

T.C.
SİNOP ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
SİYASET BİLİMİ VE KAMU YÖNETİMİ ANABİLİM DALI



KAMU YÖNETİMİ PERSPEKTİFİNDEN KÜRESEL ASGARİ
KURUMLAR VERGİSİ: TÜRKİYE VE SEÇİLMİŞ ÜLKELERLE
KARŞILAŞTIRMALI BİR İNCELEME

MELEHAT KARAKAYA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN

DOÇ. DR. ÖZGE ÖNKAN

SİNOP-2025

TEZ KABUL

MELEHAT KARAKAYA tarafından hazırlanan “**KAMU YÖNETİMİ PERSPEKTİFİNDEN KÜRESEL ASGARİ KURUMLAR VERGİSİ: TÜRKİYE VE SEÇİLMİŞ ÜLKELERLE KARŞILAŞTIRMALI BİR İNCELEME**” başlıklı bu çalışma, 16.07.2025 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak, jürimiz tarafından oybirliği ile **YÜKSEK LİSANS tezi** olarak kabul edilmiştir.

Başkan

Doç. Dr. Zübeyir BAKMAZ
İnönü Üniversitesi / İ.İ.B.F

imza

**Üye
(Danışman)**

Doç. Dr. Özge ÖNKAN
Sinop Üniversitesi / Boyabat İ.İ.B.F

imza

Üye

Dr. Öğretim Üyesi Derya TABİLOĞLU
Sinop Üniversitesi / Boyabat İ.İ.B.F

imza

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

Prof. Dr. Onur ŞAHİN

Enstitü Müdürü

ETİK BEYANI

Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmasında; tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, tez çalışmasında yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi, kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı, bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu, bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

Melehat KARAKAYA

ÖZET

YÜKSEK LİSANS TEZİ

KAMU YÖNETİMİ PERSPEKTİFİNDEN KÜRESEL ASGARI KURUMLAR VERGİSİ: TÜRKİYE VE SEÇİLMİŞ ÜLKELERLE KARŞILAŞTIRMALI BİR İNCELEME

MELEHAT KARAKAYA

SİNOP ÜNİVERSİTESİ LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

SİYASET BİLİMİ VE KAMU YÖNETİMİ ANABİLİMDALI

DANIŞMAN: DOÇ.DR. ÖZGE ÖNKAN

Bu çalışma, küresel vergi politikaları bağlamında kamu yönetimi ilkeleriyle uyumlu vergi yönetimi yapılarını analiz etmeyi amaçlamaktadır. Özellikle OECD öncülüğünde geliştirilen küresel asgari kurumlar vergisi uygulaması çerçevesinde, Türkiye'nin mevcut vergi yönetimi yapısı seçilmiş ülkelerle karşılaştırmalı olarak incelenmiştir. Çalışmada, vergi yönetimi, kamu yönetiminin bir alt dalı olarak ele alınmaktadır. Vergi yönetimi sadece gelir elde etme işleviyle sınırlı olmadığı; kamu politikalarının finansmanı, kamu otoritesinin meşruiyeti, toplumsal adaletin sağlanması ve yönetim kapasitesinin güçlendirilmesi gibi çok boyutlu etkileri olduğu ortaya konmuştur. Bu bağlamda Türkiye'deki vergi yönetimi, planlama, uygulama, denetim ve değerlendirme süreçleri çerçevesinde kamu yönetimi ilkeleriyle birlikte ele alınmıştır. Seçilmiş ülkelerdeki uygulamalar ile Türkiye arasındaki farklar, sistemin güçlü ve zayıf yönlerini belirlemeye yardımcı olmuştur. Araştırma sonucunda, küresel vergi normlarına uyum sürecinde Türkiye'nin yönetsel kapasitesini artırmaya yönelik yapısal reformlara ihtiyaç duyduğu tespit edilmiştir. Dijitalleşme, şeffaflık, hesap verebilirlik ve yerel düzeyde mali özerkliğin artırılması gibi öncelikler, sürdürülebilir ve adil bir vergi yönetimi yapısının inşasında temel unsurlar olarak değerlendirilmiştir.

ANAHTAR KELİMELELER: Kamu yönetimi; vergi yönetimi; küresel asgari kurumlar vergisi; yönetim; vergi adaleti; dijitalleşme

TEMmuz 2025, 143 Sayfa

ABSTRACT

MSc THESIS

GLOBAL MINIMUM CORPORATE TAX FROM THE PERSPECTIVE OF PUBLIC ADMINISTRATION: A COMPARATIVE STUDY OF TÜRKİYE AND SELECTED COUNTRIES

MELEHAT KARAKAYA

SİNOP UNIVERSITY INSTITUTE OF GRADUATE STUDIES

DEPARTMENT OF POLITICAL SCIENCE AND PUBLIC ADMINISTRATION

SUPERVISOR: ASSOC. PROF. DR. ÖZGE ÖNKAN

This study aims to analyze tax administration structures compatible with public administration principles within the context of global tax policies. Specifically, within the framework of the global minimum corporate tax implementation developed under the leadership of the OECD, Turkey's current tax administration structure has been examined comparatively with selected countries. In the study, tax administration is addressed as a subfield of public administration. It has been revealed that tax administration is not limited solely to the function of generating revenue; it has multidimensional effects such as financing public policies, ensuring the legitimacy of public authority, providing social justice, and strengthening governance capacity. In this context, tax administration in Turkey has been addressed together with public administration principles within the framework of planning, implementation, supervision, and evaluation processes. The differences between the practices in selected countries and those in Turkey have helped identify the strengths and weaknesses of the system. As a result of the research, it has been determined that Turkey needs structural reforms to increase its administrative capacity in the process of compliance with global tax norms. Priorities such as digitalization, transparency, accountability, and increasing fiscal autonomy at the local level have been evaluated as fundamental elements in the construction of a sustainable and fair tax administration system.

KEYWORDS: Publicadministration; Taxadministration; Globalminimumcorporatetax; Governance; Taxjustice; Digitalization

JULY 2025, 143 Page

TEŞEKKÜR

Bu yüksek lisans tezinin hazırlanmasında, akademik bilgi ve deneyimini benimle büyük bir içtenlikle paylaşan, yol gösterici tutumu, sabrı ve desteğiyle her aşamada yanımda olan değerli danışmanım Doç. Dr. Özge Önkan'a en içten teşekkürlerimi sunuyorum. Kendisi, sadece akademik rehberliğiyle değil, teşvik edici yaklaşımıyla da bu süreci benim için anlamlı ve öğretici kılmıştır.

Araştırma sürecinde karşılaştığım her zorlukta koşulsuz desteğini esirgemeyen, beni her zaman yüreklendiren, inancını hiç kaybetmeyen sevgili annem Necla Karakaya' ya minnettarım. Hayattaki duruşumun ve çabamın temelini oluşturan en büyük ilham kaynağım her zaman o dur. Ayrıca, sabrıyla, anlayışıyla ve sevgisiyle bana güç veren aileme ve her nazımı çeken minik kardeşim Öykü Asya ya.

Beni her zaman destekleyen, varlıklarıyla hayatımı güzelleştiren tüm sevdiklerime gönülden teşekkür ederim. Bu çalışmayı tamamlayabilmem, sadece kendi emeğimle değil, yanımda duran, katkı sunan, inanan insanların varlığıyla mümkün oldu. Hepsine şükranla...

Melehat KARAKAYA

İÇİNDEKİLER

TEZ KABUL VE ONAY SAYFASI	ii
ETİK BEYANI	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
TEŞEKKÜR.....	vi
İÇİNDEKİLER.....	vii
TABLolar DİZİNİ	xi
KISALTMALAR DİZİNİ.....	xii
1.GİRİŞ.....	1
2.BÖLÜM: TÜRKİYE’DE KAMU YÖNETİMİ ÇERÇEVESİNDE VERGİ YÖNETİMİ	2
2.1. Kamu Yönetimi Çerçevesinde Vergi Yönetimi	2
2.2. Kamu Yönetimi Perspektifinden Vergi Yönetiminin Amaçları.....	4
2.2.1. Kamu Gelirlerinin Artırılması.....	5
2.2.2. Mali Yükümlülüğün Etkin ve Doğru Belirlenmesi	5
2.2.3. Vergi Adaletinin Sağlanması.....	6
2.3. Vergi Yönetiminin İlkeleri ve Kamu Yönetimiyle İlişkisi.....	7
2.3.1. Adam Smith’in Vergi İlkeleri	8
2.3.1.1. Adalet İlkesi (Eşitlik)	9
2.3.1.2. Kesinlik İlkesi (Belirlilik)	9
2.3.1.3. Kolaylık İlkesi (Ödeme Kolaylığı).....	10
2.3.1.4. Ekonomiklik İlkesi (Tasarruf)	10
2.3.2. Adolph Wagner’in Vergi İlkeleri	11
2.3.2.1. Adalet İlkesi	11
2.3.2.2. Ekonomiklik İlkesi	12
2.3.2.3. Kesinlik İlkesi	12
2.3.2.4. Elverişlilik İlkesi	12
2.3.2.5. Yeterlilik İlkesi.....	13
2.3.2.6. Mali Amaçlılık İlkesi	13
2.3.3. Kamu Yönetimi Çerçevesinde Vergi Yönetimi İlkeleri.....	13

2.3.3.1. Genellik İlkesi	14
2.3.3.2. Adalet ve Eşitlik İlkesi	15
2.3.3.3. Şeffaflık ve Hesap Verilebilirlik İlkesi	15
2.3.3.4. Etkinlik ve Verimlilik İlkesi.....	16
2.3.3.5. Sadeleştirme ve Kolaylık İlkesi.....	17
2.3.3.6. Tarafsızlık İlkesi.....	17
2.3.3.7. İstikrar İlkesi	18
2.4. Vergi Yönetiminin Kamu Yönetimi Fonksiyonları İçindeki İşlevi	19
2.4.1. Kamu Gelirlerinin Toplanması ve Planlanması	19
2.4.2. Vergi Denetimi Süreci ve Kamu Gözetimi	20
2.4.3. Hukuki Düzenlemelerin Kamu Yönetimi İçinde Uygulanması	20
2.4.4. Kamu Yönetimi Aracılığıyla Vergi Uyumunun Sağlanması	21
2.5. Vergi Yönetiminin Kamu Yönetimi Sistemindeki Yeri.....	21
2.5.1. Türkiye’de Vergi Yönetiminin Kamu Yönetimi Yapısı İçindeki Yeri	23
2.5.1.1.Türkiye’de Vergi Yönetiminin Yasal ve Kurumsal Yapısı.....	24
2.5.1.2.Türkiye’de Vergi Yönetiminin Anayasa ve Kanunlardaki Yeri	25
2.5.1.3. Vergi Yönetimini İcra Eden Kurumlar.....	26
2.5.1.4. Diğer İlgili Kurumlar	26
2.5.2. Seçilmiş Ülkelerde Vergi Yönetiminin Kamu Yönetimi Yaklaşımlarıyla Değerlendirilmesi	27
2.5.2.1 Amerika Birleşik Devletleri	28
2.5.2.2. Almanya	29
2.5.2.3Birleşik Krallık (İngiltere).....	29
2.5.2.4.Singapur	31
2.5.2.5.İrlanda.....	32
3.BÖLÜM: KÜRESEL ASGARİ KURUMLAR VERGİSİNİN GLOBAL AÇIDAN İRDELENMESİ	33
3.1. Uluslararası Vergilendirme	33
3.1.1.Uluslararası Vergilendirmede İlkeler	34
3.1.1.1. İkametgâh ilkesi	34
3.1.1.2. Kaynak ilkesi.....	35
3.1.1.3. Uyrukluk (vatandaşlık) ilkesi	366
3.1.2. Kamu Yönetimi Açısından Uluslararası Vergilendirme Sorunları	37
3.1.2.1. Zararlı vergi rekabeti ve vergi cennetleri	37

3.1.2.1.1. Vergi rekabeti.....	39
3.1.2.1.2. Zararlı vergi rekabeti	41
3.1.2.1.3. Vergi cennetleri.....	42
3.1.2.2. Transfer fiyatlandırması	46
3.1.2.2.1. Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi	48
3.1.2.2.2. Maliyet artı yöntemi	49
3.1.2.2.3. Yeniden satış fiyatı yöntemi	49
3.1.2.2.4. Kar bölüşüm yöntemi	50
3.1.2.2.5. Net satış fiyatı yöntemi	50
3.1.2.3. Çifte vergilendirme	51
3.1.2.4. Kontrol edilen yabancı kurumlar.....	53
3.2. Uluslararası Vergilendirme ve Küresel Asgari Kurumlar Vergisi	55
3.2.1 Ortaya Çıkışı	55
3.2.2. Küresel asgari kurumlar vergisine yönelik uluslararası örgütlerin çalışmaları.....	56
3.2.2.1. OECD'nin iki sütunlu çözüm beyanı	57
3.2.2.1.1 Sütun 1.....	57
3.2.2.1.2. Sütun 2.....	59
3.2.2.2. Avrupa birliğinde gelişmeler.....	61
3.2.2.2.1. Avrupa birliği-vergiden kaçınmayla mücadele direktifi(ATAD).....	61
3.2.2.2.2. Avrupa birliği- küresel düzeyde asgari vergilendirmeye ilişkin direktif.....	63
3.2.3. Seçilmiş Ülkelerde Vergi Yönetiminin Küresel Asgari Kurumlar Vergisi Bakışı	64
3.2.3.1. ABD'nin vergi yönetiminin küresel asgari kurumlar vergisi bakışı	65
3.2.3.2. Almanya'nın vergi yönetiminin küresel asgari kurumlar vergisi bakışı	67
3.2.3.3. İngiltere'nin vergi yönetiminin küresel asgari kurumlar vergisi bakışı	68
3.2.3.4. Singapur'un vergi yönetiminin küresel asgari kurumlar vergisi bakışı	68
3.2.3.5. İrlanda'nın vergi yönetiminin küresel asgari kurumlar vergisi bakışı	69
4. BÖLÜM: TÜRKİYE'DE ASGARİ KURUMLAR VERGİSİNİN İNCELENMESİ... 71	
4.1. Kurumlar Vergisinin Tarihsel Gelişimi ve Hukuki Çerçevesi	73
4.2. Kurumlar Vergisi Mükellefiyet Türleri.....	76
4.2.1. Tam mükellefiyet	77
4.2.2. Dar mükellefiyet.....	79
4.3. Vergi Matrahı ve Vergi Oranı	81
4.3.1. Kurumlar vergisinde vergi matrahı	84

4.4. İstisna ve Muafiyetler	85
4.4.1. İstisnalar	85
4.4.2. Muafiyetler	88
4.5. Türkiye’de Kamu Yönetiminin Küresel Asgari Kurumlar Vergisi Bakışı	90
4.5.1. Kamu yönetiminin küresel asgari kurumlar vergisine hukuki açıdan bakışı	91
4.5.2. Kamu yönetiminin küresel asgari kurumlar vergisine hazineye gelir kazandırması açısından bakışı	94
5. SONUÇ VE ÖNERİLER	110
KAYNAKÇA	119
ÖZGEÇMİŞ	1



TABLÖLAR DİZİNİ

Tablo 3.1 2025 Yılı İtibarıyla Vergi Cenneti Olarak Anılan Bazı Ülkeler	45
Tablo 4.1 1980–2024 Yılları Arasında Türkiye’de Kurumlar Vergisi Oranlarının Yıllara Göre Değişimi	83
Tablo 4.2 2017–2025 Yılları Arasında Asgari Kurumlar Vergisi Uygulamalarına İlişkin Uluslararası Gelişmeler ve Beklenen Mali Etkiler	97



KISALTMALAR DİZİNİ

Kısaltmalar;

KAKV	: Küresel Asgari Kurumlar Vergisi.
OECD	: Ekonomik Kalkınma ve İş birliği Örgütü.
PISA	: Uluslararası Öğrenci Değerlendirme Programı.
BEPS	: Vergi Tabanının Aşındırılması ve Kâr Aktarımıyla Mücadele Programı (Base Erosion and Profit Shifting).
G20	: Yirmiler Grubu
ÇUŞ	: Çok Uluslu Şirketler.
ÇVÖA	: Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları.
KYK	: Kontrol Edilen Yabancı Kurumlar.
ATAD	: Avrupa Birliği Vergiden Kaçınmayla Mücadele Direktifi
AB	: Avrupa Birliği.
GloBE	: Küresel Düzeyde Etkin Vergilendirme Kuralları

1. GİRİŞ

Günümüzde küreselleşme, dijitalleşme ve sermaye hareketlerinin hız kazanmasıyla birlikte devletlerin mali egemenlik alanlarında daralma yaşandığı yönündeki değerlendirmeler literatürde çokça ifade edilmektedir. Özellikle çok uluslu şirketlerin faaliyet gösterdikleri ülkeler dışında, daha düşük vergi oranlarına sahip ülkelere kar aktardıkları; bu durumunda ülkelerin vergi gelirlerinde kayıplara yol açabildiği çeşitli rapor ve akademik çalışmalarda dile getirilmektedir. Bu çerçevede, geleneksel vergi sistemlerinin yeterliliği ve adaleti üzerine tartışmalar artmış; mali boyutun ötesinde, vergi yönetiminin yönetsel niteliği daha fazla gündeme gelmektedir.

Küresel asgari kurumlar vergisi önerisi, bu ihtiyacın bir sonucu olarak OECD ve G20 iş birliğiyle gündeme gelmiş ve çok uluslu şirketlerin en az %15 oranında vergilendirilmesini hedefleyen bir yapıya dönüşmüştür. Bu gelişme bir vergi politikası olmanın yanında kamu yönetimi açısından da önemli bir dönüşüm ihtiyacını da beraberinde getirmiştir. Çünkü söz konusu uygulamanın başarıya ulaşabilmesi, teknik mevzuat düzenlemeleri kadar, kamu yönetimi ilkelerine dayalı bir vergi sistemi altyapısını da gerekli kılmaktadır.

Bu çalışmada benimsenen yaklaşım; Vergi yönetimi kamu yönetiminin bir alt dalı olarak ele alınmakta ve bu bağlamda kurumsal yapı, idari kapasite, şeffaflık ve gönüllü uyum gibi kamu yönetimi unsurları üzerinden analiz edilmektedir. Bu kapsamda da Türkiye örneği değerlendirilirken, dijitalleşme ve teknik kapasite gibi alanlarda kaydedilen ilerlemelere rağmen; gönüllü vergi uyumu, yerel mali katılım ve kurumsal hesap verebilirlik gibi yönetsel alanlarda hala gelişime açık noktalar olduğu görülmektedir. Vergi yönetiminin sadece gelir toplama değil, kamu politikalarının uygulanabilirliğini sağlayan stratejik bir yönetim alanı olarak işlev gördüğü bu çalışmada, söz konusu alan kamu yönetimi disiplini içerisinde teorik ve karşılaştırmalı bir yaklaşımla ele alınmaktadır.

Tez kapsamında, literatür taraması ve politika belgeleri ışığında Türkiye'nin bu alandaki konumu analiz edilmeye çalışılmış; Almanya, İngiltere, ABD, Singapur ve İrlanda gibi ülkelerle yapılan karşılaştırmalar yoluyla küresel uygulamalara uyum kapasitesi ortaya konmaktadır. Amaç, kamu yönetimi ilkeleri temelinde işleyen, yapısal olarak sürdürülebilir ve şeffaf bir vergi sistemi için gerekli yönetsel koşulların belirlenebilmesidir.

2. BÖLÜM: TÜRKİYE’DE KAMU YÖNETİMİ ÇERÇEVESİNDE VERGİ YÖNETİMİ

2.1. Kamu Yönetimi Çerçevesinde Vergi Yönetimi

Vergi yönetimi, mali yükümlülüklerin tahsil edilmesinin ötesinde bir işleve sahiptir. Kamu yönetimi perspektifinden bakıldığında bu alan, devletin gelir kaynaklarını etkin biçimde yönetme sürecinin çok yönlü bir parçası niteliği taşır. Devletin mali kapasitesini inşa etme çabaları, kamusal hizmetlerin sürdürülebilirliğini sağlamaya yönelik stratejik araçlarla doğrudan ilişkilidir (Aslan & Şakar, 2023: 103-104). Vergi yönetimi kaynak tahsisi ve ekonomik istikrarın korunarak kamu politikalarının uygulanabilirliğinin sağlanması bakımından önemli bir yönetim işlevi olarak kabul edilir. Modern kamu yönetimi anlayışı içinde vergi yönetimi, klasik bürokratik yapının sınırlarını aşan, dinamik, çevik, veri temelli ve hesap verebilir bir yönetim¹ modelini zorunlu kılar. Vergi yönetimi mükelleflerden gelir toplama işleviyle beraber aynı zamanda kamu yararını gözetken, sosyal adaleti güçlendiren, gelir dağılımını dengelemeye yönelik politika araçlarının etkinliğini artırma görevini de kapsam alanına almaktadır. Kamu yönetiminde vergi yönetimi, mali bir süreç olmakla beraber siyasal meşruiyetin² tesis edilmesini destekleyen, vatandaş-devlet ilişkisinin niteliğini doğrudan etkileyen bir kamusal otorite göstergesi olarak da görülür (Arıboğa, 2015: 3-4). Kamu yönetimi kuramlarında vergi yönetimi, genellikle planlama, uygulama, değerlendirme ve denetim döngüleri çerçevesinde ele alınır. Bu dört aşamalı süreçte planlama aşaması, kamu gelirlerinin toplanmasına yönelik hedeflerin belirlendiği ve bütçeleme sistemleriyle bütünleştirildiği safhayı oluşturur. Uygulama aşamasında vergi yasalarının doğru biçimde yorumlanması, idari kapasitenin yeterliliği, insan kaynağının uzmanlığı ve dijital teknolojilerin etkinliği belirleyici olur. Değerlendirme aşamasında ise tahsilat oranları, vergi kaçığının seviyesi, yükümlülüklerin gönüllü olarak yerine getirilme eğilimi, mükellef memnuniyeti gibi performans göstergeleri izlenir. Son aşama olan denetim boyutunda ise iç denetim mekanizmalarının işlerliği, dış denetim organlarının bağımsızlığı ve yargı süreçlerinin etkinliği temel belirleyiciler arasında yer alır (Aydın & Önder, 2019: 515). Kamu yönetiminin evrensel değerleri arasında sayılan açıklık, hesap verebilirlik, katılımcılık, etkililik ve etkinlik ilkeleri, vergi yönetiminin kurumsal yapısında doğrudan izlenebilir. Vergi idarelerinin şeffaf raporlama yapıları geliştirmesi, gelir

¹ Yönetişim; birlikte yönetmek demektir. Kamuda yönetişim, yönetim ve karar alma süreçlerinin tüm paydaşların işbirliği ve katılımı ile yapılmakta olduğunu, yöneticilerin uzlaşmacı, saydam, hesap verebilir, etkin ve sorumlu bir yönetim anlayışı içerisinde davrandıklarını ifade etmektedir.

