsibility and Tax Planning: Not By Rules Alone", *Social and Legal Studies*, 24 (2), 225–250.
- Hasseldine, J. & Morris, G. (2018). Unacceptable Behaviour And Corporate Responsibility. In: N. Hashimzade And Y. Epifantseva, Eds. The Routledge Companion To Tax Avoidance Research. Abingdon, UK/New York, US: Routledge, 430–457.

- Jasmine M.F. (2014). "Fairer Shores: Tax Havens, Tax Avoidance, And Corporate Social Responsibility", *Boston University Law Review*, 94: 337–365.
- Kahraman, A. (2021). Uluslararası Vergilemede Dönüşüm, (27 Temmuz), https://www.ey.com/tr_tr/tax/uluslararasi-vergilemede-donusum. (25.01.2022).
- Karaduman İ. (2021). "Küresel Asgari Kurumlar Vergisi (Global Minimum Corporate Tax Rate)", *Vergi Sorunları*, 24 Nisan. <http://www.vergisorunlari.com.tr/yazi/ibrahim-karaduman/kuresel-asgari-kurumlar-vergisi--global-minimum-corporate-tax-/308> (05.04.2022).
- Karakoç, Y. (1995). "Vergi Kaçağı Kavramı ve Türleri", *Vergi Dünyası Dergisi*, 163, 97–108.
- Knuutinen, R. (2014). "Corporate Social Responsibility, Taxation and Aggressive Tax Planning", *Nordic Tax Journal*, 2014 (1), 36–75.
- KPMG. <https://home.kpmg/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html>. (01.02.2022).
- Lanis, R. & Richardson, G. (2012). "Corporate Social Responsibility and Tax Aggressiveness: an Empirical Analysis". *Journal of Accounting and Public Policy*, 31, 86–108.
- Mandel, M. (2015). "The BEPS Effect: New International Tax Rules Could Kill US Jobs", Progressive Policy Institute Policy Brief, http://www.progressivepolicy.org/wp-content/uploads/2015/06/2015.06-Mandel_The-BEPS-Effect_New-International-Tax-Rules-Could-Kill-US-Jobs.pdf. (06.04.2022).
- Panayi, C. (2014). "Is Aggressive Tax Planning Socially Irresponsible?", *Intertax*, 43 (10), 544–588.
- Payne, D.M. & Raiborn, C.A. (2018). "Aggressive Tax Avoidance: A Conundrum For Stakeholders, Governments and Morality", *Journal of Business Ethics*, 147, 469–487.
- Piantavigna, P. (2018). "The Role of The Subjective Element in Tax Abuse and Aggressive Tax Planning", *World Tax Journal*, 10 (2), 193–232.
- Radu D. I. (2012). Tax Havens Impact on The World Economy, *Procedia - Social and Behavioral Sciences* 62, 398–402.
- Rohac D. (2006). "Evidence and Myths About Tax Competition", *New Perspectives on Political Economy*, 02, 86–115.
- Sandmo A. (2005). "The Theory of Tax Evasion: A Retrospective View". *National Tax Journal*, LVIII(4), 643-663.
- Saraç Ö. (2006). "Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları: Türkiye Değerlendirmesi", *Maliye ve Hukuk Yayınları*, Ankara.
- Thomas L. (2021). "130 Countries Back Global Minimum Corporate Tax of 15%", Reuters, 2 Temmuz. <https://www.reuters.com/business/countries-backs-global-minimum-corporate-tax-least-15-2021-07-01/>. (05.04.2022).
- Oats, L. & Onu. D. (2016). "Cozy Deals, Social Media and Tax Morale", *Tax Notes International*, 84 (1), 69–75.
- Oats L. & Tuck, P. (2019). "Corporate Tax Avoidance: Is Tax Transparency The Solution?", *Accounting and Business Research*, 49(5), 565–583.

- OECD. (2013). Addressing Base Erosion and Profit Shifting, 12 February, <https://www.oecd.org/tax/beps/addressing-base-erosion-and-profit-shifting-9789264192744-en.htm>. (05.01.2022).
- OECD. (2016). BEPS Project Explanatory Statement 2015 Final Reports, 26 August, <https://www.oecd.org/tax/beps-project-explanatory-statement-9789264263437-en.htm>. (05.01.2022).
- OECD. (2017). Organisation for Economic Cooperation and Development, Glossary of Tax Terms, <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>. (01.02.2022).
- OECD. (2021a). Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – 8 October.; <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm>. (01.02.2022).
- OECD. (2021b). The Pillar Two Rules in a Nutshell, 20 December, <https://www.oecd.org/tax/beps/pillar-two-model-rules-in-a-nutshell.pdf>. (01.02.2022).
- OECD. (2021c). Developing Countries and the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, October, Italy, <https://www.oecd.org/tax/beps/developing-countries-and-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps.htm>(05.04.2022).
- OECD. Tax Revenue Trends 1965-2020, Table 1.1. Revenue Statistics: Overview Version 1, (2021). <https://stat.link/0pljx5>. (01.02.2022).
- Oxfam. (2016). “The Hidden Billions: How Tax Havens Impact Lives at Home and Abroad”, <https://www.oxfam.org.au/wp-content/uploads/2016/06/OXF003-Tax-Havens-Report-FA2-WEB.pdf>.
- Öz S. (2005). *Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri*, Yayın No:21, Mart, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Öztürk, S. & Ülger, Ö. (2016). “Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri: Vergi Cennetlerinin Vergi Kaçırma, Vergiden Kaçınma ve Kara Para Aklamadaki Rolü”, *Sobider Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(9), 118–135.
- Yetkiner, E. (2001). “Vergi Cennetlerinin Sunduğu Bazı Vergi ve Yatırım Avantajları”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 237(1): 79–101.
- Yılmaz, M. (2018). “Vergi Cennetleri ve Ülke Uygulamaları”, *Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 16(4), 197–222.