² Siyasal meşruiyet, bir iktidarın halk tarafından haklı, adil ve kabul edilebilir görülmesidir. Yönetimin hukuka dayanması, toplumsal rıza alması ve kamusal faydayı gözetmesi meşruiyetin temelini oluşturur.

tahsilatına ilişkin verilerin açık kaynaklarla paylaşılması, mükelleflerin geri bildirimlerinin dikkate alındığı iletişim platformlarının oluşturulması bu ilkelerin somut yansımaları arasında sayılır. Kamu yönetimi ile vergi yönetimi arasında kurulan bu karşılıklı etkileşim, demokratik yönetim ilkeleriyle bütünleşen mali idare yapılarını güçlendirir (Kırılmaz & Filiz, 2015: 192-194). Devletin kurumsal kapasitesinin bir göstergesi olarak vergi yönetimi, kamu maliyesiyle sınırlı olmayan çok boyutlu bir işleyişe sahiptir. İyi işleyen bir vergi sistemi, yolsuzlukla mücadele kapasitesinin artmasını, kayıt dışı ekonominin azalmasını, mali disiplinin güçlenmesini ve toplumda vergiye yönelik algının olumlu biçimde şekillenmesini mümkün kılar. Kamu yönetimi, bu çerçevede yasal düzenlemelerinin uygulamanın yanı sıra mükellef davranışlarını biçimlendiren kültürel, sosyal ve psikolojik dinamikleri analiz ederek yönetsel stratejiler üretir (Vergi Konseyi, 2023: 8-10). Vergi yönetiminin kurumsal yapısının şekillenmesinde merkezi ve yerel idarelerin işlevleri birbirinden ayrılan fakat bütünleyici roller üstlenir. Merkezi yönetim tarafından oluşturulan politika çerçevesi, yerel yönetimler aracılığıyla uygulama esnekliği kazanır. Bu noktada kamu yönetiminin çok düzeyli yapısı, mali yönetimin de farklı seviyelerde eşgüdüm içinde işlemesini gerektirir. Yerel idarelerin vergi toplama kapasiteleri, yerel kamu hizmetlerinin kalitesiyle doğrudan ilişkilidir. Aynı zamanda yerindelik ilkesi³ doğrultusunda kamu hizmetlerine yakın olan idarelerin daha etkin mali yönetim yapıları inşa edebilmesi, vatandaşların devlete olan güvenini pekiştirir (Özel İhtisas Komisyonu, 2019: 99). Bilişim teknolojilerinin gelişimiyle birlikte vergi yönetimi süreçleri dijital dönüşümün etkisi altına girmiştir. Modernleşmeyle birlikte kamu yönetimi anlayışının da dönüşümüdür. Elektronik beyan sistemleri, dijital arşivleme uygulamaları, yapay zekâ destekli denetim modelleri ve büyük veri analitiği tabanlı risk analiz araçları, vergi idarelerinin yönetsel kararlarını daha nesnel, daha hızlı ve daha düşük maliyetli biçimde almasını sağlar. Bu gelişmelerin vergi uyumu üzerindeki olumlu etkisi, kamu yönetiminin yönetsel rasyonalite ile sosyal adalet arasındaki dengeyi kurabilme kapasitesini artırır (Uslu, 2023: 18-20). Kamu yönetimi açısından vergi idaresindeki temel hedef, bireylerin vergiye gönüllü katılımını artıran, etkin denetim yapılarıyla desteklenen ve mükellef haklarını gözetken kapsayıcı bir düzen oluşturmaktır. Vergi sistemine duyulan güven, idarenin sunduğu işlemsel kolaylıkların yanı sıra mükellefin sisteme yönelik algısı ve deneyimleriyle de şekillenir. Bu güvenin güçlenmesi ise, yönetimin açık, tutarlı, öngörülebilir ve tarafsız bir anlayışla hareket etmesine bağlıdır. (Aydın & Önder, 2019: 540). Kamu yönetimi çerçevesinde vergi yönetiminin bütüncül bir biçimde işleyebilmesi, sadece yasal altyapının yeterliliğine değil; insan kaynağının niteliğine,

³ Yerindelik ilkesi, idarenin bir işlemi hukuka uygun olmakla birlikte kamu yararına en uygun biçimde gerçekleştirmesini ifade eder.

organizasyon yapısının esnekliğine, teknolojik kapasitenin düzeyine ve mükellef davranışlarını anlayan bir yönetsel kültürün varlığına da bağlıdır. Bu unsurlar bir arada değerlendirildiğinde, vergi yönetimi kamu yönetiminin idari ve operasyonel sorumluluklarının yanında, stratejik vizyonunun ayrılmaz bir bileşeni olarak ön plana çıkmaktadır (Aydın & Önder, 2019: 541-542).

2.2. Kamu Yönetimi Perspektifinden Vergi Yönetiminin Amaçları

Kamu yönetimi, toplumsal düzenin sürdürülebilirliğini sağlarken ekonomik kaynaklara olan ihtiyacını çeşitli yollarla karşılamaktadır. Bu kaynakların en düzenli ve güvenilir olanı, vergi gelirleridir. Vergilendirme süreci sadece bir gelir toplama aracı olarak değerlendirilmemelidir. Bu süreç, kamusal gücün nasıl kullanıldığını, devletin toplumla kurduğu ilişki biçimini ve vatandaşla olan etkileşim düzeyini ortaya koyan bir yönetim pratiğidir. Vergi yönetiminin etkinliği, alınan vergi miktarlarıyla ölçülemez. Esas başarı, sistemin toplumsal kabul görmesi ve uygulama süreçlerinin tutarlılıkla yürütülmesidir. Yönetsel anlamda sağlıklı bir vergi yönetimi hukuki altyapının sağlamlığıyla ve idari kapasitenin yeterli dayanır. Önemli olan mevzuatın varlığından öte, bu düzenlemelerin kamu yararını gözeterek hayata geçirilebilmesidir (Aslan & Şakar, 2023: 104). Kamu kurumlarının vergilendirme görevini yerine getirirken gösterdiği tutum, vatandaşın devlete olan yaklaşımını doğrudan etkiler. Hakkaniyet ilkesine⁴ uygun bir uygulama, toplumsal güvenin inşa edilmesinde belirleyici rol oynar. Bunun tersi ise mali istikrarsızlıkların yanında, yönetsel istikrarsızlıklara da neden olabilir. Vergi yönetimi, ekonomik dengelerin korunmasında işlev üstlendiği kadar yönetim anlayışının bir göstergesi olarak da değerlendirilmelidir. Bu alan, yönetsel şeffaflığın sağlanması, hesap verebilirlik ilkelerinin işler hâle getirilmesi ve kamusal karar alma süreçlerinin demokratikleşmesi açısından önemli bir araç işlevi görür. Bu nedenle vergilendirme mali bir zorunluluk olmanın ötesinde aynı zamanda kamu yönetiminin vatandaşla olan ilişkisinde taşıyıcı bir sütundur (Şamdan, 2023: 927-928). Vergi ile ilgili düzenlemelerin ve uygulamaların adalet duygusunu zedelemekten yürütülmesi, yönetim kalitesinin en görünür yüzlerinden biridir. Burada teknik doğruluktan daha önemlisi, kamu vicdanında meşru kabul gören bir yönetsel pratik oluşturabilmektir. Devletin ekonomik olarak ayakta kalması vergilendirmeye ne kadar dayanıyorsa, bu yapının kamu yönetimi ilkeleriyle uyumlu işletilmesi de aynı derece de zorunludur. (Şamdan, 2023: 929).

⁴ Hakkaniyet ilkesi, kamu yönetiminin karar ve uygulamalarında adalet, eşitlik ve nesnellik ölçütlerine göre hareket etmesini ifade eder. Benzer durumların eşit biçimde, farklı durumların ise koşullarına uygun şekilde değerlendirilmesini gerektirir. Özellikle vergi uygulamalarında adil ve dengeli bir yaklaşımın temelini oluşturur.

2.2.1. Kamu gelirlerinin artırılması

Toplumun kamusal beklentilerinin karşılanabilmesi için sadece hizmetlerin varlığı değil, bu hizmetlerin arkasındaki mali ve yönetsel organizasyonun gücü Eğitim, sağlık, güvenlik ve ulaşım gibi temel alanlarda sürdürülebilir hizmet sunumu, güçlü bir vergi tabanına ve istikrarlı gelir akışına ihtiyaç duyar. Bu çerçevede vergi yönetiminin asli görevlerinden biri, kamu adına kaynakları toplamak ve bunu adil, etkili ve kabul edilebilir yöntemlerle gerçekleştirebilecek bir yapıyı tesis etmektir. Gelir artırımı salt bir mali teknik işlem olarak değerlendirilmemeli; bunun ötesinde, kamu otoritesinin yönetsel yeterliliği, toplumsal meşruiyeti ve vatandaşla kurduğu ilişkinin niteliğiyle doğrudan ilişkilendirilmelidir (Noyan & Samancı, 2022: 152). Daha fazla vergi almaktan ziyade bunun nasıl ve ne şekilde yapıldığı belirleyici hâle gelir. Bu nedenle gönüllü uyumu teşvik eden, vergi bilincini yükselten ve sistemini olabildiğince şeffaflaştıran uygulamalar, mali kapasitenin güçlendirilmesinde kilit rol oynamaktadır. Kayıt dışı ekonomiyle mücadele, teknolojik altyapının güçlendirilmesi, risk temelli denetimlerin geliştirilmesi ve dijitalleşmenin artırılması gibi adımlar, kamu gelirlerinin artırılmasında etkili araçlardır. Ancak bu uygulamaların başarısı, kamu yönetiminin hesap verebilir, güvenilir ve tarafsız bir yapı ortaya koyabilmesine bağlıdır. Gelir elde etme sürecinde mükelleflerle kurulan iletişimde bilgilendirici ve destekleyici bir tutum benimsenmelidir, daha yüksek tahsilatla değil, daha güçlü bir kamu-vatandaş ilişkisinin kurulması sürecin en önemli detayıdır. Kamu yönetimi açısından gelir artışı, bir finansal bir hedef olarak değerlendirilmekten hizmet sunumunun sürdürülebilirliği, kurumsal kapasitenin güçlendirilmesi ve toplumsal istikrarın sağlanması açısından da belirleyici bir rol üstlenir. Bu nedenle vergi yönetiminin gelir toplama sorumluluğu, kamu idaresinin genel işleyişi içinde stratejik bir görev olarak değerlendirilmelidir (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2024).

2.2.2. Mali yükümlülüğün etkin ve doğru belirlenmesi

Vergilendirme sürecinin ilk adımı, yükümlülüklerin açık ve tutarlı biçimde tanımlanmasıdır. Bu tanımlama ne kadar net olursa, idarenin süreci yönetmesi o kadar sağlıklı yürür. Belirsizlik, işlemlerin uzamasına neden olurken vatandaşların kamu otoritesine duyduğu güveni de zayıflatır. Bu yüzden vergi borcunun başlangıçtan itibaren doğru belirlenmesi, sadece idari işlemlerin hızını değil, vergilemenin meşruiyet algısını da doğrudan etkiler. Kamu yönetiminin bu süreci sağlıklı biçimde yürütebilmesi, doğru ve güncel verilere erişimle mümkündür (Kurduoğlu, 2008: 7-9). Mükelleflerin ekonomik faaliyetleri, gelir düzeyleri ve işletme kapasiteleri gibi unsurlar, yükümlülüğün gerçeğe en yakın biçimde tespit edilmesini sağlar. Bu

bağlamda geliştirilen bilgi sistemleri, sadece işlem takibi için değil, karar alma süreçlerinin güvenilirliği açısından da önem taşır. Doğru bir vergi tespiti, sistemin tüm aktörleri için öngörülebilir bir yapı sunar. Kuralların açık biçimde tanımlanması, mükelleflerin hangi koşullarda ne tür bir yükümlülükle karşılaşacaklarını baştan bilmelerini sağlar. Böylece uygulama sürecinde belirsizlik azalır, idarenin müdahalesine olan ihtiyaç sınırlanır ve işlemler kendi içinde daha istikrarlı hale gelir (Şamdan, 2023: 936). Vergilendirme sürecinin başlangıcında yapılan her hata, ilerleyen aşamalarda yeni sorunlar yaratır. Tahakkukun yanlış yapılması, düzeltme taleplerine, yargı yoluna başvurulara ve gereksiz kaynak kullanımına yol açar. Bu durum hem kamunun maliyetlerini artırır hem de vatandaş açısından süreçleri yıpratıcı hale getirir bu aşamada gösterilen özen, vergilendirme sürecinin sağlıklı işlemesini ve kamu idaresinin etkinliğini doğrudan biçimlendirir. Temeli sağlam atılan bir sistem, sonraki aşamalarda müdahaleye daha az ihtiyaç duyar ve vergi yönetiminin genel niteliğini yükseltir (Özcan, 2017: 186).

2.2.3. Vergi adaletinin sağlanması

Adil vergi uygulaması, kamu yönetiminin temel dayanaklarından biridir. Vergi adaleti sadece gelir dağılımını dengelemekle kalmaz, bireylerin devlete karşı sorumluluklarını benimsemesinde de belirleyicidir. Kişilerin ödeme kapasitesine göre yükümlülükler şekillenmez veya yükümlülük dağılımı dengeli olmazsa, vatandaş ve devlet arasında güven zedelenir (Durmaz, 2023: 25). Kamu yönetimi, bu durumu önlemek için vergi politikalarını toplumsal gerçekliklerle uyumlu hale getirmek zorundadır. Gelir farklılıklarını göz ardı eden sistemler, düşük gelirli kesimleri orantısız etkiler ve sosyal dengeyi bozar. Vergi yönetimi, bu olumsuzlukları engellemek için normatif ilkelerle birlikte uygulamaya yönelik tedbirler geliştirmelidir. Adaletin uygulanması sadece vergi oranlarının belirlenmesiyle değil, muafiyetlerin, istisnaların ve teşviklerin kimlere nasıl uygulandığıyla da ilgilidir. Bu tercihler, toplumun hangi kesimlerinin desteklendiğini açıkça ortaya koyar. Bu yüzden kamu yönetimi, araçlarını tasarlarken eşitsizlikleri azaltmayı hedeflemelidir (Durmaz, 2023: 26-27). Denetimde eşitlik de önem taşır. Benzer ekonomik durumdaki mükelleflere farklı muamele yapılması, sistemin tutarlılığını bozar. Denetim süreçleri, rastlantısal değil, objektif ölçütlere dayanmalıdır. Aksi halde vergisel uyum zayıflar, gönüllü beyan azalır ve kamusal kaynaklara saygı zedelenebilmektedir. Vergi adaletinin tesisinde yönetim ilkeleri de rol oynar. Katılım, açıklık ve hesap verebilirlik, mükelleflerin sürece dahil olmasını teşvik eder. Böylece vergi sistemi daha sağlam ve sürdürülebilir hale gelir. Adalet sadece sonuçlarda değil, karar alma

aşamalarında da gözetildiğinde, verginin toplumsal kabulü güçlenir (Vergi Konseyi, 2024: 7-12).

2.3. Vergi Yönetiminin İlkeleri ve Kamu Yönetimiyle İlişkisi

Vergi uygulamalarına ilişkin toplumsal algı, elde edilmiş olan gelirle değil, bu gelirlerin nasıl toplandığıyla da biçimlenmektedir. Devletin ekonomik kapasitesi, sayısal göstergelerden ziyade, süreci yönlendiren ilkelere göre değerlendirilmektedir. Bu noktada, vatandaşla kurulan ilişkinin biçimi ve içeriği belirleyici bir rol oynar. Vergilendirme, gelir sağlama işlevinin ötesinde, kamu otoritesine duyulan güvenin sınandığı bir alan hâline gelmektedir. Hukuki düzenlemelerin açıklığına karşın, uygulama sürecinde yaşanan belirsizlikler, yurttaşların yönetime olan bağlılığını zayıflatabilmektedir. Bu nedenle vergi yönetimi, sadece teknik işlemlerin yürütüldüğü bir alan olarak değil; aynı zamanda yönetsel değerlerin ve ilkelerin şekil verdiği bir kamu işlevi olarak ele alınmalıdır (Tekbaş, 2010: 180-183). Açıklık, adalet ve tutarlılık gibi değerler, etik çerçevenin ötesinde, kamu ile idare arasında kurulan ilişkinin yönünü ve derinliğini belirler. Bu çerçevenin sürekliliğini sağlayan iç denetim mekanizmaları, hataların tespiti kadar karar süreçlerinin sorumluluk içinde yürütülmesini de güvence altına alır. Son yıllarda ön plana çıkan “hizmet odaklı devlet” yaklaşımı da bu dönüşümün bir göstergesi. Bu anlayış, vergi idarelerinin sadece tahsilat yapan değil, aynı zamanda danışmanlık, yönlendirme ve destek hizmetleri sunan bir yapıya kavuşmasını gerekli kılmaktadır. Bu anlayış, klasik bürokratik işleyişten uzaklaşarak daha esnek, etkileşimli ve çözüm odaklı bir kamu idaresi modeline geçişi teşvik etmektedir (Uygur Y. , 2014: 4-6). OECD’nin yayımladığı “Tax Administration in OECD Countries⁵” raporunda, vergi idarelerinden beklenen performans kriterleri gelir artışıyla sınırlı tutulmamıştır. Kurumsal bütünlük, dijital dönüşüm kapasitesi, veriye dayalı karar süreçleri ve mükellef gruplarına özgü stratejiler, çağdaş vergi yönetiminin temel bileşenleri arasında sayılmaktadır. Türkiye, Gelir İdaresi Başkanlığı aracılığıyla bu gelişmelere uyum sağlamak için dijital altyapı yatırımlarına yönelmiş; yapay zekâ destekli denetim sistemleri ve risk analizine dayalı sınıflandırma modelleriyle yeni bir yönetsel yapı oluşturmuştur (OECD, 2022). Yerel düzeyde vergi yönetiminin niteliği, merkezi yapıya oranla farklı yönetsel dinamiklere sahiptir. Yerel yönetimlerin mali özerkliği, yerindelik ilkesi açısından önem taşıırken, yerel birimlerin vergi sürecine katılımı, kamusal katılım ve şeffaflık standartlarını da yükseltmektedir. Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı, mali özerkliğin

⁵ OECD ülkelerinde vergi idareleri, mükellef hizmetleri, denetim kapasitesi, dijitalleşme düzeyi ve vergi uyumunu artırmaya yönelik uygulamalar bakımından karşılaştırmalı olarak değerlendirilmektedir. OECD, üye ülkelerin vergi idarelerine ilişkin verileri ‘Tax Administration’ başlıklı yıllık raporlarında toplamaktadır.

sürdürülebilirliğini sağlayabilmek için yerel vergi gelirlerinin artırılmasını ve bu gelirlerin yerel kamu politikalarının finansmanında doğrudan kullanılmasını önerir. Bu yaklaşım, vergi yönetimini sadece bir merkezî planlama aracı olmaktan çıkarıp çok düzeyli bir yönetim meselesine dönüştürmektedir (İnaç & Feyzullah, 2007: 10-24). Çağdaş kamu yönetimi anlayışı, davranışsal ekonomi ve kurumsal yönetim yaklaşımlarını da içselleştiren bir vergi yönetimi modelini gerekli kılar. Richard Thaler ve Cass Sunstein tarafından geliştirilen “itme teorisi”⁶, kamu politikalarının bireylerin davranışsal önyargılarını dikkate alarak şekillendirilmesi gerektiğini savunur. Vergi yönetiminde bu yaklaşım, klasik yaptırımlara ek olarak, varsayılan tercihler, otomatik yönlendirmeler ve dijital hatırlatmalar gibi davranışsal araçların kullanımını yaygınlaştırmaktadır. Bu tür stratejiler, gönüllü uyumu artırarak vergi idarelerinin yükünü azaltabilir (Teber & Altay, 2024: 1927). Kurumsal öğrenme, vergi yönetiminin sürekliliğini sağlayan bir diğer temel ilkedir. Mevcut prosedürlerin etkinliğini değerlendirme, veri analizleriyle süreçleri yeniden yapılandırma ve idari işleyişi sürekli geliştirme anlayışı, özellikle gelişmekte olan ülkelerde kamu yönetiminin kapasitesini doğrudan etkiler. Performans ölçütlerinin oluşturulması, iç denetim mekanizmalarının aktif hâle getirilmesi ve geri bildirim temelli politika iyileştirmeleri, vergi yönetiminde sürdürülebilir başarıyı destekler (OECD, 2008: 4-9). Kamu yönetimi açısından vergi yönetimi, devletin toplumla kurduğu ilişkinin yönünü belirleyen bir yapıdır. Vergi uygulamaları, yönetimin karar alma süreçlerindeki yaklaşımını ve kamuya karşı sorumluluk anlayışını yansıtır. Hukukun üstünlüğü, katılımcılık, hesap verebilirlik ve hakkaniyet gibi yönetim ilkeleri, bu alanda doğrudan karşılık bulur. Vergi politikalarının başarısı, elde edilen vergi gelirlerinin yanında sayılan bu ilkelerin ne kadar benimsendiğiyle değerlendirilmelidir (Kırılmaz & Filiz, 2015 :192-195).

2.3.1. Adam Smith’in vergi ilkeleri

18. yüzyılda siyasal iktisadın kurucu isimlerinden Adam Smith, devletin gelir elde etme yöntemlerini ele alırken, ekonomik rasyonaliteyi toplumsal denge ve bireysel haklarla birlikte değerlendiren bütüncül bir yaklaşım geliştirmiştir. 1776’da yayımlanan ve modern iktisadın temel kaynaklarından biri kabul edilen *The Wealth of Nations* adlı eserinde, vergi sistemlerinin nasıl tasarlanması gerektiğine ilişkin dört ilke ortaya koymuştur. Bu ilkeler, tarihsel bir perspektif sunmakla kalmaz; aynı zamanda çağdaş vergi politikalarının etik ve yönetsel

⁶ İtme teorisi (nudge theory), Richard H. Thaler ve Cass R. Sunstein tarafından geliştirilen ve bireylerin karar alma süreçlerini özgürlüklerini kısıtlamadan, daha rasyonel tercihlere yönlendirmeyi amaçlayan bir yaklaşımdır. Seçim mimarisindeki küçük değişikliklerle birey davranışlarını olumlu yönde etkilemeyi hedefler.

çerçevesini biçimlendirmeye devam eder (Erduran & Arslan, 2012: 22). Smith'in vergileme anlayışı, birey-devlet ilişkisinde dengeyi sağlayacak, mükellefin öngörülebilirliğini artıracak ve kamu gelirlerinin toplanmasında asgari toplumsal rahatsızlıkla azami fayda hedeflenecek biçimde inşa edilmiştir. Adalet, açıklık, uygulanabilirlik ve verimlilik ilkelerine dayanan bu sistem, kamu yönetiminin sorumluluk anlayışını güçlendirirken, bireylerin yükümlülüklerine duyduğu bağlılığı da artırır. Smith'in önerdiği çerçeve, tarihsel bir mali politika önerisi olarak değil; günümüz kamu yönetimi yaklaşımlarında da normatif bir zemin olarak değerlendirilmektedir. Modern vergi reformlarının çoğunda bu ilkelerin izleri açıkça görülmekte; farklı hukuk ve idare sistemlerinde yönlendirici rol üstlenmektedir (Teyyare & Dirican, 2022: 3-4).

2.3.1.1. Adalet ilkesi (eşitlik)

Adam Smith'in en çok vurguladığı ve ilk sıraya koyduğu ilke adalettir. Bu ilkeye göre vergi yükü, bireylerin ekonomik kapasitelerine orantılı şekilde dağıtılmalıdır. Yani birey, devletin sunduğu kamu hizmetlerinden elde ettiği faydayla orantılı bir katkı sağlamakla yükümlüdür. Ancak Smith'in adalet anlayışı, sadece eşit miktarda vergi ödenmesi üzerine kurulu değildir; ödeme gücüne göre farklılık gösteren oranlı bir sistemin kurulmasını öngörür (Öner, Kamu Maliyesi, 2018:49-52). Böylece yüksek gelirli bireylerin daha yüksek oranda katkı sunması, toplumdaki mali yükün sosyal temeller üzerine oturmasına olanak tanır. Smith'in burada önemseydiği şey, vergilemenin kişisel servet veya gelirle ilişkili biçimde yapılandırılması ve bu yapının vatandaşlar arasında algılanan adaleti de pekiştirmesidir (Yeğen, 2024: 366). Modern kamu maliyesinde “dikey adalet” ve “yatay adalet” kavramlarının temelinde de bu yaklaşım bulunmaktadır. Gelir düzeyine göre artan oranlı vergilemenin temeli bu görüşe dayandırılmakta; bu sayede sadece vergi toplamak değil, sosyal eşitsizlikleri törpülemek gibi ikinci dereceden sosyal amaçlar da gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır. Adalet ilkesi, aynı zamanda vergiye gönüllü uyumu güçlendiren bir araçtır. Bireyler, adil olduğunu düşündükleri bir sistemin parçası olmayı daha fazla içselleştirir (Yoruldu, 2018: 194-195).

2.3.1.2. Kesinlik ilkesi (belirlilik)

Kesinlik ilkesi, vergi sisteminin keyfiyetten uzak, öngörülebilir, düzenli ve şeffaf olması gerektiğini ifade eder. Adam Smith'e göre bir vatandaş ne kadar vergi ödeyeceğini, bu verginin hangi tarihlerde ve hangi yöntemlerle ödeneceğini önceden bilmeli ve anlayabilmelidir. Vergi tahsilâtında belirsizlik, bireylerde kaygı yaratır ve vergiye karşı direnç doğurur; hatta kimi zaman vergiye karşı illegal yolların tercih edilmesine neden olur (Öner, Kamu Maliyesi, 2018:

49-51). Bu nedenle Smith, belirliliği kamu otoritesinin meşrutiyetini güçlendiren temel bir ilke olarak görmektedir. Vergi oranlarının sık sık değişmesi, istisna ve muafiyetlerin karmaşık hale gelmesi ya da uygulamada farklılıklar gösteren denetim süreçleri bu ilkenin zayıflamasına neden olur. Günümüzde “vergisel güvenlik” ya da “hukuki öngörülebilirlik” gibi kavramlarla ifade edilen bu ilke, vergi sisteminin istikrarı ve mükelleflerin yönetsel sisteme olan güveni açısından son derece belirleyicidir. Kesinlik ilkesi, idare ile mükellef arasındaki ilişkiyi kurallı ve düzenli bir yapıya kavuşturarak, hukuk devleti anlayışının da vergi alanına taşınmasına hizmet eder (Uruş, 2013: 27-28).

2.3.1.3. Kolaylık ilkesi (ödeme kolaylığı)

Vergilerin toplanmasında mükellefin mali ve fiziksel kapasitesi kadar, günlük hayat akışı da dikkate alınmalıdır. Adam Smith’in ortaya koyduğu kolaylık ilkesi, bireylerin vergilerini günlük yaşam koşullarına en uygun şekilde ödeyebilmelerini hedefler. Buradaki temel amaç, ödeme sürecini mümkün olduğunca zahmetsiz ve erişilebilir kılmaktır. Vergi tahsilatı için zamanlama ve yöntem seçiminde, mükellefin ekonomik döngüleri ve gelir elde etme biçimi göz önünde bulundurulmalıdır. Tarım toplumlarında hasat dönemleri, ücretlilerde ise yıllık gelir hesaplamalarının esas alınması, bu anlayışın erken dönem örnekleri arasında yer alır (Çimen, 2016:29). Günümüzde ise dijital araçlar ve kullanıcı dostu sistemler sayesinde bu ilkenin uygulama alanı daha da genişlemiştir. İnternet üzerinden beyanname gönderimi, otomatik ödeme sistemleri, mobil uygulamalarla yapılan bilgilendirmeler ve vergi takvimi hatırlatıcıları, süreci mükellef açısından daha erişilebilir ve şeffaf hale getirmektedir. Kolaylık ilkesinin temel varsayımı, vergi yükümlülüğünün bireyler tarafından daha az dirençle karşılanmasını sağlamaktır. Vergi sürecinin zahmetsiz, anlaşılır ve zamanında yürütülebilmesi hem katılım düzeyini artırmakta hem de kamu ile vatandaş arasındaki güven ilişkisini pekiştirmektedir (Uruş, 2013: 28).

2.3.1.4. Ekonomiklik ilkesi (tasarruf)

Vergi toplama süreci, topladığı gelirin önemli bir bölümünü harcayarak yürütülmemelidir. Adam Smith’in ekonomiklik ilkesi, vergi idaresinin kamu kaynaklarını tüketmeden, etkili ve ölçülü biçimde işlem yürütmesini temel alır. Bu yaklaşım, yönetimin kendi faaliyetlerini sürdürülebilir kılarken israfı önlemesini ve idari yapıyı rasyonel bir zeminde tutmasını gerektirir. Karmaşık prosedürler, fazla personel kullanımı, yetersiz dijital altyapı ve bürokratik gecikmeler, sürecin işleyişini yavaşlatmakla kalmaz, kaynak verimliliğini de zayıflatır. Ekonomiklik ilkesi, idarenin kendi faaliyetlerini de sorgulamasına zemin hazırlayan bir anlayış

taşıır (Öner, Kamu Maliyesi, 2018: 52). Harcama kalemlerinin kısılması tek başına yeterli değildir; kamu idaresinin organizasyon yapısının sadeleştirilmesi, karar alma süreçlerinin maliyet etkin biçimde düzenlenmesi ve harcamaların sürekli denetlenmesi de gerekmektedir. Teknoloji temelli sistemlerin yaygınlaştırılması, işlemlerin daha kısa sürede tamamlanmasını sağlarken, insan kaynağı kullanımını da optimize eder. Böylece vergi idaresi, daha düşük maliyetle daha geniş bir hizmet kapasitesi geliştirebilir. Modern uygulamalarda “vergi yönetim verimliliği” ya da “idari maliyetin azaltılması” gibi politikaların temelini bu yaklaşım oluşturur. Ayrıca bu ilke, hem kamu yönetiminin hesap verilebilirliğini artırmakta hem de vatandaşın ödediği verginin nereye gittiğine dair duyduğu sorumluluğu pekiştirmektedir. Etkin ama maliyetleri düşük bir tahsilat sistemi, kamu kaynaklarının israfını engelleyerek vergi sistemine olan güveni de artırmaktadır (Çimen, 2016: 28).

2.3.2. Adolph Wagner’in vergi ilkeleri

19. yüzyılda Almanya’da maliye alanında öne çıkan düşünürlerden Adolph Wagner, dönemin değişen toplumsal ve ekonomik yapısını kamu maliyesi üzerinden yorumlamaya çalışmıştır. Sanayileşme süreciyle birlikte artan kamu harcamaları, sosyal eşitsizlikler ve refah talepleri, vergi sistemine yüklenen anlamı dönüştürmüş; devletin rolünü genişletmiştir. Bu yeni çerçevede vergiler, sadece gelir sağlama amacıyla değil, toplumsal düzenin korunmasında ve ekonomik yapının yönlendirilmesinde de işlev üstlenmiştir. Wagner, geliştirdiği yaklaşımla vergilendirme sürecini teknik bir işlem sınırının ötesine taşıyarak, sosyal sorumluluk ve yönetsel meşruiyetle ilişkilendirmiştir. Ona göre vergi, bütçeyi finanse etmenin yanında, toplumsal dengeyi gözeten ve kamu idaresinin topluma karşı sorumluluğunu somutlaştıran bir araçtır. Bu bağlamda ortaya koyduğu ilkeler, kamu yönetiminin etik zemin üzerinde şekillenmesi ve mali sistemin toplumla daha sağlıklı bir ilişki kurması gerektiği yönünde güçlü bir mesaj taşır (Doğan B. S., 2020: 130).

2.3.2.1. Adalet ilkesi

Wagner’in vergilendirme anlayışında adalet, vergi sisteminin meşruiyetinin temel taşıdır. Toplumda farklı gelir ve servet düzeylerine sahip bireyler karşısında devletin tarafsız kalması beklenemez; aksine kamu gücü, mali gücü fazla olanlardan daha fazla katkı alarak sosyal eşitsizlikleri azaltma sorumluluğunu üstlenmelidir. Bu doğrultuda Wagner, adalet kavramını iki boyutta ele alır: yatay adalet, aynı gelir seviyesindeki bireylerin eşit miktarda vergi ödemesi gerekliliğini ifade ederken; dikey adalet, gelir seviyesi yükseldikçe vergi yükünün artmasını

yani artan oranlı vergilendirmeyi savunur. Wagner'in yaklaşımı, sadece matematiksel oranlarla sınırlı bir sistem önermekten çok, vergi politikasını sosyal adaletin bir aracı olarak konumlandırır. Böylece vergi, kamu hizmetlerinin finansmanını sağlayarak ekonomik yapının da dengelenmesine katkı sunmaktadır (Çimen, 2016: 10-12).

2.3.2.2. Ekonomiklik ilkesi

Wagner'in vergi anlayışında etkinlik, yalnız gelir toplama başarısıyla sınırlı değildir. Vergi idaresinin işleyişi, gereksiz harcamalardan arındırılmış, ölçülü ve düzenli olmalıdır. Kamu kurumları görevlerini yerine getirirken kaynak kullanımında dikkatli davranmalı; süreçleri uzatan, gereksiz kadrolaşmaya neden olan ya da karmaşık işleyiş biçimlerini teşvik eden yapılardan uzak durmalıdır. Wagner bu yaklaşımıyla, kamu yönetiminin kendi içinde sade, açık ve denetlenebilir bir yapıda olmasını savunur. Vergi toplamak için harcanan çaba, topladığı gelirden fazla olmamalı; işlem süresi, idari yük ve maliyet açısından yurttaşları yoran uygulamalara dönüşmemelidir. Bugün pek çok ülkede kullanılan dijital altyapılar, otomatik sistemler ve sadeleştirilmiş prosedürler, bu düşüncenin çağdaş karşılıklarıdır. Asıl amaç, devletin gelir elde etme işlevini sürdürürken, bu işlevin yükünü hem kendi yapısı hem de toplum için azaltacak araçlarla yürütmesini sağlamaktır (Feyzullah, 2013: 49).

2.3.2.3. Kesinlik ilkesi

Wagner'e göre mükelleflerin ne kadar vergi ödeyeceklerini, bunu hangi tarihlerde ve hangi yöntemlerle gerçekleştireceklerini açıkça bilmeleri gerekir. Belirsizlik, vergilendirme sürecinde idareye olan güveni sarsar ve bireylerin davranışlarını öngörülemez hale getirir. Kesinlik ilkesi, vergi düzenlemelerinde açık, sade ve anlaşılır kuralların benimsenmesini zorunlu kılar. Uygulamada sık değişen vergi oranları, belirsiz muafiyetler ya da idari yorumlara açık mevzuatlar bu ilkenin ihlali anlamına gelir. Hukuki güvenlik ilkesinin vergi sistemine yansımaları olan bu yaklaşım, mükellef ile devlet arasındaki ilişkiyi şeffaf ve istikrarlı hale getirir. Ayrıca, vergi yükümlülüklerinin önceden bilinmesi, ekonomik planlamanın sağlıklı yapılabilmesi açısından da önemlidir (Feyzullah, 2013: 50).

2.3.2.4. Elverişlilik ilkesi

Wagner'in vergi sisteminde elverişlilik ilkesi, tahsilat süreçlerinin mükellefin ekonomik ritmine ve günlük yaşam koşullarına uygun şekilde düzenlenmesini gerektirir. Bu yaklaşım, verginin zamanlaması ve ödenme biçiminin, mükellefin ödeme kapasitesini zorlamadan, bürokrasiyi azaltacak şekilde tasarlanmasını öngörür. Ödemelerin, mükellefin finansal hareketliliği ve gelir

döngüsüne paralel olması, vergiye uyumu kolaylaştırır. Örneğin, günümüzde e-devlet platformları aracılığıyla sağlanan çevrimiçi ödeme imkânları ve otomatik tahsilat sistemleri, bu ilkenin çağdaş uygulamalarını oluşturur. İdarenin sunduğu bu tür teknolojik çözümler, vergi yükümlülüğünün karmaşıklığını azaltırken, mükelleflerin gönüllü katılımını artırmaktadır (Ceylan, 2020: 32).

2.3.2.5. Yeterlilik ilkesi

Wagner'e göre vergi sistemi, devletin artan kamu harcamalarını karşılayabilecek düzeyde gelir üretme kapasitesine sahip olmalıdır. Sanayileşme ve kentleşmeyle birlikte devletin üstlendiği görevler çeşitlenmiş ve büyümüştür; bu da vergi sisteminin sadece adil değil, aynı zamanda fonksiyonel ve üretken olmasını zorunlu kılar. Vergi gelirlerinin sağlık, eğitim, altyapı gibi temel kamu hizmetlerini finanse edecek düzeyde olması, bu ilkenin en temel hedefidir. Wagner, yeterliliği yalnızca rakamsal bir ölçüt olarak değil, kamu otoritesinin etkinliğini sürdürebilmesi açısından stratejik bir gereklilik olarak değerlendirmiştir (Saraç & Eroğlu, 2021: 47-49).

2.3.2.6. Mali amaçlılık ilkesi

Wagner'in en özgün katkılarından biri olan mali amaçlılık ilkesi, vergi sisteminin sadece finansman işleviyle sınırlı olmadığını, aynı zamanda sosyal ve ekonomik hedeflere ulaşmak için aktif bir araç olarak kullanılması gerektiğini ileri sürer. Vergiler, devlet kasasını doldurmak için değil; gelir dağılımını düzeltmek, çevreyi korumak, yatırım yönelimlerini teşvik etmek veya ithalatı sınırlamak gibi çok çeşitli amaçlara hizmet edebilir. Bu ilke, verginin politika üretme aracı olduğunu kabul eder ve kamu yönetiminin yönlendirici gücünü ön plana çıkarır. Günümüzde karbon vergileri, lüks tüketim vergileri veya yatırım teşvikleri bu anlayışın pratiğe yansımalarıdır (Saraç & Eroğlu, 2021: 47-50).

2.3.3. Kamu yönetimi çerçevesinde vergi yönetimi ilkeleri

Vergi yönetimi ilkeleri, kamu yönetiminin uygulama araçlarına ve değer üretme kapasitesine de işaret etmektedir. Bu ilkeler, vergilemenin toplumla kurulan ilişkinin niteliğini, kamu hizmetlerinin hangi anlayışla finanse edildiğini ve kamu otoritesinin karar alma süreçlerinde benimsediği sorumluluk biçimini yansıtır. Vergi, kamu yönetiminin toplumla temas ettiği alanlardan biridir ve bu temas biçimi, sistemin meşruiyetini doğrudan etkiler. Klasik anlayışta daha çok gelir elde etmeye odaklanan vergi süreçleri, günümüzde çağdaş kamu yönetimi normlarıyla bütünleşmiş, toplumsal güvenin temel unsurlarından biri hâline gelmiştir (Erduran

& Arslan, 2012: 23-25). Klasik kamu yönetimi anlayışında vergileme süreci, yürütme erkinin gelir elde etme aracı olarak konumlandırılmıştır. Buna karşılık, çağdaş kamu yönetimi yaklaşımları vergilemeyi sadece mali bir işlem olarak değil, aynı zamanda yönetsel meşruiyetin, toplumsal katılımın, açıklığın ve kamusal sorumluluğun kurumsal bir parçası olarak görmektedir (Akyazan, 2009: 20-30). Vergi yönetimi bu çerçevede, devletin yurttaşlarına karşı üstlendiği sorumluluğun bir parçası hâline gelir. Literatürde karar alma mekanizmalarının açık, katılımcı ve etik temellere dayanması gerektiği vurgulanırken, vergi uygulamaları da benzer biçimde değerlendirilir. Özellikle çoğulcu toplumlarda vergi sistemine duyulan güven, kamusal yönetimin niteliğiyle ve meşruiyetini nasıl inşa ettiğine bağlıdır. Bu nedenle vergi yönetimine ilişkin ilkeler, gelir elde etme kapasitesiyle değil; adil bir işleyiş kurma becerisi, toplumsal dengeyi koruma yetisi ve kamu yararına dayalı hizmet sunma yaklaşımıyla birlikte ele alınmalıdır (Erduran & Arslan, 2012: 22-32).

2.3.3.1. Genellik ilkesi

Genellik ilkesi, vergi sisteminin toplumsal kabulü ve adil yönetim anlayışı açısından kritik bir öneme sahiptir. Kamu yönetimi perspektifinden bakıldığında, bu ilke sadece yüzeysel bir düzenleme olmaktan çıkar; kamu hizmetlerinin herkese eşit ve kapsayıcı biçimde sunulmasını garanti altına alır. Tarafsızlık, eşitlik ve vatandaşlara karşı nesnel davranma sorumluluğu, genellik ilkesinin temel bileşenlerindendir (Saraç & Eroğlu, 2021). Kamu yönetimi teorileri, özellikle Weberyen bürokrasi modeli, devletin tüm yurttaşlara eşit mesafede durması gerektiğini savunur. Genellik ilkesi de bu anlayışın mali boyutunu yansıtarak, vergi yükünün toplumun tüm kesimlerine dengeli şekilde dağılması gerektiğini vurgular. Vergi dışı bırakmalar, istisnalar ve muafiyetler, bu dengenin bozulmasına neden olduğunda kamu yönetimi açısından hem mali kaynakların etkin yönetimi hem de kamu otoritesine duyulan güven zedelenir (Ceylan, 2020: 33). Bu ilke aynı zamanda kamu yönetiminin planlama ve bütçeleme süreçlerini de doğrudan etkiler. Vergi gelirlerinin sürdürülebilirliği ve öngörülebilirliği, kamu hizmetlerinin kesintisiz ve adil sunulabilmesi açısından oldukça önemlidir. Genellik ilkesi, vergi tabanının genişletilmesi yoluyla kamu gelirlerinin istikrar kazanmasına katkı sağlar ve böylelikle kamu yönetiminin hesap verebilirlik ve mali disiplin ilkelerine uygun hareket etmesini kolaylaştırır. Öte yandan, modern kamu yönetimi yaklaşımlarında öne çıkan “kapsayıcılık” ve “katılımcılık” ilkeleriyle de genellik ilkesi arasında önemli bir örtüşme söz konusudur. Vergi sisteminde genelliğin sağlanması, vatandaşların kamu karar alma süreçlerine

olan katılımını ve devlete duydukları güveni artırmakta; böylece yönetim esaslı bir kamu yönetimi anlayışını desteklemektedir (Akyazan, 2009: 11-12).

2.3.3.2. Adalet ve eşitlik ilkesi

Vergi yönetiminde adalet ve eşitlik, kamu otoritesinin herkese eşit uzaklıkta durması ilkesine dayanır. Vergi yükünün toplumun farklı kesimlerine dengeli biçimde yansıtılması, kamu kurumlarının hakkaniyetle hareket ettiğini gösterir. Bu ilkenin gözetilmesi, yurttaşların vergi sistemine olan güvenini pekiştirir ve devletle toplum arasındaki ilişkinin sağlıklı bir zeminde sürmesini kolaylaştırır. Gelir düzeyleri farklı bireylerin benzer koşullarda değerlendirilmesi değil, yaşam gerçekliklerine uygun biçimde ele alınması amaçlanır. Bu durum, vergiye ilişkin kararların sadece idari gerekçelere değil, toplumsal beklentilere de yanıt verecek şekilde belirlendiğini göstermektedir (Bakar, Gerçek, & Mercimek, 2013: 66). Adalet ilkesinin uygulamada görünür kılınması, yatay ve dikey adalet ayrımı üzerinden değerlendirilir. Yatay adalet, benzer gelir ve servet düzeyine sahip mükelleflerin eşit şekilde vergilendirilmesini ifade ederken, dikey adalet daha yüksek gelir elde edenlerin daha fazla vergi ödemesi gerektiği anlayışına dayanır. Her iki boyut da kamu yönetiminin toplumsal eşitsizlikleri gözeterek karar almasını zorunlu kılarak sosyal adaletin sağlanmasına hizmet eden bir araç işlevi görmektedir. Eşitlik ilkesi, vergi sisteminin sadece biçimsel adalet sağlamasını değil, sonuçları itibarıyla da adil bir yapı üretmesini gerektirir (Saraç & Eroğlu, 2021). Bu çerçevede, her bireyin aynı oranda değil, kendi ekonomik kapasitesi doğrultusunda katkı sunması beklenir. Vergi politikalarının toplumun farklı kesimleri üzerinde yaratabileceği etkiler göz önünde bulundurularak yapılan düzenlemeler, eşitliğin sağlanmasında belirleyici rol oynar. Özellikle dolaylı vergilerin harcama alışkanlıklarına etkisi ile dolaysız vergilerin gelir dağılımına müdahale gücü birlikte değerlendirildiğinde, eşitlik ilkesine dayalı bir vergi yönetiminin yasal çerçevede değil de uygulamada da titizlikle gözetilmesi gerektiği anlaşılır. Bu ilke, kamu yönetiminin sosyal politika araçlarıyla kurduğu ilişkiyi de etkiler; çünkü vergi sistemi aracılığıyla yaratılan kaynaklar, eşitsizlikleri azaltacak biçimde yeniden topluma döndürülmek zorundadır. Dolayısıyla eşitlik ilkesi, yalnızca bir idari prensip değil, aynı zamanda kamusal sorumluluğun yönünü belirleyen temel bir referans niteliğindedir (Gök, Biyan, & Akar, 2013: 270-271).

2.3.3.3. Şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkesi

Kamu yönetiminde şeffaflık, sadece bilgi paylaşımını değil, aynı zamanda karar alma süreçlerinin kamuoyu tarafından izlenebilmesini, değerlendirilebilmesini ve denetlenebilmesini

kapsar. Vergi yönetimi özelinde ise bu ilke, devletin gelir toplama mekanizmalarının açık ve anlaşılır şekilde düzenlenmesini, idari kararların gerekçelendirilmesini ve kamu kaynaklarının kullanımının her aşamasının takip edilebilir olmasını zorunlu kılar. Vergi kuralları ve uygulamalarının toplumun erişimine açık biçimde sunulması, yönetim anlayışını güçlendirir ve vatandaşların vergiye gönüllü uyumunu destekler. (Öztop, 2021: 4-14). Hesap verebilirlik ise kamu yönetiminin, uygulamalarının sonuçları hakkında topluma karşı sorumluluk taşıması anlamına gelir. Vergi toplama yetkisi, kamu gücünü kullanan bir organın toplumdan ekonomik kaynak talep etmesini içerdiğinden, bu yetkinin sınırlarının açık biçimde tanımlanması, hesap verilebilirlik ilkesinin zorunlu bir parçasıdır. Devletin hangi gelir kalemlerinden ne kadar topladığı, bu gelirleri hangi hizmetlere ne ölçüde aktardığı gibi konuların açıklığa kavuşturulması, yönetsel sorumluluğun temel göstergeleri arasında yer alır (Kurduoğlu, 2008). Kamu kurumlarının gelir yönetiminde şeffaflığı önceliklendirmesi, teknik açıdan ibaret olmamakla birlikte aynı zamanda toplumun yönetime duyduğu güvenin yeniden tesis edilmesini sağlayan yönetsel bir zorunluluktur. Bu çerçevede, vergi yönetiminin tüm aşamalarında bilgilerin düzenli ve sistematik şekilde paylaşılması, kamu yöneticilerinin kararlarının gerekçeleriyle birlikte açıklanması ve vatandaşların süreçlere ilişkin geri bildirimde bulunabileceği mekanizmaların etkin biçimde işletilmesi gerekir. Bu yaklaşım, vergi politikalarının toplumla sürekli bir etkileşim içinde şekillenmesini sağlar; yönetim, sadece gelir toplayan değil, aynı zamanda hesap veren bir kamusal aktör olarak yerini alır (Öner, 2018).

2.3.3.4. Etkinlik ve verimlilik ilkesi

Etkinlik ve verimlilik ilkesi, genel vergi yönetimi açısından temel bir prensip olarak kabul edilir ve kaynakların en iyi şekilde kullanılması ile amaçlara ulaşılması esasına dayanır. Kamu yönetimi bağlamında bu ilke, kamu kaynaklarının idari süreçlerde israf edilmeden, optimal şekilde değerlendirilmesini ve toplumun genel refahının artırılmasını hedefler. Vergi toplama, tahsilat, denetim gibi süreçlerin etkin olarak yürütülmesi; bürokratik işlemlerin sadeleştirilmesi ve dijitalleşme gibi modern yönetim araçlarının kullanılması bu ilkenin pratiğe yansımalarıdır (Yükçü & Atağan, 2009: 2-5). Kamu yönetiminde etkinlik, belirlenen hedeflerin gerçekleştirilme derecesini ifade ederken, verimlilik ise kullanılan kaynaklar ile elde edilen sonuç arasındaki oranı gösterir. Örneğin, vergi dairelerinin işlem sürelerinin kısaltılması veya gelir artışının minimum maliyetle sağlanması etkinlik ve verimliliğin somut göstergelerindendir. Bu bağlamda, kaynak israfının önlenmesi, süreçlerin şeffaf ve hesap verebilir olmasıyla yakından ilişkilidir (Saraç & Eroğlu, 2021). Aynı zamanda, bu ilke kamu

yönetiminin sürdürülebilirliğini teminat altına alır; çünkü sınırlı kamu kaynaklarının doğru ve amaca uygun kullanımı, uzun vadede toplumsal güvenin ve devlet ile vatandaşlar arasındaki ilişkinin güçlenmesini sağlar. İyi yönetim ilkeleriyle de desteklenen etkinlik ve verimlilik, kamu yönetiminde kaliteyi artırırken vergi yönetiminin halk tarafından kabul edilmesini kolaylaştırır (Çimen, 2016: 30).

2.3.3.5. Sadeleştirme ve kolaylık ilkesi

Kamu yönetimi bağlamında, vergi sistemlerinin sadeleştirilmesi ve vergi mükelleflerinin işlemlerinin kolaylaştırılması, vergi uyumunu doğrudan etkileyen önemli unsurlardır. Vergi yükümlülüklerinin karmaşık ve zor anlaşılır olması, mükelleflerin doğru ve zamanında beyan ile ödeme yapmalarını güçleştirir. Bu durum, kamu kaynaklarının etkin bir şekilde toplanmasını engelleyebilir ve idari maliyetleri artırabilir (Saraç & Eroğlu, 2021). Bu ilkenin temel amacı, hem vergi mükelleflerinin işlemlerini basitleştirerek yüklerini hafifletmek hem de vergi idaresinin kaynaklarını daha verimli kullanmasını sağlamaktır. Vergi mevzuatının gereksiz karmaşıklıklardan arındırılması ve uygulamada pratik çözümler geliştirilmesi, kamu yönetiminin şeffaflığı ve hesap verebilirliği açısından da önem taşır (Uğurlu, 2019: 185-194). OECD'nin kamu yönetimi standartları, düzenlemelerin düzenli olarak gözden geçirilmesini, güncel tutulmasını ve mükelleflerin karşılaştığı gereksiz bürokratik engellerin kaldırılmasını önerir. Bu yaklaşım hem vergi sisteminin etkinliğini artırmak hem de vatandaşların devlete olan güvenini pekiştirmek adına temel bir politikadır. Kamu yönetimi açısından bakıldığında, vergi işlemlerinin kolaylaştırılması sadece mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirmesini kolaylaştırmakla kalmaz; aynı zamanda gönüllü uyumu teşvik ederek vergi kaçakçılığının önüne geçilmesine de katkı sağlar (Öner, 2018). Dijitalleşme ve teknoloji kullanımı, bu süreci hızlandıran ve maliyetleri düşüren önemli araçlar olarak öne çıkar. Sadeleştirme ve kolaylık ilkesinin hayata geçirilmesi, kamu kaynaklarının etkin bir şekilde yönetilmesiyle doğrudan ilişkilidir. Vergi sisteminin anlaşılır ve erişilebilir olması, kamu hizmetlerinin kalitesini artırırken, idarenin verimliliğini de güçlendirir. Böylelikle kamu yönetimi, sürdürülebilir ve güvenilir bir finansman altyapısı oluşturur (Uruş, 2013: 28).

2.3.3.6. Tarafsızlık ilkesi

Vergi yönetiminin temel ilkelerinden biri olan tarafsızlık, kamu yönetimi bağlamında değerlendirildiğinde, kamu gücünün eşitlikçi ve ayırım gözetmeyen bir anlayışla kullanılmasını ifade eder. Devletin vergi toplama yetkisini bireyler ve kurumlar arasında herhangi bir ayrıcalık

tanımadan, nesnel ölçütlere dayanarak kullanması, yönetsel tarafsızlığın bir yansımasıdır. Bu ilke, sadece vergi yükünün adil dağılımını değil, aynı zamanda kamu idaresinin karar alma ve uygulama süreçlerinde öznellikten uzak durmasını da zorunlu kılar (Yıldız A. , 2017: 17-31). Tarafsızlık, özellikle farklı ekonomik güçlere sahip mükelleflerin eşit biçimde değerlendirilmesini güvence altına alır. Kamu yönetimi, bu çerçevede mevzuata uygunluğu esas almalı; kişisel ilişkiler, siyasal aidiyetler ya da sektörel baskılar gibi dışsal etkilere bağımsız biçimde hareket etmelidir. Tarafsızlık ilkesine bağlı kalınmadığı durumlarda, kamu yönetiminin güvenilirliği sarsılır ve vergiye gönüllü uyum seviyesi ciddi biçimde zedelenir. Bu da sadece mali disiplini ve demokratik yönetim ilkelerini de tehdit eder. Bu nedenle tarafsızlık, vergi yönetiminin yönetsel etik açısından da merkezî bir ilkesidir (Saraç & Eroğlu, 2021). Kamu yönetimi için bu ilkeye bağlılık, toplumsal adaletin ve idari meşruiyetin güçlendirilmesi açısından vazgeçilmezdir. Bu bağlamda, vergi politikalarının oluşturulmasında ve uygulanmasında tüm karar alma süreçlerinin, objektiflikten ödün vermeyen bir yönetim anlayışıyla yürütülmesi gerekmektedir. Tarafsızlık, aynı zamanda kamu yöneticilerinin görevi kötüye kullanma riskini azaltır; kamu otoritesine duyulan güveni pekiştirerek demokratik yönetim kültürünün kurumsallaşmasına katkı sağlar. Böylelikle kamu yönetimi, bireyler arası eşitlik ilkesine dayalı olarak mali yükümlülükleri düzenleyen, öngörülebilir ve güvenilir bir yapı inşa eder (Öner, 2018).

2.3.3.7. İstikrar ilkesi

Vergi yönetiminde istikrar ilkesi, vergi politikaları ve uygulamalarının tutarlı şekilde sürdürülmesini sağlar. Bu, bireylerin ve kurumların ekonomik kararlarını güven içinde alabilmeleri için vergi ortamının öngörülebilir olması anlamına gelir. İstikrar, vergi kurallarının sürekli olmasının yanı sıra, kamu yönetiminde güven ve kurumsal devamlılığın sağlanmasını gerektirir (Kılıçoğlu, 2016: 5-22). Kamu yönetimi bağlamında istikrar, yönetsel reflekslerin ani ve keyfi değişimlerden arındırılmış olmasını ve vergi politikalarının kamu yararına uygun şekilde sürdürülebilir bir zeminde uygulanmasını ifade eder. Kamu yönetiminin uzun vadeli planlama yapabilmesi, kamu hizmetlerinin finansmanını istikrarlı biçimde sürdürebilmesi ve yatırımcılara güven veren bir ortam sunabilmesi, doğrudan bu ilkenin sağlıklı biçimde gözetilmesine bağlıdır (Öner, 2018). Aynı zamanda, istikrar ilkesi yönetsel süreçlerde kurumsal hafızanın korunmasını ve ani politika değişimlerinin yarattığı sosyal ya da ekonomik dalgalanmaların önüne geçilmesini sağlar. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde, vergi mevzuatında sık ve kapsamlı değişikliklere gidilmesi, kamu yönetiminin otoritesini zayıflatan

ve vergiye olan gönüllü uyumu düşüren bir etkide bulunabilir. Bu durum, vatandaşların ve mükelleflerin kamuya olan güvenini azaltmakla kalmaz; yönetimin kaynak toplama kapasitesini de zedeler (Saraç & Eroğlu, 2021).

2.4. Vergi Yönetiminin Kamu Yönetimi Fonksiyonları İçindeki İşlevi

Vergi yönetimi, kamu kaynaklarının toplanması ve dağıtımında kritik bir işlev üstlenir. Devletin ekonomik hedeflerine ulaşmasını mümkün kılan vergi politikaları, kamu hizmetlerinin finansmanında temel dayanakları oluşturur. Kamu yönetimi sisteminde vergi yönetiminin rolü, sadece mali kaynak yaratmakla sınırlı kalmaz; aynı zamanda bu kaynakların etkili ve adil biçimde kullanılmasını sağlamak üzere düzenleyici ve denetleyici işlevler de taşır (Arıboğa, 2015: 5-19). Vergi mekanizmaları, kamu yönetiminin saydamlığını artırırken, hesap verebilirlik süreçlerinin güçlenmesine de katkı sunar. Böylece devlet, vatandaşlarla arasındaki mali ilişkiyi sağlıklı temeller üzerine inşa ederek, kamu hizmetlerinin planlanması ve yürütülmesinde sürdürülebilirliği garanti eder. Kamu yararının korunması ve toplumsal dengeye katkı sağlanması ise vergi yönetiminin kamu yönetimi içindeki önemini daha da artırır. Bu bağlamda, vergi yönetiminin işlevselliği kamu yönetiminin etkinlik ve meşruiyet ölçütlerinden biri haline gelir (Yüce & Keleş, 2021: 160-176).

2.4.1. Kamu gelirlerinin toplanması ve planlanması

Kamu yönetimi açısından, vergi gelirlerinin toplanması ve planlanması, devletin mali kaynaklarını etkin biçimde organize ederek kamu hizmetlerinin kesintisiz ve kaliteli sunulmasını sağlayan temel süreçler arasında yer alır. Bu işlev sadece gelir elde etmekle kalmaz; aynı zamanda kamu politikalarının uygulanabilirliği için gerekli kaynakların stratejik olarak tahsis edilmesini sağlar. Vergi gelirlerinin toplanması süreci, kamu kurumlarının koordinasyonunu ve iş birliğini gerektiren çok katmanlı bir yapıya sahiptir. Bu süreçte mükelleflerin bildirim ve ödemeleri sistematik bir şekilde takip edilir, böylece kamu yönetimi kaynakların doğru ve zamanında akışını garanti altına alır. Özellikle dijitalleşme ve bilgi teknolojilerinin kamu yönetimine entegrasyonu, vergi tahsilatında şeffaflık ve hesap verebilirliği artırırken, mükellef memnuniyetini de yükseltmektedir (Yenilmez, 2023: 290-320). Planlama aşaması ise kamu yönetiminin stratejik yönetim ilkeleriyle yakından ilişkilidir. Mali disiplin ve uzun vadeli kamu finansmanı hedefleri doğrultusunda vergi politikaları belirlenirken, ekonomik değişkenlerin ve toplumsal ihtiyaçların analizi kritik öneme sahiptir. Kamu yöneticileri, vergi gelirlerini tahmin ederken, ekonomik dalgalanmaları göz önünde

bulundurur ve esnek politikalar geliştirir. Bu planlama, bütçe sürecinin temel taşı oluşturur; böylece kamu harcamalarının önceliklendirilmesi ve kaynakların etkin dağılımı mümkün olur. Ayrıca, kamu yönetimi içinde koordinasyon sağlanarak, farklı vergi türleri ve idari birimler arasındaki uyum artırılır. Sonuçta, vergi gelirlerinin toplanması ve planlanması, kamu yönetiminin mali şeffaflık, hesap verebilirlik ve etkinlik ilkeleriyle doğrudan bağlantılı, karmaşık ve çok yönlü bir süreçtir (Kurduoğlu, 2008).

2.4.2. Vergi denetimi süreci ve kamu gözetimi

Vergi denetimi, kamu yönetiminin mali istikrarı korumak ve vergi yükünü toplum içinde dengeli biçimde dağıtmak amacıyla yürüttüğü denetim sürecidir. Bu mekanizma, mükelleflerin yasal düzenlemelere uygunluğunu izlemekle birlikte, kamu gelirlerinin güvende tutulmasını ve devletin topluma yönelik hizmetlerini sürdürülebilir şekilde finanse etmesini sağlar. Aynı zamanda, yönetimin kendi uygulamalarını sorgulanabilir kılması ve karar alma süreçlerinde topluma karşı sorumluluk taşıdığını görünür kılması açısından da temel bir işleve sahiptir. Denetim faaliyetleri, mükelleflerin beyanlarının doğruluğunu ve eksiksizliğini sorgular; gerektiğinde yerinde incelemeler ve analizlerle vergi kaçakçılığına karşı etkin müdahalelerde bulunur (Beşel, 2017: 68-69). Denetim sürecinin hukuki zemini, kamu yönetimi tarafından sıkı şekilde korunur ve bu süreçte vergi mükelleflerinin hakları ile devletin menfaatleri dengede tutulur. Vergi denetiminin sonuçları, kamu yönetiminin karar alma mekanizmalarında yol gösterici olur ve denetim sonuçlarına dayalı olarak politika revizyonları yapılabilir. Ayrıca, denetim faaliyetleri, kamu yönetiminin vergi sistemi üzerindeki kontrolünü artırarak, mali kaynakların sürdürülebilirliğine katkı sağlar. Bu kapsamda, vergi denetimi, kamu yönetiminin hukuka bağlılık, saydamlık ve işleyiş verimliliğini hayata geçirme çabalarında belirleyici bir unsur niteliği taşır. Denetim süreçlerinin başarı düzeyi ise kurumların kurumsal yetkinliği, birbirleriyle kurdukları iş birliği yapıları ve dijital altyapılarını ne ölçüde kullanabildikleriyle yakından bağlantılıdır. Bu yönüyle vergi denetimi, kamu maliyesinin düzen içinde işlemesini sağlamakla kalmaz; kamusal kararların toplumsal yarar doğrultusunda biçimlenmesini güvence altına alan bir işlev görür (Binbirkaya, 2006).

2.4.3. Hukuki düzenlemelerin kamu yönetimi içinde uygulanması

Hukuki düzenlemelerin uygulanması, kamu yönetiminin vergilendirme süreçlerinde adalet ve şeffaflık temelinde işleyen yasal çerçeveyi hayata geçirmesini sağlar. Vergi idaresi, yasama tarafından belirlenen vergi kanunlarını ve ikincil düzenlemeleri doğru yorumlayıp uygulamaktadır. İdari tebliğler ve genelgeler, mevzuattaki belirsizlikleri gidererek

mükelleflerin yükümlülüklerini açık şekilde anlamalarını mümkün kılar. Vergi uyumsuzluklarında uzlaşma, yargı ve idari itiraz mekanizmaları işlev görür. Cezai yaptırımlar, vergi sisteminin disiplinini korur ve kamu kaynaklarının zarar görmesini engeller (Yıldız Y. , 2019). Bu yaptırımların adil uygulanması, hukukun üstünlüğünün ve kamu yönetiminde adaletin gereğidir. Uluslararası vergi anlaşmalarının hayata geçirilmesi ise Türkiye'nin küresel ekonomik konumu ve uluslararası yükümlülükleriyle doğrudan ilişkilidir. Vergilendirme işlevlerinin meşruiyeti, hukuki düzenlemelerin etkili ve dengeli biçimde işletilmesine dayanır. Mükelleflerin hakları ile yükümlülükleri arasındaki denge, kamu güveninin tesisinde belirleyici olur. Hukuki çerçevede meydana gelen değişikliklerin yakından izlenmesi, vergi yönetiminin güncel ve işlevsel kalmasını sağlar (Somuncu, 2014: 140).

2.4.4. Kamu yönetimi aracılığıyla vergi uyumunun sağlanması

Vergi uyumu, mükelleflerin yükümlülüklerini gönüllü olarak yerine getirmelerini destekleyen çok katmanlı bir süreçtir. Kamu yönetimi, bu süreci desteklemek üzere mükelleflerle iletişim kurar, eğitim ve bilgilendirme faaliyetleri organize eder. Mevzuatın sadeleştirilmesi, karmaşık düzenlemelerin anlaşılmasını kolaylaştırır. Teknolojik altyapı ve dijital platformlar, mükelleflerin işlemlerini basitleştirir. Risk esaslı denetim uygulamaları, kamu kaynaklarının etkin kullanımını sağlar ve düşük riskli mükelleflerin üzerindeki yükü azaltır. Denetim sonucunda ortaya çıkan uygunsuzluklar için uygulanacak yaptırımlar, adalet ve orantı ölçülerine uygun olmalıdır (Yıldız Y. , 2019). Teşvik politikaları, uyumu artırmak için pozitif bir yöntem olarak devreye girer. Erken ödeme indirimleri ve aflar, mükelleflerin sisteme katılımını kolaylaştırır. Kamu yönetimi, şeffaf ve erişilebilir bilgi kanalları oluşturarak mükelleflerin bilgi ihtiyaçlarını karşılar. Böylece yanlış anlamaların önüne geçilir, güven ilişkisi güçlendirilir. Cezai yaptırımlar caydırıcı olmalı, ancak mükelleflerin haklarını koruyacak şekilde uygulanmalıdır. Bu denge, vergi sisteminin sürdürülebilirliği ve mali kaynakların etkin yönetimi açısından kritik önem taşır. Vergi uyumunu destekleyen bu çok yönlü yaklaşım, kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli mali altyapıyı sağlamaya katkıda bulunur (Aydın & Önder, 2019: 508-547).

2.5. Vergi Yönetiminin Kamu Yönetimi Sistemindeki Yeri

Devletin kurumsal yapısında vergi yönetimi, yalnızca gelir toplama süreci olarak görülemez. Bu alan, kamu otoritesinin karar alma gücünü, toplumla kurduğu ilişki biçimini ve yönetsel kapasitesini doğrudan etkiler. Tarihsel olarak vergi, devletin varlığını sürdürebilmesi için gerekli kaynakları sağlamanın ötesinde, toplumsal yapıyı biçimlendiren bir araç olarak da işlev

görmüştür. Dolayısıyla vergi yönetimi, mali yönüyle birlikte, idari ve siyasal sorumlulukları da kapsayan geniş bir yönetim alanı olarak değerlendirilmelidir. Devletin yapısı içinde vergi yönetimi, gelir sağlama işlevinin ötesinde kamu otoritesinin işleyişini, toplumla kurduğu ilişkileri ve yönetim kapasitesini belirleyen stratejik bir alandır. Tarih boyunca vergi, devletin finansal gücünü desteklemekle kalmamış, aynı zamanda sosyal düzenin oluşmasına da katkıda bulunmuştur. Bu nedenle vergi yönetimi, sadece ekonomik bir konu değil, kamu yönetiminin siyasal ve yönetsel boyutlarını da kapsayan karmaşık bir alan olarak görülmelidir (Yüce & Keleş, 2021: 150-176). Planlama, uygulama ve denetim boyutlarını içeren bir süreç olarak tanımlandığında, vergi yönetimi bu sürecin özellikle kaynak tahsisi ve yeniden dağıtım işlevlerinde kritik bir rol üstlenir. Modern kamu yönetimi yaklaşımlarında mali idareler gelir toplama işlevinin yanında; mali disiplini sağlar, ekonomik aktörleri yönlendirir ve toplumsal adaleti gözeten politikaların uygulanmasında temel bir araç haline gelir. Bu nedenledir ki vergi yönetimi, kamu yönetiminin politika üretiminden toplumsal sözleşmenin yeniden tesisine kadar uzanan geniş bir alanda etkinliğini gösteren bir yapıdır. Vergi idaresinin kamu yönetimi sistemindeki yeri, yönetim ilkeleriyle sıkı biçimde bağlantılıdır. Saydamlık, hesap verebilirlik, verimlilik ve etkililik gibi yönetim değerleri, vergi uygulamalarının her aşamasında doğrudan etkili olur (Yıldız Y. , 2019). Bir vergi idaresi yasal yükümlülükleri yerine getirmekle beraber, bu yükümlülüklerin vatandaş nezdinde meşruiyet kazanmasını ve kamu hizmetlerinin finansmanında adil bir katkı sistemi oluşmasını da sağlar. Bu süreçte kamu yönetiminin organizasyon yapısı, politika öncelikleri, idari kapasitesi ve kurumsal işleyişi vergi yönetiminin doğrudan işleyişini etkileyen temel faktörler arasındadır (Aslan & Şakar, 2023: 101-112). Vergi yönetiminin kamu yönetimi içindeki yeri, ülkeden ülkeye değişiklik göstermekle birlikte, sistemik yapıya göre farklı şekillerde kurumsallaşır. Örneğin, yerinden yönetimin güçlü olduğu ülkelerde yerel yönetimlerin vergi toplama yetkileri ve kaynak dağılımındaki etkinlikleri daha fazlayken, merkeziyetçi modellerde vergi kararları çoğunlukla tek merkezde alınır ve uygulanır. Bu durum hem vergi adaleti hem de kamu hizmetlerinin bölgesel dağılımı açısından belirleyici etkiler yaratır (Aydın & Önder, 2019: 508-547). İskandinav ülkeleri gibi sosyal refah devletinin güçlü olduğu sistemlerde vergi yönetimi, kamu hizmetlerinin kalitesiyle doğrudan ilişkilendirilerek yüksek bir gönüllü uyum düzeyi sağlar. Küreselleşme süreciyle birlikte vergi yönetimi kamu yönetiminin ulusal sınırlarını aşan bir alanına dönüşmektedir. Özellikle dijital ekonominin gelişmesi, çok uluslu şirketlerin mobil varlıklarının vergilendirilmesi ve vergi kaçakçılığıyla mücadele gibi konular, devletlerin tek başına çözüm üretemeyeceği yapısal sorunlar hâline gelmiştir. Bu bağlamda vergi yönetimi, ulusötesi iş birliği mekanizmalarının parçası olarak değerlendirilmeye başlanmıştır.

OECD öncülüğünde yürütülen BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)⁷ projeleri ya da küresel asgari kurumlar vergisi girişimi, vergi yönetiminin artık yalnızca ulusal değil, küresel kamu yönetiminin de konusu hâline geldiğini göstermektedir (OECD, 2023). Vergi yönetimi aynı zamanda vatandaşla devlet arasındaki ilişki biçiminin en görünür yüzlerinden biridir. Vergi ödeme davranışı hukuki bir yükümlülük olmakla beraber, kamusal güvenin ve toplumsal aidiyetin göstergesi olarak değerlendirilir. Bu nedenle kamu yönetiminin şeffaf, katılımcı ve adil bir yapı arz etmesi, vergi uyumunu ve gönüllü vergilendirme eğilimini doğrudan etkiler. Vergi politikalarının teknik yapısı kadar bu politikaların uygulanma biçimi de kamu yönetiminin niteliğini belirleyen unsurlardan biridir. Bu çerçevede vergi yönetimi, devlet-toplum ilişkisinin pratikteki en somut tezahürlerinden biri olarak kabul edilmektedir.

2.5.1. Türkiye’de vergi yönetiminin kamu yönetimi yapısı içindeki yeri

Türkiye’de kamu yönetimi yapısı, merkeziyetçi bir modele dayanır. Bu yapı içerisinde vergi yönetimi, devletin mali gücünü organize eden, kamu hizmetlerinin sürekliliğini sağlayan en kritik kurumsal alanlardan biridir. Vergi toplama yetkisi doğrudan merkezi yönetimde toplandığı için, bu alandaki tüm stratejik kararlar ve uygulamalar büyük ölçüde Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından şekillendirilir. Bakanlık bünyesinde yer alan Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), vergi yönetiminin yürütülmesinden sorumlu temel kurumdur. Bu kurum, tahsilat yapılması, beyanların denetimi, mükellef bilgilendirmesi ve teknolojik altyapıların geliştirilmesi gibi alanlarda da aktif bir işlev üstlenir (Pehlivan O. , 2021). Türkiye’de vergi yönetimi uzun süre ağırlıklı olarak denetim ve yaptırım ekseninde şekillenmiş; mükellefin yükümlülüklerini yerine getirmesini sağlamak, sistemin ana hedefi olmuştur. Ancak 2010’lu yılların ortalarından itibaren bu yaklaşımda dikkat çekici bir yön değişikliği gerçekleşmiştir. Dijital dönüşümün hız kazanması, OECD’nin yönlendirdiği uluslararası vergi şeffaflığı politikaları ve yerli mükellef profilinin değişen beklentileri, vergi idaresini daha katılımcı, şeffaf ve hizmet odaklı bir yapıya yöneltmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hayata geçirilen e-beyanname, e-fatura ve e-denetim gibi yeni sistemler mükellef-devlet ilişkisini yeniden tanımlamıştır. Bu gelişmeler, devletin sadece yükümlülük dayatan bir otorite değil, mükellefin uyum sürecine destek olan bir aktör kimliğine bürünmesine zemin hazırlamıştır (Akyazan, 2009: 10-30). Kamu yönetiminin genel prensipleri olan hesap verebilirlik, şeffaflık

⁷ BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), çok uluslu şirketlerin vergi yükümlülüklerini azaltmak amacıyla karlarını düşük vergili veya vergisiz ülkelere kaydırmaları sonucunda devletlerin vergi gelirlerinin aşınması ve vergi tabanlarının erimesi durumunu ifade eder. OECD öncülüğünde geliştirilen BEPS eylem planları, bu tür vergi kaçırma yöntemlerini önleyerek uluslararası vergi sisteminde adalet ve şeffaflığı artırmayı hedefler.

ve etkinlik kavramları, vergi yönetiminde de önem kazanmıştır. Vergi gelirlerinin nasıl toplandığı, bu gelirlerin ne ölçüde adil bir şekilde dağıtıldığı, hangi hizmetlerin finansmanında kullanıldığı gibi sorular, kamuoyu açısından daha görünür hale gelmiştir. Bu noktada, Maliye Bakanlığı'nın yıllık faaliyet raporları ve bütçe performans programları gibi belgeler, sadece bürokrasi içinde değil, aynı zamanda kamuoyunda da izlenebilirliğin artmasını sağlayan araçlara dönüşmüştür. Türkiye'deki vergi yönetimi, kamu politikalarının finansal sürdürülebilirliğini garanti altına alan bir çatı işlevi de görmektedir. Sağlık, eğitim, güvenlik gibi temel kamu hizmetlerinin devamlılığı, büyük ölçüde vergi gelirlerine bağlıdır. Dolayısıyla bu alanda yapılacak her iyileştirme ya da reform, dolaylı olarak kamu hizmetlerinin kalitesine ve toplum refahına yansır (Eroğlu, 2000). Bu sebeple, vergi yönetimi aynı zamanda sosyal bir sorumluluktur. Kamu yönetiminde son yıllarda sıkça dile getirilen "iyi yönetim" ilkeleri, vergi sistemine de entegre edilmeye çalışılmaktadır. Katılımcılık, bilgilendirme, uzlaşma ve mükellef memnuniyeti gibi ilkeler, artık daha fazla önem taşımaktadır. Gelir İdaresi'nin yürüttüğü eğitim kampanyaları, mükelleflerin bilinçlendirilmesine yönelik videolar ve rehberler, bu dönüşümün birer örneğidir (Şahin, 2024). Ayrıca çağrı merkezleri, interaktif vergi daireleri ve mobil uygulamalar gibi yenilikler, kamu hizmetlerine erişimi kolaylaştırmış, vatandaşla devlet arasındaki mesafeyi azaltmıştır. Türkiye'de vergi yönetimi, kamu yönetiminin hem mali hem de idari işleyişinde kilit bir noktadadır. Devletin topladığı her vergi, önemli bir gelir kalemi olmanın yanında yönetim kalitesinin ve toplumsal adaletin bir göstergesi olarak değerlendirilir. Bu nedenle, vergi yönetiminin kurumsal kapasitesi, personel yeterliliği, teknolojik altyapısı ve yasal çerçevesi, sadece Maliye Bakanlığı'nın değil, tüm kamu yönetiminin başarısıyla doğrudan ilişkilidir (Şahin, 2024).

2.5.1.1. Türkiye'de vergi yönetiminin yasal ve kurumsal yapısı

Türkiye'de vergi yönetiminin temeli, yasal düzenlemelere ve kurumsal yapılanmaya dayanır. Bu yapı, kamu maliyesinin sürdürülebilirliğini sağlamakla kalmaz, diğer taraftan toplumsal adaletin ve ekonomik istikrarın tesisinde de işlevseldir. Vergi yönetiminin temel kurumu, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak faaliyet gösteren Gelir İdaresi Başkanlığı'dır (GİB). Bu başkanlık, vergilendirme sürecinin tüm aşamalarında görev alır. Mükellef hizmetlerinin yürütülmesi, beyanların toplanması, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin gerçekleştirilmesi, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesine yönelik denetimlerin yapılması gibi faaliyetler bu kurumun sorumluluğundadır. GİB ayrıca, teknolojik gelişmeleri takip ederek e-devlet uygulamalarını sisteme entegre eder. E-beyanname, e-fatura ve e-defter uygulamalarıyla

vergi yönetiminin dijitalleşmesi sağlanırken, mükelleflerin yükümlülüklerini daha etkin şekilde yerine getirmelerine imkân tanınır (VDK, 2024). Türkiye’de vergi sistemi, Anayasa’nın yanı sıra çeşitli vergi kanunlarıyla belirlenmiştir. Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu gibi düzenlemeler, vergi yönetiminin dayandığı temel yasal metinlerdir. Bu çerçevede yürütülen faaliyetler hem yasal güvenceye dayanır hem de kamu yararı gözetilerek uygulanır. Bu yapının işlerliği devletin mali gücünün korunmasına ve toplumsal yük paylaşımının adil bir biçimde düzenlenmesine olanak sağlar (Aliden, 2019 :4-6).

2.5.1.2. Türkiye’de vergi yönetiminin anayasa ve kanunlardaki yeri

Vergi yönetimi, anayasal düzende net biçimde tanımlanmış ve belirli ilkeler üzerine inşa edilmiştir. Bu çerçevede anayasal hükümler, vergilendirmenin sınırlarını ve kurallarını belirleyerek uygulamada keyfiliğin önüne geçmeyi amaçlar. 1982 Anayasası’nın 73. maddesi, vergilendirme yetkisinin yalnızca Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne ait olduğunu açıkça ifade eder. Bu madde uyarınca, herkes mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür (T.C. Anayasası, m.73). Aynı zamanda, vergilerin sadece kanunla konulabileceği, değiştirilebileceği ya da kaldırılabilmesi hüküm altına alınmıştır. Bu düzenleme, vergilerin yasama denetimi dışında şekillendirilmesini engeller ve hukuki güvenliği sağlar. Anayasa’nın 10. maddesi, vergilendirme süreçlerinde eşitlik ilkesini güvence altına alır. Bu ilke, benzer durumda olan mükelleflere farklı uygulamalar yapılmasının önüne geçer. Madde 125 ise vergi idaresinin hukuki sorumluluğunu ortaya koyar. Vergi işlemlerine karşı yargı yolu açıktır; bu da mükelleflerin haklarını arayabilmeleri bakımından hayati bir düzenlemedir. Ayrıca, Anayasa’nın 2. maddesi sosyal hukuk devleti ilkesini içerir. Bu ilke doğrultusunda vergi yönetimi, yalnızca gelir toplamakla kalmaz, aynı zamanda toplumun dezavantajlı kesimlerini gözeterek adil bir gelir dağılımı hedefler (T.C. Anayasası). Verginin kanuniliği ilkesi (madde 73), vergilendirme yetkisinin sadece yasama organına ait olduğunu belirterek, idari düzenlemelerle yeni vergi yükümlülükleri getirilemeyeceğini hüküm altına alır. Aynı şekilde vergi oranlarının değiştirilmesi ya da kaldırılması da yalnızca kanunla mümkündür. Bu yapı, mali şeffaflık sağlayarak mükelleflerin hukuki güvencelerini korur. Anayasal düzende vergi yönetimi; kamu giderlerinin karşılanması, hesap verebilirliğin artırılması ve mükellef haklarının korunması gibi amaçlara hizmet eder. Toplanan vergilerin nasıl harcandığına ilişkin kamu denetimi ve şeffaf raporlama mekanizmaları da bu sistemin vazgeçilmez parçalarındandır (Güner & Kargı, 2021: 77-106).

2.5.1.3. Vergi yönetimini icra eden kurumlar

Vergi yönetiminin uygulama alanında en yetkili kurum, Gelir İdaresi Başkanlığı'dır. Bu kurum, vergi toplama işlevinin merkezinde yer alır ve vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesini sağlar. Tahakkuk ve tahsil işlemleri doğrudan bu kurum eliyle yürütülür. Ayrıca, mükellef hizmetleri birimi, vergisel bilgilendirme faaliyetlerini yürütürken; denetim birimleri, vergi kaçakçılığı ve kayıt dışı ekonomiyle mücadelede aktif rol alır. GİB'in merkez teşkilatı Ankara'da bulunur. Burada politikalar oluşturulur, stratejik planlamalar yapılır ve uygulamalar koordine edilir (Şahin, 2024). Taşra teşkilatı ise vergi daireleri başkanlıkları ve mal müdürlüklerinden oluşur. Bu birimler, yerel düzeyde mükelleflerle doğrudan ilişki kurarak vergilendirme sürecini yürütür. Bunun yanı sıra Vergi Denetim Kurulu, vergi usulsüzlüklerinin tespiti ve vergi güvenliğinin sağlanması açısından kritik bir işleve sahiptir. "Gelir İdaresi'nin işleyişi, idari işlemlerin yürütülmesinden ibaret değildir; toplumsal güvenin inşası ve adil bir kamu düzeninin sürdürülebilirliği açısından da belirleyici bir rol üstlenir. Kurumun, karar alma süreçlerinde şeffaflığı esas alarak kamuoyunu düzenli biçimde bilgilendirmesi, yönetsel hesap verebilirliği güçlendirmekle kalmaz, vergi sistemine duyulan toplumsal güvenin derinleşmesini de sağlamaktadır (Şahin, 2024).

2.5.1.4. Diğer ilgili kurumlar

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yanı sıra vergi yönetiminde rol alan başka kurumlar da bulunur. Bunlardan biri, Vergi Denetim Kurulu'dur. Kurul, vergi incelemelerini yürütür, vergi kaçaklarını ortaya çıkarır ve sistemin denetlenebilirliğini artırır. Bu sayede kayıt dışı ekonomiyle mücadelede etkili bir araç olarak işlev görür. Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergi politikalarının belirlenmesinden sorumludur. Vergi kanunlarının hazırlanması ve değiştirilmesinde yetkilidir (Şahin, 2024). Aynı zamanda GİB'in denetimi ve yönlendirilmesinde de aktif bir rol üstlenir. Vergi politikaları ile makroekonomik hedefler arasında uyum sağlanması, bu bakanlık aracılığıyla gerçekleştirilir. Vergi yargısı da bu yapının önemli bir unsurudur. Vergi mahkemeleri, idari işlemlerden kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümünde başvurulacak temel mercilerdir. Mükellefler, kendilerine yönelik vergi işlemlerine karşı bu mahkemelere başvurarak hak arama imkanına sahiptir. Böylece, anayasal güvence altına alınmış olan hukuki denetim hakkı da etkin biçimde kullanılır. Türkiye'de vergi yönetiminin yasal dayanağı, 1982 Anayasası'nda belirlenen hükümlere dayanır. Vergi toplama yetkisi ve bu yetkinin sınırları anayasal güvence altına alınmış ve çeşitli maddelerle düzenlenmiştir (VDK, 2024).

2.5.2. Seçilmiş ülkelerde vergi yönetiminin kamu yönetimi yaklaşımlarıyla değerlendirilmesi

Vergi yönetimi, devletin mali ihtiyaçlarını karşılamadan ötesinde, kamu yönetiminin kurumsal kapasitesini, karar alma süreçlerini ve yurttaşla kurduğu ilişki biçimini doğrudan etkileyen bir idari alandır. Bu yönüyle, farklı ülkelerde uygulanan vergi yönetim modelleri sadece ekonomik yapıyla değil, aynı zamanda kamu kurumlarının işleyiş tarzıyla, yönetsel önceliklerle ve kamu hizmeti anlayışıyla iç içe geçmiş durumdadır. Vergi sisteminin nasıl yapılandığı, mükellef ile idare arasındaki ilişkinin niteliğini; şeffaflık, denetim ve hesap verme mekanizmalarının nasıl çalıştığı ise kamu yönetiminin kurumsal kültürünü ve idari etik çerçevesini ortaya koyar. Her ülkenin yönetsel geleneği, vergi idaresinin örgütlenmesinde ve yürütülen politikaların içeriğinde belirleyici rol oynar (Eroğlu, 2000). Örneğin, bürokratik rasyonelliğin öne çıktığı ülkelerde vergi yönetimi daha sistematik, standartlaştırılmış ve prosedüre bağlı bir yapıya sahiptir. Buna karşılık, yurttaş katılımına daha açık, yönetim temelli modellerde ise vergi idaresi; danışma süreçleri, uzlaşma mekanizmaları ve toplumsal diyalog ekseninde şekillenir. Bazı ülkelerde vergi idareleri, siyasi otoriteden görece bağımsız, yarı özerk yapılar şeklinde kurgulanmıştır. Bu model, idarenin teknik yeterliliğini artırmak ve siyasi müdahaleye karşı kurumsal denge oluşturmak amacıyla benimsenmiştir. Öte yandan, merkeziyetçi yapılarda vergi kararları ve uygulamaları daha çok merkezî otoritenin denetiminde gerçekleşir. Bu iki yapı farklı kamu yönetimi kültürlerine işaret eder; ilki profesyonellik ve uzmanlık vurgusuyla öne çıkarken, ikincisi siyasi sorumluluk ve kamu denetimiyle ilişkilendirilir (Aydın & Önder, 2019: 508-547). Dijital teknolojilerin vergi idarelerine entegrasyonu da ülkeler arasında ciddi farklılıklar gösterir. Bazı örneklerde dijitalleşme, sadece işlemlerin otomasyonu değil, aynı zamanda verinin daha etkili kullanılmasına, risk analizlerinin geliştirilmesine ve hizmet kalitesinin artırılmasına olanak sağlamıştır. Diğer bazı ülkelerde ise dijital dönüşüm sınırlı kalmış, sistem hâlâ ağırlıklı olarak bürokratik reflekslerle işlemektedir. Bu durum, kamu yönetimi içinde teknolojiye duyulan güven, kurumlar arası iş birliği kapasitesi ve stratejik planlama yetkinliğiyle doğrudan ilişkilidir (Şahin, 2024). Vergi yönetimi aynı zamanda kamu yönetimi reformlarının en fazla etkilendiği alanlardan biridir. Uluslararası normlara uyum, şeffaflık talepleri, mali sürdürülebilirlik hedefleri gibi nedenlerle birçok ülke vergi idarelerini yeniden yapılandırma yoluna gitmiştir. Bu reformlar, sadece idari organizasyonu değil, hizmet üretim biçimini, denetim anlayışını ve mükelleflerle kurulan ilişkiyi de dönüştürmektedir. Bu değişimin başarısı ise doğrudan kamu yönetiminin uyum kapasitesi, insan kaynağının niteliği ve kurumsal liderlik yapısıyla ilgilidir. Seçilmiş ülkeler arasında yapılan karşılaştırmalar, başarı

örneklerini ortaya koymakla kalmaz, Türkiye’deki vergi yönetiminin gelişimi için değerlendirme ve yeniden tasarım fırsatları da sunar. Farklı ülkelerin deneyimleri, kamu yönetimi sistemleriyle vergi uygulamaları arasındaki ilişkiyi kavramak ve bu deneyimlerden Türkiye açısından anlamlı çıkarımlar üretmek açısından önemli bir zemin oluşturur (Çavdar, 2016: 127-140).

2.5.2.1. Amerika Birleşik Devletleri

Amerika Birleşik Devletleri’nde vergi yönetimi, federal düzeyde merkezi bir kurum olan İç Gelir Servisi (Internal Revenue Service – IRS) aracılığıyla yürütülmektedir. Hazine Bakanlığı’na bağlı olarak çalışan IRS, federal gelirlerin toplanmasından, beyanların alınmasından, vergi uyumunun izlenmesinden ve denetim faaliyetlerinin sürdürülmesinden sorumlu olan temel idari yapıdır. Kurum, yalnızca federal düzeyde görev yapar; eyaletlerin kendi vergi idareleri bu yapıdan bağımsız şekilde faaliyet gösterir. Bu durum, ülke genelinde çok katmanlı ve âdem-i merkeziyetçi bir vergi yönetimi modelinin varlığına işaret eder (Çavdar, 2019: 36-37). ABD vergi sistemi, kamu yönetimi açısından güçlü bir yetki paylaşımına dayanmaktadır. Federal hükümetin belirlediği gelir vergisi oranları, artan oranlıdır ve bireylerin gelir düzeyine göre değişir. Eyalet yönetimleri ise kendi yasama yetkileri doğrultusunda farklı oranlar belirleyebilir; bazı eyaletlerde sabit oranlı sistemler tercih edilirken, bazı eyaletler artan oranlı yapıları uygulamaktadır. Bu çeşitlilik, eyaletlerin mali özerkliğini ve politika belirleme gücünü artırırken, federal sistemin esnekliğini de pekiştirmektedir. Vergi idaresinde dijital teknolojilerin kullanımı, kamu yönetiminin modernleşme sürecine paralel olarak erken dönemden itibaren gündeme gelmiş ve zamanla kurumsal kapasitenin ayrılmaz parçası haline gelmiştir. IRS, elektronik beyan sistemlerini geliştirerek mükelleflerin beyanlarını dijital ortamda sunabilmesine imkân tanımıştır. E-beyan uygulamalarının yaygın kullanımı, idari süreçlerin daha hızlı ve şeffaf işlemlerini sağlamış; aynı zamanda bireysel sorumluluğu da artırmıştır. Bu sistemde mükellefler, beyannamelerini kendileri hazırlamakla yükümlüdür ve bu durum, vatandaş-devlet ilişkisinde sorumluluk temelli bir anlayışın yerleşmesine neden olmuştur (Çavdar, 2019: 127-140). Denetim süreçlerinde benimsenen yaklaşım ise oldukça sert ve sistematik bir çerçevede şekillenmiştir. Vergi uyumunu teşvik etmek amacıyla sıkı kontroller gerçekleştirilmekte; özellikle gelir beyanlarında eksiklik veya kasıtlı yanıltma tespit edildiğinde yüksek para cezaları ve cezai yaptırımlar devreye sokulmaktadır. Bu mekanizma, caydırıcılığı yüksek bir yönetim anlayışının ifadesi olarak değerlendirilebilir. Uluslararası ölçekte

geliştirilen FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act)⁸ gibi uygulamalar sayesinde yurt dışı gelirler de denetim altına alınmakta, böylece sadece iç hukukla sınırlı kalmayan küresel bir vergi yönetim ağı oluşturulmaktadır. Amerikan vergi sistemi, kamu yönetimi literatüründe yüksek kurumsal kapasite, dijitalleşme ve mükellef odaklı sorumluluk anlayışıyla öne çıkmaktadır. Federal sistemin sunduğu esneklikle birlikte, merkezi idarenin dijitalleşme ve denetim gücü, vergi yönetiminin hem etkili hem de kapsayıcı bir yapıda işlemesine olanak tanımaktadır (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2006).

2.5.2.2. Almanya

Almanya’da vergi yönetimi, çok düzeyli bir idari yapının parçası olarak şekillenmiştir. Federal düzeyde görev yapan Bundeszentralamt für Steuern (Federal Vergi Dairesi), vergi işlemlerinin koordinasyonunu ve belirli ulusal görevleri üstlenirken, asıl uygulama yerel düzeydeki vergi daireleri tarafından yürütülür. Bu yapı hem merkezi hem de yerinden yönetimin dengeli biçimde işlediği bir kamu yönetimi anlayışını yansıtır. Alman vergi sistemi, özellikle gelir dağılımında adalet ilkesine dayanır. Gelir vergisi artan oranlı olup, yüksek gelir gruplarından daha fazla vergi alınmasını öngörür. Katma Değer Vergisi gibi dolaylı vergiler de önemli bir gelir kaynağıdır. Vergi sisteminin kapsamlı ve teknik ayrıntılar içermesi, sistemi karmaşık hale getirir de yüksek düzeyde vergi uyumu sayesinde uygulama sorunları sınırlı kalmaktadır. İşverenlerin çalışanlara ait gelir vergisini maaşlardan kesip doğrudan devlete aktardığı model, idarenin etkinliğini artırmakta ve beyan yükümlülüğünü azaltmaktadır. Almanya, vergi yönetiminde dijitalleşmeye hızla uyum sağlayarak bürokratik işlemleri büyük ölçüde elektronik ortama taşımıştır. Bu durum, idari maliyetleri düşürerek kamu hizmetlerinin daha şeffaf ve erişilebilir olmasına katkı sağlamaktadır (Belet, 2024: 139-170).

2.5.2.3. Birleşik Krallık (İngiltere)

Birleşik Krallık’ta vergi yönetimi, Her Majesty’s Revenue and Customs (HMRC) tarafından yürütülür. Bu kurum, gelir vergileri ve katma değer vergisi başta olmak üzere çok sayıda vergi türünün tahsilinden sorumlu olup aynı zamanda gümrük işlemleri gibi farklı mali idari görevleri de üstlenmiştir. HMRC’nin kurumsal yapısı, merkezi bir model üzerine kuruludur ancak

⁸ FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act), 2010 yılında ABD tarafından çıkarılan ve Amerikan vergi mükelleflerinin yurt dışındaki finansal hesaplarının takibini amaçlayan bir düzenlemedir. Bu yasa ile yabancı finans kurumları, ABD vatandaşlarının ve vergi mükelleflerinin hesap bilgilerini ABD Gelir İdaresi’ne (IRS) raporlamakla yükümlü kılınmıştır. FATCA’nın amacı, vergi kaçakçılığını önlemek ve yurt dışındaki gelirlerin şeffaf şekilde beyan edilmesini sağlamaktır. Uluslararası finansal kuruluşlar için önemli uyum yükümlülükleri doğuran FATCA, küresel vergi şeffaflığı ve bilgi paylaşımında kritik bir araçtır.

süreçlerin yürütülmesinde kullanıcı dostu hizmet anlayışına öncelik verilir. Hizmetlerin sadeleştirilmesi, vatandaş-mükellef ilişkisini kolaylaştıran önemli bir unsurdur. İngiliz vergi sisteminde, işverenlerin çalışanların gelir vergilerini doğrudan maaşlardan keserek devlete aktardığı PAYE (Pay As You Earn)⁹ uygulaması, idari işleyişin sorunsuz ilerlemesini sağlar. Bu sistem sayesinde bireysel beyan yükümlülüğü hafiflerken, düzenli gelir akışı da garanti altına alınır. Gelir vergisinin yanı sıra dolaylı vergiler de kamu gelirlerinin önemli bir kısmını oluşturur. Vergi yönetiminde dijitalleşme politikaları, HMRC'nin öncelikli alanlarından biridir.

Making Tax Digital¹⁰ girişimi, vergi beyan süreçlerinin tamamen elektronik ortama taşınmasını amaçlayan bir dönüşüm programıdır. Bu süreçle birlikte hem işletmeler hem de bireyler dijital platformlar aracılığıyla vergi işlemlerini daha kolay ve hızlı şekilde gerçekleştirebilir hale gelmiştir. Sistem sadece kolaylık sunmakla kalmamış; kamu kurumları açısından hesap verebilirliğin artmasını, veri güvenliğinin güçlenmesini ve vatandaşların sürece doğrudan katılımını da mümkün kılmıştır (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2011). Denetim süreçleri, kamu yönetimi anlayışında merkezi bir yere sahiptir. HMRC, vergi kaçakçılığı ve kayıt dışı faaliyetlerle mücadelede yasal düzenlemeleri sıkı biçimde uygular. Özellikle dijitalleşmeyle birlikte, risk analizi temelli denetim yöntemleri geliştirilmiş, belirli sektörlerde yoğunlaşan denetimlerle kayıt dışılık en aza indirilmeye çalışılmıştır. Ceza uygulamaları açık şekilde tanımlanmıştır ve vergi uyumunu bozacak davranışlara karşı caydırıcı bir çerçeve oluşturulmuştur. Bununla birlikte, İngiltere vergi yönetiminin uluslararası boyutu da dikkat çekicidir. HMRC, çok uluslu şirketlerin vergi uygulamalarını denetlemek ve uluslararası vergi kaçakçılığına karşı iş birlikleri kurmak üzere OECD standartları doğrultusunda çalışır. Transfer fiyatlandırması, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ve bilgi paylaşımı gibi araçlar aracılığıyla, yalnızca ulusal değil küresel düzeyde de denetim gücünü artırmaya çalışır. Bu yaklaşım, ülkenin sadece kendi vergi sistemini değil, aynı zamanda uluslararası vergi adaletini de gözettiğini gösterir. Vergi politikalarının sosyal etkileri açısından bakıldığında ise sistemin

⁹ Pay As You Earn (PAYE), çalışanların maaşlarından gelir vergisi ve sosyal güvenlik primlerinin işveren tarafından doğrudan kesilerek ilgili vergi dairesine düzenli olarak ödenmesini sağlayan bir vergi tahsilat sistemidir. Bu yöntem, vergi yükümlülüğünün dönem içinde küçük taksitlerle ve otomatik olarak tahsil edilmesine olanak verir, böylece vergi mükelleflerinin yıl sonunda büyük vergi borçlarıyla karşılaşması engellenir. PAYE sistemi, işverenlerin çalışanlarının vergi kayıtlarını güncel tutmasını ve vergi idaresinin vergi tahsilatını daha etkin bir şekilde yönetmesini sağlar.

¹⁰ Making Tax Digital (MTD), Birleşik Krallık Gelir ve Gümrük İdaresi (HMRC) tarafından başlatılan dijital bir vergi dönüşüm programıdır. Amacı, vergi beyannamelerinin ve kayıtlarının elektronik ortamda, daha doğru, hızlı ve şeffaf şekilde tutulmasını sağlamaktır. MTD kapsamında, işletmeler ve bireyler gelirlerini ve giderlerini dijital olarak kaydetmek, bu kayıtları HMRC'ye doğrudan bağlantılı yazılımlar aracılığıyla raporlamak zorundadır. Program, vergi hatalarını azaltmayı, uyum süreçlerini kolaylaştırmayı ve vergi yönetimini modernleştirmeyi hedefler.

gelir dağılımına doğrudan etkide bulunduğu görülür. Özellikle kişisel gelir vergisinde uygulanan oranlar, yüksek gelir gruplarından daha yüksek oranda vergi alınmasını sağlar. Bu yapı, adalet duygusunu pekiştirirken sosyal devlet anlayışının da bir yansımasıdır. Kamu yönetimi literatüründe Birleşik Krallık'ın vergi yönetimi, teknik yeterliliğin, dijital kapasitenin ve düzenleyici etkinliğin dengeli bir bileşimi olarak öne çıkar (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2011).

2.5.2.4. Singapur

Singapur'da vergi yönetimi, Inland Revenue Authority of Singapore (IRAS) tarafından yürütülmektedir. Kurum, kamu yönetiminde uygulanan yalın, performansa dayalı ve dijital öncelikli yaklaşımın vergi idaresine doğrudan yansıdığı bir örnektir. Beyanname sunumu, ödeme, denetim ve itiraz işlemleri çevrim içi sistemler üzerinden yürütülmekte; teknik altyapı sayesinde işlem süreleri kısalmakta, prosedürler sadeleşmektedir. Bu yapı, mükelleflerin sürece katılımını kolaylaştırmakta ve yüksek düzeyde memnuniyet sağlamaktadır. Vergi politikaları, yatırım ve ticaretin teşvikini temel alacak şekilde biçimlendirilmiştir. Gelir vergisi oranları düşük tutulurken, sistemin ana gelir kaynağı Tüketim Vergisi (GST)¹¹ üzerinden yapılandırılmıştır. Bu yöntem, geniş tabanlı ancak düşük oranlı bir gelir toplama modeli oluşturmakta ve sermaye hareketliliği üzerinde sınırlayıcı etki yaratmadan kamu gelirlerinin sürekliliğini sağlamaktadır. Vergi uyumu, işlem süreçlerinin sade ve anlaşılır olması kadar, IRAS'ın kurumsal güvenilirliğiyle de yakından ilişkilidir. Kurum, denetim süreçlerini risk analizine dayalı modellerle yürütmekte; yapay zekâ destekli veri analiz sistemlerini karar süreçlerine entegre etmektedir. Vergi kaçakçılığıyla mücadelede cezai yaptırımlar yerine, önleyici ve yönlendirici yöntemler tercih edilmektedir. Singapur vergi yönetimi, işlem kolaylığı ile ekonomik yönlendirme işlevini birlikte yürütme kapasitesiyle dikkat çeker. IRAS, yatırım ortamını destekleyen düşük oranlı ve sade yapıları vergi sistemini sürdürürken, dijital araçlar aracılığıyla denetim ve beyan süreçlerini bütüncül şekilde yürütmektedir. Bu uygulamalar, Singapur'u hem idari etkililik hem de ekonomik öngörülebilirlik açısından güçlü bir konuma taşımaktadır (Smart Nation and Dijital Government, 2020).

¹¹ Singapur'un vergi sisteminde GST (Goods and Services Tax), katma değer vergisine (KDV) eşdeğer, mal ve hizmetlerin tüketimi üzerinden alınan dolaylı bir vergidir. Singapur'da GST, tüketicilerin mal ve hizmet satın alırken ödedikleri nihai tüketim vergisi olarak uygulanır. İşletmeler, sattıkları ürün ve hizmetler üzerinden GST toplar ve aldıkları girdiler için ödedikleri GST'yi mahsup ederek aradaki farkı Singapur Gelir İdaresi'ne (IRAS) öderler. GST, Singapur'un gelir yapısında önemli bir paya sahip olup, kamu hizmetlerinin finansmanında önemli rol oynar.

2.5.2.5. İrlanda

İrlanda’da vergi yönetimi, Revenue Commissioners (İrlanda Gelir Komisyonu) tarafından yürütülmektedir. Kurum, doğrudan ve dolaylı vergilerin toplanmasından sorumlu merkezi bir idari yapıyı temsil eder. Kamu yönetiminde etkinlik ve erişilebilirlik ilkeleri, kurumun temel yapı taşları arasında yer alır. Kurumun stratejileri, dijital dönüşüm alanında kaydedilen ilerlemelerle desteklenmektedir. Elektronik beyan sistemleri, otomatik raporlama mekanizmaları ve çevrimiçi ödeme uygulamaları vergi işlemlerini hızlı ve güvenilir kılmaktadır. Dijital altyapı, mükelleflerin işlemlerini kolaylaştırırken aynı zamanda kurumun denetim kapasitesini artırmaktadır. Vergi politikalarında yatırım dostu bir yaklaşım benimsenmiştir. Kurumlar vergisindeki düşük oranlar, uluslararası şirketlerin İrlanda’yı bölgesel merkez olarak tercih etmesinde belirleyici olmuştur. Bu durum, İrlanda’yı OECD’nin küresel asgari kurumlar vergisi politikalarının odağına yerleştirmiştir. Gelir vergisi oranları artan tarifeye göre düzenlenmiş ve sosyal politikalarla uyumlu biçimde tasarlanmıştır. Vergi sisteminin sade yapısı, yatırım ortamını destekleyen temel unsurları içerir (Revenue Commissioners, 2022). Dijital dönüşüm sürecinde Revenue Commissioners, veri analizine dayalı risk yönetimi uygulamalarını hayata geçirmiştir. Yapay zekâ ve gelişmiş algoritmalar, vergi uyumunu artırmak ve sahteciliği önlemek amacıyla karar süreçlerinde kullanılmaktadır. Mükellef rehberliği için geliştirilen eğitim programları, uyum bilincinin yükseltilmesine hizmet etmektedir. Bu uygulamalar, kamu yönetimi ilkeleri doğrultusunda katılımcılık ve şeffaflık çerçevesinde şekillenmiştir. İrlanda’nın vergi yönetimi, dijitalleşme ve yatırım dostu politika unsurlarını etkili biçimde birleştiriyor. Bu birleşim, kamu gelirlerinin sürdürülebilir biçimde sağlanmasını mümkün kılıyor. Kamu idaresi ile mükellef arasında güvene dayalı ilişkiler gelişiyor. Sistem, ekonomik dinamizmin devamını destekleyecek şekilde yapılandırılmıştır. Vergi politikaları, ekonomik hedeflerle uyum içinde tasarlanmakta ve uygulamada etkinlik göstermektedir (Revenue Commissioners, 2024).

3.BÖLÜM: KÜRESEL ASGARI KURUMLAR VERGİSİNİN GLOBAL AÇIDAN İRDELENMESİ

Küresel ekonomideki dönüşüm, ülkeler arasındaki vergi rekabetini artırarak çok uluslu şirketlerin düşük vergi oranlarından yararlanıp kazançlarını farklı ülkelere kaydırmasını kolaylaştırmıştır. Bu durum, devletlerin vergi gelirlerinde önemli kayıplara yol açarken, küçük ve orta ölçekli işletmeler için haksız rekabet koşulları oluşturmuştur. Küresel Asgari Kurumlar Vergisi, bu adaletsizliği ortadan kaldırmayı hedefleyen ve ülkelerin belirli bir asgari vergi oranını uygulamasını zorunlu kılan önemli bir düzenlemedir (Vergi Konseyi, 2024: 11-12). Böylece çok uluslu şirketlerin vergi planlaması ve kaçınma stratejileri sınırlandırılmaktadır. Bu sistem, vergi rekabetinin yoğun olduğu ülkelerde oranların aşırı düşmesini engelleyerek ekonomik altyapının güçlendirilmesine imkân tanır. Ayrıca, vergi kayıplarının azaltılmasıyla devletlerin elde ettiği gelirler artar ve bu kaynaklar kamu hizmetleri başta olmak üzere sosyal ve ekonomik alanlarda daha etkili kullanılabilir. Çok uluslu şirketlerle yerel işletmeler arasında daha dengeli ve adil bir rekabet ortamı sağlanması da KAKV'nin getirdiği önemli kazanımlardan biridir; zira büyük şirketlerin düşük vergili ülkelere yönelerek vergi yükünü azaltma imkânı kısıtlanmış olur (Duran, 2022: 1910-1911). KAKV'nin başarılı biçimde uygulanabilmesi, uluslararası düzeyde güçlü iş birliğine bağlıdır. OECD ve G20 gibi küresel platformlar, bu yapının geliştirilmesi ve yaygınlaştırılması yönünde öncü rol üstlenirken, bazı ülkelerin düşük vergi politikalarından vazgeçmekte direnç göstermesi nedeniyle sürecin tam olarak tamamlanması zaman alabilmektedir. Buna rağmen, devletlerin ortak hareket etmesi, küresel ekonominin sürdürülebilir ve dengeli büyümesine katkı sağlayacak; çok uluslu şirketlerin vergi kaçırma yöntemlerinin engellenmesiyle daha adil bir vergi düzeni oluşturulacaktır. Küresel Asgari Kurumlar Vergisi, çok uluslu şirketlerin vergi yükümlülüklerini adil şekilde yerine getirmelerini sağlamaya yönelik önemli bir düzenleme olarak, doğru uygulanması durumunda hem devletlerin hem de yerel işletmelerin uzun vadede daha sürdürülebilir bir ekonomik yapı kurmasına imkân tanımaktadır (Mercan, Gümüş Özuyar, & Çalışkan, 2023: 116-117).

3.1. Uluslararası Vergilendirme

Küreselleşen ekonomi, sermaye ve ticaret akışlarının ülkeler arasında serbestçe hareket etmesini sağlarken, devletlerin vergi politikalarını yeniden şekillendirmesini de zorunlu hale getirmiştir. Uluslararası vergilendirme, birden fazla ülkede faaliyet gösteren bireyler ve

şirketlerin vergi yükümlülüklerini düzenleyen bir sistemdir. Ancak, ülkeler arasındaki vergi politikalarındaki farklılıklar, çifte vergilendirme, vergiden kaçınma ve vergi rekabeti gibi önemli sorunları da beraberinde getirmektedir (Köse, 2022: 257). Son yıllarda OECD ve G20 gibi uluslararası kuruluşlar, küresel vergi sistemini daha adil ve sürdürülebilir hale getirmek için çalışmalar yürütmektedir. Küresel Asgari Kurumlar Vergisi (KAAV) gibi girişimler, çok uluslu şirketlerin düşük vergili ülkelere kazanç kaydırmasını engellemek amacıyla geliştirilmiştir. Ayrıca, dijital hizmet vergisi gibi yeni düzenlemeler de tartışılmaktadır. Uluslararası vergilendirme, küresel ekonomide dengenin sağlanması için kritik bir alan olmaya devam etmektedir. Devletler hem yatırım çekme hem de adil bir vergi sistemi oluşturma arasında denge kurmak zorundadır. Küresel iş birliği ve yeni düzenlemeler, vergide adaleti sağlamak ve devletlerin gelir kaybını önlemek için önemli bir rol oynayacaktır (Kızılgül, 2019: 304-307).

3.1.1. Uluslararası vergilendirmede ilkeler

Uluslararası vergilendirme, birden fazla ülkede ekonomik faaliyette bulunan bireyler ve şirketlerin vergilendirilmesini düzenleyen kurallar bütünüdür. Vergi adaletini sağlamak ve çifte vergilendirme gibi sorunları önlemek için belirli ilkeler çerçevesinde uygulanır. Uluslararası vergilendirmenin temel ilkeleri, ülkeler arasında vergi adaletini sağlamak, yatırımları teşvik etmek ve çifte vergilendirme gibi sorunları önlemek için geliştirilmiştir. Bu ilkeler, küresel ekonominin dengeli bir şekilde işlemesi ve şirketlerin adil bir vergi ortamında faaliyet göstermesi açısından büyük önem taşımaktadır. Uluslararası vergilendirmenin temel ilkeleri şunlardır:

3.1.1.1. İkametgâh ilkesi

Uluslararası vergilendirme, bireylerin ve şirketlerin birden fazla ülkede ekonomik faaliyet yürütmesi nedeniyle karmaşık bir yapıdadır. Vergilendirmenin hangi ülkede gerçekleşeceğini belirlemek için çeşitli ilkeler geliştirilmiştir. Bu ilkelerden biri olan ikametgâh ilkesi, bireylerin veya kurumların vergi yükümlülüklerinin mukim oldukları (yerleşik kabul edildikleri) ülkeye göre belirlenmesini esas alır. Bu ilke de esas mantık bir kişi veya şirket hangi ülkede mukim yerleşik kabul ediliyorsa, o ülkenin vergi mevzuatına tabidir. Yani, o kişi ya da kurum, dünya genelinde elde ettiği gelir üzerinden mukim olduğu ülkede vergi ödemekle yükümlüdür. Bu sistemin temel dayanağı, bireylerin veya şirketlerin ekonomik ve sosyal bağlarının en güçlü olduğu yerin mukim oldukları ülke olmasıdır. Bu nedenle, bir devlet, sadece sınırları içinde

kazanılan gelirleri değil, mukimlerinin yurtdışında elde ettiği kazançları da vergilendirme hakkına sahiptir (Berber, 2012: 1-5).

İkametgâh ilkesi, uluslararası vergilendirme açısından önemli sonuçlar doğurur:

- Çifte Vergilendirme Riski: Bir birey veya şirket hem mukim olduğu ülkede hem de gelir elde ettiği ülkede vergilendirilebilir. Bu sorunun çözümü için ülkeler Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları (ÇVÖA) yaparak, çifte vergilendirmenin önüne geçmeyi amaçlar.

- Vergi Kaçınma ve Vergi Cennetleri: Bazı bireyler veya şirketler, daha düşük vergi ödemek için vergi cennetleri olarak adlandırılan düşük vergili ülkelere mukimliklerini taşıyabilir. Bu durum, devletlerin vergi kayıplarını artırabilir.

- Vergi Adaletinin Sağlanması: İkametgâh ilkesi, bireylerin ve şirketlerin vergi yükümlülüklerini daha net hale getirerek, vergi adaletinin sağlanmasına katkıda bulunur.

İkametgâh ilkesi, uluslararası vergilendirme sisteminde önemli bir yere sahiptir. Bireylerin ve şirketlerin hangi ülkede vergilendirileceğini belirler ve küresel vergi sisteminin işleyişini etkiler. Ancak, çifte vergilendirme ve vergi kaçınma gibi sorunlar nedeniyle, bu ilkenin uygulanmasında uluslararası iş birliği ve çifte vergilendirme anlaşmaları büyük önem taşımaktadır (Berber, 2012).

3.1.1.2. Kaynak ilkesi

Uluslararası vergilendirme sisteminde, gelirlerin hangi ülke tarafından vergilendirileceğini belirlemek için kullanılan temel ilkelerden biri kaynak ilkesidir. Kaynak ilkesine göre, bir birey veya şirketin elde ettiği gelir, gelirin doğduğu yani ekonomik olarak kazanıldığı ülke tarafından vergilendirilir. Bu ilke, özellikle yabancı yatırımcıların ve uluslararası şirketlerin faaliyet gösterdiği ülkelerde önemli bir vergi prensibidir. Kaynak ilkesinin temel mantığı bir ülkenin kendi topraklarında elde edilen tüm gelirleri vergilendirme hakkına sahip olduğunu savunur. Yani, bir kişi veya şirket başka bir ülkede mukim olsa bile, eğer belirli bir ülkede gelir elde ediyorsa, o gelir öncelikli olarak gelirin doğduğu ülke tarafından vergilendirilir (Dağlıoğlu & Güçlü Çiçek, 2014: 33). Kaynak ilkesi, uluslararası vergilendirmenin temel prensiplerinden biri olup, devletlerin ekonomik faaliyetlerden vergi toplama hakkını güvence altına alır. Gelirin doğduğu ülkede vergilendirilmesini esas alan bu ilke, vergi adaletini sağlarken, yabancı yatırım ve ekonomik büyüme açısından bazı zorluklar da barındırmaktadır. Bu nedenle, birçok ülke bu ilkeyi uygularken çifte vergilendirmeyi önleyici anlaşmalar ve düzenlemelerle

desteklemektedir. Bu ilke ülkelerin ekonomik kaynaklarını korumasına ve vergi gelirlerini güvence altına almasına yardımcı olan önemli bir vergilendirme prensibidir (Dağlıoğlu & Güçlü Çiçek, 2014: 34).

3.1.1.3. Uyrukluk (vatandaşlık) ilkesi

Vergilendirme yetkisi, devletlerin ekonomik ve mali yapısını şekillendiren en önemli unsurlardan biridir. Devletler, vergi toplama yetkilerini belirlerken genellikle belirli uluslararası vergilendirme ilkelerini esas alırlar. Bu ilkelerden biri olan uyrukluk ilkesi, bir devletin kendi vatandaşlarını, bulundukları ülke veya gelir elde ettikleri yer fark etmeksizin vergilendirme yetkisine sahip olduğunu ifade eder. Bu ilke, devletin vatandaşları ile olan sürekli bağımlı temel alır ve vergilendirmede coğrafi sınırların ötesine geçen bir yaklaşımı benimser (Terzi, 2017: 38). Uyrukluk ilkesi, bireyin hangi ülkenin vatandaşı olduğuna dayalı olarak vergilendirilmesini öngören bir prensiptir. Yani bireyin gelir elde ettiği ülke değil, uyruğu olduğu devlet vergilendirme yetkisini kullanır. Bu sistemde vatandaşlık, sadece siyasi ve hukuki bir bağ olarak değil; vergi yükümlülüğü doğuran bir unsur olarak da kabul edilir. Bu ilke, özellikle devletin egemenlik hakkı ile ilişkilidir. Devlet, vatandaşlarına eğitim, sağlık, güvenlik gibi hizmetler sunarak onlara belirli haklar tanıırken, aynı zamanda bu hizmetlerin finansmanında vatandaşlarından vergi yoluyla katkı bekleyebilir. Bu nedenle, vatandaşın yurtdışında yaşaması veya çalışması, vergi yükümlülüğünü sona erdirmez. Uyrukluk İlkesinin Hukuki Dayanaklarına bakacak olursak; uyrukluk ilkesi, devletlerin iç hukuklarında yer alabileceği gibi, uluslararası vergi anlaşmaları ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları çerçevesinde de düzenlenebilir. Devletler, genellikle vergi yasalarında vatandaşlarının küresel gelirlerini beyan etmelerini zorunlu tutan hükümler koyarak bu ilkeyi uygulayarak. Özellikle Amerika Birleşik Devletleri (ABD) gibi bazı ülkeler, uyrukluk ilkesini doğrudan uygulayan sınırlı sayıda devletler arasında yer alır. ABD vatandaşları, dünyanın neresinde olursa olsun, tüm gelirlerini Amerikan Vergi Dairesi'ne (IRS) bildirmek zorundadır. Bu sistem, ABD'yi diğer ülkelerden ayıran önemli bir özellik taşır çünkü birçok ülke genellikle vergilendirme yetkisini ikamet ilkesine dayandırmaktadır (Çubukçu, 2006: 38). Uyrukluk ilkesi, devletlerin kendi vatandaşlarını dünya genelinde vergilendirme yetkisini elinde tuttuğu bir sistemdir. Bu ilke, özellikle devletin vatandaşlarına sunduğu hizmetlerin maliyetini karşılamak açısından bir gerekçe olarak öne sürülmektedir. Ancak günümüzde çoğu ülke, daha esnek bir vergilendirme politikası izleyerek ikamet esasına dayalı vergilendirme sistemini tercih etmektedir. Buna rağmen, küreselleşen dünyada bireylerin farklı ülkelerde yaşamaları ve gelir elde etmeleri

nedeniyle, uyruklu ilkesi tartışmalı bir konu olmaya devam etmektedir. Devletlerin ekonomik politikaları, vatandaşlarının hareketliliği ve uluslararası vergi anlaşmalarındaki değişimler, bu ilkenin gelecekte nasıl uygulanacağını belirleyecek önemli faktörler arasında yer almaktadır (Çubukçu, 2006).

3.1.2. Kamu yönetimi açısından uluslararası vergilendirme sorunları

Uluslararası vergilendirme alanında yaşanan sorunlar, ekonomik ve hukuki düzlemler dışında, kamu yönetimi yapıları açısından da ciddi yönetsel sonuçlar doğurmaktadır. Küresel sermaye hareketlerinin hız kazanması, çok uluslu şirketlerin faaliyetlerini tek bir ülkenin sınırları dışına taşıır hale getirmesi ve dijitalleşmenin ekonomik ilişkileri fiziksel mekândan bağımsızlaştırması, klasik vergi idarelerinin müdahale araçlarını ve kurumsal kapasitesini yetersiz bırakmaktadır. Bu dönüşüm, kamu yönetimlerinin vergi toplama işlevinin yanında, gelir kayıplarını önleme, adil vergilendirme ilkelerini koruma ve uluslararası düzeyde iş birliği kurma gibi çok boyutlu görevlerle karşı karşıya kalmasına neden olmuştur (Yeğen, 2019: 225). Küresel ölçekte karşılaşılan vergi kaynaklı sorunlar, artık teknik uyumsuzlukların beraberinde yasal boşluklar, kamu otoritelerinin uluslararası sisteme uyum sağlama yeteneğini ölçen bir gösterge olarak değerlendirilmektedir. Kamu idareleri açısından asıl mesele, bu yeni dönemin karmaşık vergi stratejilerine karşı nasıl bir kurumsal refleks geliştirileceği, hangi idari araçlarla etkin bir denetim ve düzenleme kapasitesi kurulabileceğidir. Mevzuatla egemenliğin sınırlarının bulanıklaştığı bir dünyada, kamu yönetimi kurumları kendi içlerinde yeniden yapılanmaya ihtiyaç duymakta; bilgi teknolojileri, uluslararası veri paylaşımı, insan kaynağı niteliği ve mevzuat uyum kapasitesi gibi başlıklarda yapısal dönüşüm geçirmektedir. Kamu yönetimi, ulusal düzeyde vergi politikalarının yürütücüsü ve uluslararası sistemle entegre çalışmak zorunda olan, çok katmanlı bir yönetim yapısının parçası haline gelmiştir. Devletlerin, özellikle gelişmekte olan ülkelerin, bu sürece nasıl uyum sağladıkları; hangi stratejik tercihleri yaptıkları, kurumsal kapasitelerini ne yönde geliştirdikleri; iş birliği mekanizmalarını nasıl yapılandırdıkları gibi konular, günümüz kamu yönetimi literatüründe öne çıkan tartışma alanları arasında yer almaktadır (Uğur, 2023: 1040).

3.1.2.1. Zararlı vergi rekabeti ve vergi cennetleri

Uluslararası vergi rejiminde yaşanan rekabetin zararlı boyutları, devletleri uzun vadeli mali sürdürülebilirlikten uzaklaştırarak kısa vadeli sermaye çekme stratejilerine yöneltmektedir. Kurumlar vergisi oranlarının düşürülmesi yoluyla yatırımcı ilgisini cezbetme çabası, kamu

maliyesinde derin ve kalıcı zafiyetlerin oluşmasına neden olabilmektedir. Özellikle, başlangıçta yatırım ortamını iyileştirme amacıyla uygulamaya konulan ancak ilerleyen süreçte vergi matrahının aşınmasına sebebiyet veren politikalar, devletin vergi gelirlerinde yapısal kayıplar doğurmaktadır. Bu bağlamda zararlı vergi rekabeti, vergi sisteminin temel bileşenleri üzerindeki kamu kontrolünü zayıflatarak gelir eşitsizliklerinin derinleşmesine ve mali adaletin sağlanamamasına yol açan bir dinamik haline gelmektedir (Kurt & Bozdoğan, 2023:86). Bu sürecin en uç örneğini vergi cennetleri oluşturmaktadır. Söz konusu yargı mercilerinde uygulanan vergi oranları ya sıfır düzeyindedir ya da sembolik oranlarda tutulmaktadır. Buna paralel biçimde, finansal işlemlere ilişkin gizlilik son derece yüksek seviyededir ve bilgi açıklama yükümlülükleri ya oldukça sınırlıdır ya da fiilen işlememektedir. Çok uluslu şirketler ile yüksek gelirli bireyler, bu tür ortamları kullanarak ekonomik faaliyetlerini gerçekleştirdikleri ülkelerde elde ettikleri gelirleri başka yargı bölgelerine aktarabilmekte, böylece vergi yükümlülüklerinden kaçınabilmektedir. Bu süreçte, anonim şirket kuruluşlarının kolaylaştırılması büyük bir işlev görmektedir; gerçek yararlanıcının kimliğini gizleyen bu yapılar, saydamlık ilkesini devre dışı bırakan bir sermaye korunma rejimi inşa etmektedir (Çakaş, 2020:26-28). Vergi cennetlerinin yarattığı ekonomik etkiler çift yönlüdür. Yüzeyde sermaye akışını hızlandırıcı etkiler doğurabiliyor görünmekle birlikte, bu bölgelerin çok uluslu şirketler tarafından kâr aktarım noktası olarak kullanılması, özellikle gelişmekte olan ülkelerde kamu hizmetlerinin finansmanını zayıflatmaktadır. Maliye politikalarının etkinliğinin azalması, sosyal harcamalar, sağlık ve eğitim gibi temel kamusal yatırımların sürdürülemez hale gelmesine neden olmaktadır. Ayrıca, gelir dağılımı üzerindeki bozucu etkiler derinleşmekte ve mali adaletin tesisi giderek imkânsızlaşmaktadır (Anbar & Fatih, 2023: 105). Uluslararası mali yapının karmaşıklığı, meseleyi daha da zorlaştırmaktadır. Yüksek dereceli banka gizliliği, paravan şirketler aracılığıyla mülkiyetin gizlenmesi, denetim mekanizmalarının zayıflığı, gerçek faydalanıcılara ilişkin bilgilerin açıklanmaması gibi yapısal sorunlar, kara para aklama, yolsuzluk ve vergi kaçakçılığı risklerini ciddi biçimde artırmaktadır. Üstelik bu tür uygulamalar sadece egzotik ada devletleriyle sınırlı kalmamakta; gelişmiş ülkelerdeki özel finansal merkezlerle bağlantılı biçimde küresel ölçekte yaygınlık kazanmaktadır (Öztürk & Ülger, 2016: 239). Bu bağlamda 1990'lı yılların sonlarında OECD öncülüğünde başlatılan reform süreci, 1998 tarihli Zararlı Vergi Rekabeti raporu ve 2015 yılı itibarıyla BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) projesi çerçevesinde, bilgi paylaşımı ve gerçek yararlanıcı şeffaflığını kurumsallaştırmaya yönelmiştir. Şeffaflık standartlarının belirli ülke grupları açısından bağlayıcı hale getirilmesine karşın, güçlü ekonomik aktörlerin siyasal direnci, düşük gelirli ülkelerin vergi rekabetini sürdürme konusundaki yapısal gereksinimleri ve uluslararası

eşgüdüm eksiklikleri, reform sürecini sekteye uğratmıştır (Batırel, 2014: 44-46). Türkiye örneğinde ise süreç oldukça çetrefilli ilerlemiştir. Küresel vergi rekabetinin oluşturduğu baskıya karşılık olarak, başlangıçta kapsamlı vergi indirimleri ve yatırım teşvikleri yürürlüğe konulmuştur. Ancak bu politikalar, sermaye çekme bakımından sınırlı etki yaratmakla birlikte, kamu gelirlerinin azalmasına ve düzenleyici kapasitenin zayıflamasına sebebiyet vermiştir. Kayıt dışı ekonomi artmış, gelir dağılımında kalıcı bozulmalar meydana gelmiş, kamusal mali eşitsizlikler derinleşmiştir. Bu noktada, küresel vergi mimarisindeki dengesizliklerin yalnızca mali enstrümanlarla değil, aynı zamanda yönetsel kapasite eksiklikleriyle de yakından ilişkili olduğu görülmektedir. Etkin bilgi değişimi sağlanamadığı, faydalanıcı bilgilerinin şeffaf biçimde kayıt altına alınamadığı ve finansal işlemlerin izlenmesine yönelik kurumsal araçların yetersiz kaldığı koşullarda, ulusal düzenlemelerin tek başına anlamlı sonuçlar üretmesi mümkün olmamaktadır. Küresel normların yalnızca tanımlanması değil, aynı zamanda uygulamaya geçirilebilir biçimde kurumsallaştırılması, özellikle gelişmekte olan ülkeler açısından uzun erimli bir yeniden yapılanma gerektirmektedir (Armağan & İçmen, 2012: 152-154).

Vergi idarelerinin dijital denetim kapasitesi, istihbarat temelli analiz altyapısı ve vergi planlamasına karşı geliştirilecek analitik yetkinliklerinin sınırlı olduğu koşullarda, çok uluslu yapıların yarattığı belirsizlik alanlarına karşı ulusal vergi sistemlerinin direnç geliştirmesi mümkün değildir. Bu nedenle, vergi cennetlerinin sunduğu yapay avantajlara karşı etkili bir mücadele gerekmektedir. Bu çerçevede, sadece vergi mevzuatının değil; şirketler hukuku, finansal suçların önlenmesi, bilgi güvenliği ve uluslararası iş birliği düzenlemeleri bakımından da ulusal hukuk sistemlerinin uyumlaştırılması gerekmektedir. Aksi halde, vergi cennetlerine karşı geliştirilen müdahaleler teknik düzeyde sınırlı kalacak; küresel vergi yapısındaki yapısal asimetrliler sürdürülecektir.

3.1.2.1.1. Vergi rekabeti

Üretim teknolojilerindeki dönüşüm, telekomünikasyon ve bilgisayar alanında sağlanan ilerlemeler kısa vadeli sermaye hareketlerini hızlandırır ulus-ötesi şirket faaliyetlerinin yaygınlaşmasını mümkün kılar devletlerin serbestleşen dış ticaret politikalarıyla birleşince mal ve sermaye akımları tarihin en yoğun dönemine ulaşır bu bütünleşme ulusal piyasaları küresel sistemin ayrılmaz bir parçası haline getirir rekabet yoğunluğu artar sermaye ve üretim faktörleri daha kolay yer değiştirir bu ortamda idari birimler vergi politikalarını cazibe unsuru olarak öne çıkar sermaye ve nitelikli işgücü gibi mobil üretim unsurlarını çekmek isteyen ülkeler vergi

oranlarını düşürür vergisel avantajlarla yatırım çekme çabası yaygınlaşır bu durum firmalar düzeyinde olduğu kadar devletler düzeyinde de vergi rekabetini tetikler ülkeler ya da bölgeler vergilendirme gücünü ekonomik çıkarları doğrultusunda kullanır vergi yükünü hafifletme stratejisi rekabet gücünü artırma aracı olarak benimsenir faktör hareketliliğini kolaylaştıran teknolojik gelişmeler vergi rekabetinin temel dinamikleri arasında yer alır ulusal vergi sistemleri birbirine göre daha avantajlı hale gelmeye çalışır vergi cazibesi küresel ekonomide stratejik önem kazanır (Doğan & Kabayel, 2016: 76-77). Vergi rekabetinin tanımlanmasında literatürde bir bütünlük bulunmaz bazı tanımlar yüzeysellik taşır bazıları indirgemeci olur vergi rekabeti yalnızca vergi oranlarının düşürülmesi şeklinde açıklanmaz mobil üretim faktörlerinin bir vergi otoritesinden diğerine kaydırılması amacıyla çeşitli vergisel teşviklerin uygulanması olarak da değerlendirilir iktisadi hedeflere ulaşmak için vergi matrahını artırma çabası önemli hale gelir devletler doğrudan veya portföy yatırımlarını çekmek amacıyla vergi indirimi istisna muafiyet vergi erteleme gibi araçlara yönelir bu uygulamalar yalnızca mali değil aynı zamanda hukuki ve regülasyon temelli rekabetin de bir parçası olur deregülasyon politikaları ile küresel dinamiklerde yönlendirici rol üstlenilir vergi rekabeti farklı vergi otoritelerinin yatırım faktörlerini kendi alanlarına çekmek için uyguladığı politikalar bütünüdür yalnızca oran indirimi değil kapsamlı bir teşvik mekanizması olarak şekillenir (Şah, 2011: 7-9). Vergi rekabeti ulusal ekonomilerin refah düzeyini artırma amacıyla vergi yükünün azaltılması yönünde düzenlemeler yapılmasıyla ortaya çıkar bu düzenlemeler sadece uluslararası değil ulusal düzeydeki idari birimlerin de kendi yetki alanlarını koruma ve genişletme arayışıyla şekillenir idari birimler daha fazla kaynak çekebilmek için efektif vergi oranlarını aşağı çeker böylece rakiplerin vergi matrahları aşındırılır uygulamada vergi rekabeti yalnızca bir yöntemle sınırlı kalmaz yatay ve dikey ayrımlar üzerinden farklılaşır yatay vergi rekabeti eş düzeydeki idari birimler arasında gerçekleşirken dikey vergi rekabeti merkezi ve yerel yönetimlerin aynı vergi kaynağı üzerinde uyguladığı bağımsız politikalarla oluşur bazı durumlarda vergi rekabeti toplumsal refahı yükselten yapıcı bir araç haline gelir bazı durumlarda ise kamu gelirlerini zayıflatan yıkıcı bir unsur halini alır bu nedenle literatürde hem faydalı hem zararlı vergi rekabeti tartışmaları yer alır bazı yazarlar vergi rekabetinin kamu harcamalarını etkinleştireceğini düşünür bazıları ise kamu gelirlerini azalttığını ve hizmet kalitesini düşürdüğünü savunur ülkeler vergi oranlarını yapısını istisnalarını ve matrah uygulamalarını kullanarak sürekli rekabet hâlinde olur mükellefler bu süreçte vergi harcamaları erteleme mekanizmaları gibi araçlarla avantaj elde etmeye yönelir (Armağan & İçmen, 2012: 146-147).

3.1.2.1.2. Zararlı vergi rekabeti

Devletlerin doğrudan yabancı yatırımları çekme amacıyla uyguladığı vergi indirimleri ve teşvikler zamanla vergi rekabetini kaçınılmaz hâle getirmiştir. Ancak bazı durumlarda bu rekabetin biçimi, sadece yatırım çekme amacını değil, diğer ülkelerin vergi tabanını aşındırmayı da hedefleyen bir yapıya dönüşmektedir. Bu tür uygulamalar genellikle zararlı vergi rekabeti olarak adlandırılmaktadır. Vergi oranlarının yalnızca yabancı yatırımcılara düşürülmesi, çok uluslu şirketlere özel avantajlar sağlanması ve ekonomik faaliyetle bağ kurulamayacak ülkelerde gelirlerin vergilendirilmesi gibi uygulamalar, zararlı vergi rekabetinin en belirgin örneklerindendir (Doğan & Kabayel, 2016: 81). Zararlı vergi rekabeti vergi sisteminin bütünlüğünü zedeleyen, vergi yükünü haksız bir şekilde dağıtan ve kamu gelirlerinde ciddi kayıplara yol açan bir soruna dönüşmektedir. Bu uygulamalar, aynı ekonomik faaliyette bulunan kişi ve kurumlar arasında ayırım yaratmakta, yerli mükellefleri dezavantajlı duruma düşürmektedir. Çok uluslu şirketlerin kazançlarını düşük vergili ülkelere kaydırabilmesi, bu tür uygulamaların en çarpıcı sonuçlarından biridir (Kurt & Bozdoğan, 2023: 80). Sadece birkaç ülkenin uyguladığı agresif vergi politikaları, geniş bir ülke grubunun kamu gelirini ve mali istikrarını tehdit eder hâle gelmektedir. Bu durum özellikle gelişmekte olan ülkeler açısından daha yıpratıcıdır. Kısıtlı kamu kaynaklarına sahip bu ülkeler, çok uluslu şirketlerin faaliyetlerinden bekledikleri vergileri tahsil edememekte, bu da kamu hizmetlerinin sürdürülebilirliğini zorlaştırmaktadır. Vergi yükünün sermaye gibi kolayca hareket edebilen unsurlar üzerinden çekilmesi, devleti daha hareketsiz faktörlere yönlendirmeye zorlamaktadır. Emek, tüketim ve servet gibi alanlara kaydırılan vergi yükü, eşitlik ilkesini zedelemekte, vergi sisteminde adaletsizlik yaratmaktadır. Yerli mükellefler, bu süreçte hem daha fazla vergi yüküyle karşı karşıya kalmakta hem de yabancı yatırımcılara tanınan istisna ve indirimler nedeniyle ayrımcılığa maruz kalmaktadır. Bunun sonucu olarak toplumda vergiye gönüllü uyum zayıflamakta, kamu otoritesine duyulan güven azalabilmektedir (Anbar & Fatih, 2023: 95-98). Zararlı vergi rekabeti, sadece vergi geliri kayıplarına yol açmakla kalmamakta, kamu harcamalarını da doğrudan etkilemektedir. Gelirlerde yaşanan azalma, devletin sosyal güvenlik, sağlık, eğitim gibi alanlara ayırabileceği kaynakları sınırlamakta, bu da refah düzeyinde düşüşe neden olabilmektedir. Sosyal devlet yapısına sahip ülkelerde bu etki daha görünür hâle gelmektedir. Giderek azalan vergi gelirleriyle artan kamu ihtiyaçlarının karşılanması, mali dengelerin bozulmasına yol açmaktadır (Armağan & İçmen, 2012: 149-150). Yatırım kararlarında da ciddi çarpıklıklar görülebilmektedir. Vergi teşvikleriyle şekillenen yatırımlar, uzun vadeli üretkenliği ve verimliliği değil, kısa vadeli vergi avantajlarını temel alabilmektedir.

Böyle bir tercih, sermayenin etkin olmayan alanlara yönelmesine neden olmakta, ekonomik kaynakların israfına yol açabilmektedir. Bu tür kararların sadece vergi oranlarına bakılarak verilmesi, yatırımın ülkeye sağlayacağı katkıyı azaltmakta, kimi zaman zarara dönüşen yatırımların önünü açmaktadır. OECD'nin zararlı vergi rekabetiyle mücadeleyle yönelik geliştirdiği eylem planı, bu uygulamaların etkilerini azaltmayı hedeflemektedir. Ancak bazı ülkelerin düşük vergi oranlarını kendi ekonomik stratejilerinin bir parçası olarak görmesi, bu sürecin ilerlemesini zorlaştırmaktadır. Yine de zararlı vergi rekabetiyle mücadele edilmeksizin, adil ve sürdürülebilir bir vergileme sisteminin kurulması mümkün görünmemektedir (Anbar & Fatih, 2023: 95-98).

3.1.2.1.3. Vergi cennetleri

Vergi cennetleri, küresel ekonomik sistemin giderek daha fazla tartışma konusu haline gelen, ancak üzerinde uzlaşmaya varılmış bir tanıma sahip olmayan yapılar arasında yer almaktadır. Literatürde “tax haven” olarak geçen bu kavram, genellikle vergi yükümlülüğünden kaçınmak isteyen birey ve kurumlara yönelik avantajlı koşullar sunan ülke ya da bölgeleri ifade eder. Ancak bu tanım, uygulamadaki çeşitlilik nedeniyle oldukça sınırlı kalmaktadır. Vergi cennetleri çoğunlukla çok düşük ya da sıfır oranlı vergileme politikaları izleyen, şeffaflıktan uzak ve etkili bilgi değişimi mekanizmalarından yoksun olan idari birimler olarak tanımlanır (Yılmaz, 2018, s. 198-199). OECD'nin 1998 tarihli “Zararlı Vergi Rekabeti” raporu, vergi cenneti olma kriterlerini şu şekilde sıralamaktadır (Birinci, 2018: 72):

- Sıfır ya da çok düşük oranlı vergi uygulaması,
- Şeffaflık eksikliği,
- Bilgi değişiminin etkin olmayışı ve
- Ülkede gerçek ekonomik faaliyetin bulunmaması.

Ancak bu ölçütler bile, tüm ülkeleri kapsayıcı bir tanım ortaya koymak için yeterli değildir. Aynı zamanda Avrupa Parlamentosu ile Avrupa Komisyonu'nun farklı tarihlerde yaptığı tanımlamalar bile, Avrupa Birliği içinde dahi ortak bir anlayışın gelişmediğini ortaya koymaktadır (Birinci, 2018: 73). Vergi cennetlerinin tarihsel kökenleri, vergi sistemlerinin ortaya çıkışıyla eş zamanlı olarak Antik Çağlara kadar uzanabilmektedir. Antik Yunan'da tüccarların ithalat vergilerinden kaçınmak amacıyla mallarını vergiden muaf bölgelerde depoladıkları, Katolik Kilisesi'nin ise Papa ve ruhban sınıfı için vergi muafiyetleri sağladığı bilinmektedir (Yılmaz, 2018:200). Modern anlamda vergi cenneti uygulamalarının başlangıcı ise 1930'lu yıllarda İsviçre'de görülmektedir. Bu dönemde İsviçre, başta Avrupa ülkeleri olmak

üzere birçok ülkenin sermayesini çeken bir “güvenli liman” haline gelmiştir. İkinci Dünya Savaşı süresince artan güvenlik ihtiyacı nedeniyle birçok ülke, servetini İsviçre bankalarında tutmuştur. Bu gelişmeler, vergi cenneti uygulamalarının sermaye koruma amacını aşarak zamanla vergi avantajı sağlama hedefine yönelmesine neden olmuştur (Şah, 2011: 111). 1980’li yıllarda finansal serbestleşme ve sermaye hareketlerine yönelik kısıtlamaların kaldırılmasıyla birlikte, vergi cennetleri çok uluslu şirketlerin ve yüksek gelirli bireylerin dikkatini daha da fazla çekmeye başlamıştır. Bu dönem, aynı zamanda iletişim teknolojilerindeki ilerlemeler ve ulaşım maliyetlerindeki düşüş sayesinde bu bölgelerin cazibesinin artmasına katkı sağlamıştır (Öztürk & Ülger, 2016: 238). Vergi cennetlerinin sunduğu avantajlar vergi oranlarıyla sınırlı değildir. Bu bölgeler, çoğu zaman bankacılık gizliliği, esnek şirket kurulum prosedürleri, düşük düzeyde düzenleyici denetim ve anonimlik gibi unsurlarla sermaye sahiplerine cazip koşullar sunar. Bu ülkelerde kurulan paravan şirketler aracılığıyla sermaye sahipleri, gelirlerini gerçek sahiplik bilgisi ifşa edilmeden yurt dışında tutabilir. Bu durum, şeffaflık eksikliğine dayalı sistematik bir yapısal avantaj oluşturur. Birçok vergi cenneti, uluslararası bilgi değişimi taleplerine yanıt vermemekte ya da taleplerin yerine getirilmesinde çeşitli hukuki engeller ortaya çıkarmaktadır. Bu tür uygulamalar, özellikle uluslararası mali sistemin güvenliği açısından tehdit oluşturan yasa dışı faaliyetlerin gizlenmesine olanak tanır (Uygur Ö. , 2010. 22). Vergi cennetlerinin kullanımı bağlamında önemli bir kavram ayrımı da “vergiden kaçınma” (tax avoidance) ile “vergi kaçırma” (tax evasion) arasındadır. Vergiden kaçınma, yasal boşluklardan veya vergi avantajlarından yararlanmak suretiyle vergi yükünü azaltmayı ifade ederken, vergi kaçırma, doğrudan yasadışı uygulamalarla vergisel yükümlülükleri yerine getirmemeyi tanımlar. Vergi cennetleri, genellikle vergiden kaçınma yöntemleriyle ilişkilendirilse de gizlilik uygulamaları sayesinde yasa dışı işlemlerin de yaygınlaştığı ortamlardır (Karakurt, 2016: 321). Vergi kaçırmanın finansal boyutu sadece gelişmiş ülkelerle sınırlı kalmamakta, gelişmekte olan ülkelerde de kamu maliyesinin zayıflamasına yol açmaktadır. Kurumsal vergi gelirlerinin azalması, kamu hizmetlerinin finansmanında açıklar yaratmakta, sosyal harcamaların sürdürülebilirliğini tehlikeye atmaktadır. Vergi cennetlerinin sayısı ve kapsamı üzerine yürütülen tartışmalar, kavramın doğası gereği somut bir sınır çizmenin zorluğunu ortaya koymaktadır. Farklı kurumların benimsediği kriterler, aynı ülkenin bir listede yer alıp diğerinde bulunmamasına neden olabilmektedir. OECD, 1998 tarihli raporunda 41 ülkeyi vergi cenneti olarak tanımlamış; ancak daha sonra bu ülkelere bilgi değişimi ve şeffaflık alanında iş birliği yapmayı kabul edenler listeden çıkarılmıştır. Bu durum sonucunda, resmi listede kalan ülke sayısı 2000’li yılların ortalarında beşe kadar gerilemiştir. Öte yandan, Tax Justice Network (TJN), IMF ve benzeri kuruluşların yaptığı değerlendirmeler,

dünya genelinde 70'ten fazla ülke ya da bölgenin vergi cenneti niteliği taşıdığını göstermektedir. Bu durum, ortak bir tanım eksikliğinin uluslararası düzenlemeleri zayıflattığını ve küresel mali uyumu engellediğini ortaya koymaktadır (Ülger, 2013: 32). Vergi cennetleriyle bağlantılı bir diğer önemli unsur, dijital ekonominin yükselişiyle daha karmaşık hale gelen vergi planlaması stratejileridir. Çok uluslu şirketler, fikri mülkiyet haklarını, patent gelirlerini veya yazılım lisanslarını vergi cennetlerinde kayıtlı bağlı şirketlere devrederek, yüksek kârlarını düşük vergili bu bölgelerde toplayabilmektedir. Bu yöntem, özellikle teknoloji, ilaç ve medya sektörlerinde yaygın olarak kullanılmakta, üretim ve satış faaliyetleri başka ülkelerde gerçekleşse bile vergisel kazançların düşük vergili bölgelere aktarılması mümkün olmaktadır. Vergi cennetleri aynı zamanda küresel servet eşitsizliğinin büyümesinde rol oynayan bir araç haline gelmiştir. Dünya Bankası, IMF ve Oxfam gibi kuruluşların raporları, küresel servetin önemli bir bölümünün kayıt dışı olarak bu bölgelerde saklandığını ortaya koymaktadır. Yüksek gelirli bireyler ve büyük şirketler, vergi cennetlerinin sağladığı yasal ve yapısal olanaklardan yararlanırken, sabit gelirli vatandaşlar ve küçük işletmeler artan vergi yüküyle karşı karşıya kalmaktadır. Bu durum, vergisel yükümlülüklerin eşit dağılmadığı bir ekonomik yapı oluşturmaktadır (Birinci, 2018: 74-75). Vergi cennetleri, ulusal ve uluslararası düzeyde düzenleme otoriteleri için teknik, hukuki ve siyasal bir meydan okumadır. Bu bölgelerde faaliyet gösteren banka, hukuk firması, muhasebe şirketi ve danışmanlık şirketleri, sermaye kaçışını kolaylaştıran profesyonel bir altyapı oluşturmuştur. Offshore finans merkezlerinin büyük bölümü, bağımsız bir ülke olmaktan ziyade bir başka ülkenin denizaşırı toprağı statüsündedir. Britanya Virjin Adaları, Cayman Adaları, Bermuda, Guernsey ve Jersey gibi bölgeler, İngiltere'nin yargı yetkisi altında olmakla birlikte kendi iç düzenlemelerinde geniş bir özerkliğe sahiptir. Bu yapılar, uluslararası hukukun ve sözleşmelerin dışında kalmadan düzenleyici boşluklardan yararlanarak faaliyet göstermektedir (OECD, 2025). Vergi cennetlerinin küresel ölçekte etkili şekilde denetlenebilmesi için yalnızca ulusal önlemler değil, güçlü uluslararası iş birlikleri ve teknik mekanizmalar gerekmektedir. Otomatik bilgi değişimi, uluslararası şirketlerin ülke bazında raporlama yükümlülüğü (CbCR), ekonomik fayda sahibi tanımları ve dijital ekonomi için yeni vergileme ilkeleri bu alandaki reform araçları arasında yer almaktadır.

Tablo 3.1 2025 Yılı İtibarıyla Vergi Cenneti Olarak Anılan Bazı Ülkeler

Ülke	Düşük Vergi Uygulamaları	Finansal Gizlilik	Offshore faaliyetlerine olanak	Kurumlar vergisi oranı	OECD/ FSI Sınıflandırması
Bermuda	Evet	Yüksek	Evet	0	OECD
Cayman Adaları	Evet	Yüksek	Evet	0	OECD, FSI
İrlanda	Evet	Orta	Evet	12.5	OECD
Lüksemburg	Evet	Orta- Yüksek	Evet	24.9	FSI
İsviçre	Evet	Yüksek	Evet	19.7	FSI
Hollanda	Evet	Orta	Evet	25.8	OECD
Singapur	Evet	Yüksek	Evet	17	FSI
Hong Kong	Evet	Yüksek	Evet	16.5	FSI
Britanya Virjin Adaları	Evet	Yüksek	Evet	0	
Man Adası	Evet	Orta- Yüksek	Evet	0	OECD
Birleşik Arap Emirlikleri	Evet	Yüksek	Evet	0	FSI

Kaynak: (Tax Justice Network,2025), (OECD, Harmful Tax Practices- 2025 Uptade on Preferential Regimes, 2025). Verilerlerinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Tablo, 2025 yılı itibarıyla vergi cenneti olarak bilinen ülkelerin temel özelliklerini karşılaştırmalı şekilde sunmaktadır. Ülkeler, düşük vergi uygulamaları ve offshore faaliyetlerine izin verme açısından benzerlik göstermektedir. Bermuda, Cayman Adaları, Britanya Virjin Adaları, Man Adası ve Birleşik Arap Emirlikleri'nin kurumlar vergisi oranları %0 olup, bu durum uluslararası yatırımcılar için çekim noktası oluşturur. Düşük vergi oranları, sermaye akışını hızlandırmak ve yabancı sermayeyi çekmek amacıyla kullanılan önemli bir araçtır. Finansal gizlilik bakımından ülkeler farklı kategorilerde yer almaktadır. Bermuda, Cayman Adaları, İsviçre, Singapur, Hong Kong ve Birleşik Arap Emirlikleri yüksek gizlilik sağlamaktadır. Bu özellik, finansal işlemlerin ve varlıkların gizliliğini koruyarak vergi planlaması ve varlık yönetiminde avantaj sağlar. Financial Secrecy Index'in¹² yüksek gizlilik kategorisinde bulunan bu ülkeler, uluslararası denetimlerden kısmen bağımsız hareket edebilmektedir (Tax Justice Network, 2025). OECD ve FSI sınıflandırmalarına göre ülkeler farklı listelerde yer almaktadır. Bermuda ve Hollanda yalnızca OECD kapsamında iken; İsviçre, Singapur ve Hong Kong FSI kapsamında yüksek finansal gizlilik sunan ülkeler arasında sayılır. Bazı ülkeler her iki sınıflandırmada da yer almaktadır. Bu durum, ülkelerin vergi politikalarında ve finansal düzenlemelerinde çeşitlilik olduğunu gösterir. Tablo, vergi cenneti ülkelerin düşük vergi oranları, yüksek finansal gizlilik ve offshore işlemlere sağladıkları olanaklarla uluslararası

¹² Financial Secrecy Index (Finansal Gizlilik Endeksi), Tax Justice Network tarafından yayımlanan ve ülkelerin finansal gizlilik düzeylerini ile küresel finansal sistem üzerindeki etkilerini birlikte ölçen bir endekstir. Vergi kaçakçılığı ve mali şeffaflık sorunlarını analiz etmek için önemli bir referans niteliği taşır.

sermaye için çekici olduklarını ortaya koyar. Bu özellikler, sermaye hareketliliğini artırmada önemli rol oynar ve ülkeler arası rekabetin temel unsurlarından biridir (OECD, 2025).

Vergi cennetleri, çok uluslu şirketlerin ve sermaye hareketlerinin küresel düzeyde etkin şekilde vergilendirilmesini zorlaştırarak, kamu yönetimi açısından ciddi zorluklar ortaya çıkarmaktadır. Bu yapıların sunduğu düşük veya sıfır vergi oranları, ülkelerin vergi tabanlarını aşındırmakta ve kamu gelirlerinde kayıplara yol açmaktadır. Küresel asgari kurumlar vergisi uygulaması, bu sorunların aşılması ve vergi rekabetinin zararlı etkilerinin sınırlandırılması adına kritik bir politika aracı olarak değerlendirilmektedir. Böylece, uluslararası iş birliği ve şeffaflık artırılarak, vergi cennetlerinin yarattığı olumsuz etkilerin azaltılması hedeflenmektedir. Kamu yönetimi alanında bu düzenlemenin etkin uygulanması, devletlerin finansal kaynaklarını sürdürülebilir şekilde yönetmeleri için gereklidir. Bu nedenle küresel asgari kurumlar vergisi, vergi cennetlerinin yol açtığı yapısal sorunları hafifletmek için temel bir adımdır. Ancak bu Uygulamanın başarılı olabilmesi, güçlü kurumsal kapasiteye ve etkili uluslararası koordinasyona bağlıdır.

3.1.2.2. Transfer fiyatlandırması

Uluslararası vergi hukukunun en karmaşık ve tartışmalı alanlarından biri, çok uluslu şirketlerin farklı ülke mevzuatları arasında oluşturduğu yapay fiyatlandırma yapılarıdır. Bu noktada transfer fiyatlandırması, küresel gelir dağılımının ve vergi adaletinin merkezinde yer alan bir kavram haline gelmiştir. Temel olarak transfer fiyatlandırması, aynı ekonomik bütünlük içinde faaliyet gösteren ve birbirleriyle doğrudan ya da dolaylı şekilde ilişkili olan şirketler arasında gerçekleştirilen mal, hizmet, gayri maddi hak veya finansal değer aktarımlarında uygulanan fiyatların belirlenmesini ifade eder (Çelebi & Mastar Özcan, 2017: 278). Bu fiyatlar, görünüşte serbest piyasa kurallarıyla şekilleniyor gibi dursa da şirketler arasındaki ekonomik bağ nedeniyle fiilen kontrol altında belirlenebilmekte ve bu durum, kârın gerçek olduğu yerden farklı bir ülkeye yönlendirilmesine imkân tanımaktadır. Çok uluslu şirketler, faaliyetlerini küresel ölçekte farklı ülkelere yayarken, birden fazla vergi sistemine tabi olmaktadır. Ancak bu çeşitlilik, aynı zamanda şirketler açısından vergi yükünün minimize edilmesi için bir fırsat alanı yaratmaktadır. Grup içi şirketlerin birbirlerine uyguladıkları fiyatlar, şirketin toplam kârını belirlemenin yanı sıra bu kârın hangi ülkede ne oranda vergileneceğini de etkilediği için, stratejik olarak düşük vergili ülkelere kâr kaydırmak amacıyla kullanılabilir (Kaplan Dönmez, 2020: 407). Böylece faaliyet gösterilen yüksek vergili ülkelere matrah aşınması yaşanmakta ve kamu gelirlerinde ciddi kayıplar ortaya çıkmaktadır. Bu durum mali bir sorundur

ve gelir adaletini zedeleyen ve kamu hizmetlerinin sürdürülebilirliğini tehdit eden bir yapısal dengesizlik yaratmaktadır. Transfer fiyatlandırmasının ortaya çıkışı, çok uluslu şirketlerin ticari faaliyetlerini farklı yargı bölgelerinde yoğunlaştırmasıyla birlikte 20. yüzyılın ortalarına dayanmaktadır. İkinci Dünya Savaşı sonrası dönemde artan sermaye hareketliliği ve küreselleşen ticaret, şirketlerin grup içi işlemleri üzerinden vergi planlaması yapmasına olanak tanımış ve bu gelişmeler, devletlerin konuya yönelik özel düzenlemeler geliştirmesini zorunlu hale getirmiştir (Sağmanlı, 1999: 34-35). OECD, 1979 yılından itibaren transfer fiyatlandırmasına ilişkin ilk ilkeleri belirlemeye başlamış, bu ilkeler zamanla emsallere uygunluk prensibi etrafında şekillenmiş ve 1995 tarihli Transfer Fiyatlandırması Kılavuzu ile sistematik bir yapıya kavuşturulmuştur. Söz konusu kılavuz, günümüzde OECD üyesi olmayan birçok ülke tarafından da referans alınmakta ve ulusal düzenlemelere yön vermektedir. Transfer fiyatlandırması uygulamaları, özellikle gelişmekte olan ülkeler açısından ciddi sorunlar doğurmaktadır. Zira bu ülkelerde hem vergi idarelerinin denetim kapasitesi sınırlı hem de grup içi işlemleri analiz edebilecek teknik altyapı yeterince gelişmiş değildir. Bu durum, çok uluslu şirketlerin karmaşık finansal yapılarını denetimsiz biçimde kullanarak, kazançlarını gelişmiş ülkelerdeki merkezlere yönlendirmesine neden olmaktadır. Bu bağlamda transfer fiyatlandırması, sadece vergisel bir manipülasyon aracı değil, aynı zamanda küresel ekonomik eşitsizliğin yeniden üretildiği bir zemin olarak değerlendirilmektedir. OECD'nin 2013 yılında başlattığı BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Projesi, tam da bu nedenle transfer fiyatlandırması konusunu yeniden gündeme taşımış ve ülkeler arasında daha şeffaf, hesap verebilir ve izlenebilir bir sistem kurulmasını hedeflemiştir (Böbek, 2016: 59-60). Türkiye, transfer fiyatlandırması alanında ilk kapsamlı düzenlemeyi 2006 yılında yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile gerçekleştirmiştir. Kanunun 13. maddesi, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde emsallere uygun fiyat uygulanması gerektiğini hükme bağlamış ve buna uyulmaması durumunda matrah farkı doğacağını açıkça belirtmiştir. Ancak düzenlemenin yürürlükte olması, uygulamada yeterli denetim ve kontrol sağlandığı anlamına gelmemektedir. Türkiye'de hem bilgi toplama kapasitesi hem de denetim araçları açısından önemli eksiklikler bulunmakta; bu da uluslararası şirketlerin karmaşık işlemlerini şeffaf biçimde takip etmeyi zorlaştırmaktadır. Transfer fiyatlandırmasının denetimi, basit bir belge kontrolüyle sınırlı değildir. Söz konusu işlemlerin ekonomik niteliği, tarafların işlevleri, taşıdıkları riskler, kullanılan varlıkların özellikleri gibi birçok unsurun detaylı biçimde analiz edilmesini gerektirir. Bu analiz, maliye idarelerinden yüksek düzeyde teknik uzmanlık ve veri okuryazarlığı talep eder. Aynı zamanda, şirketlerin bu işlemleri neden belirli bir fiyatla yaptıklarına dair kapsamlı açıklamalar sunmaları ve bunları bağımsız işlemlerle

karşılaştırılabilir biçimde belgeleri gerekir. Bu nedenle transfer fiyatlandırması hem düzenleyici otoriteler hem de mükellefler açısından yüksek düzeyde teknik bilgi, şeffaflık ve iş birliği gerektiren bir alandır (Pehlivan S. , 2010: 101-103). Günümüzde dijital ekonominin yükselişiyle birlikte, transfer fiyatlandırmasına dair sorunlar daha da karmaşık hale gelmiştir. İnternete dayalı hizmetlerin sınır tanımayan yapısı, vergi matrahının hangi ülkede oluştuğunun belirlenmesini güçleştirmekte; şirketler fiziksel olarak bulunmadıkları ülkelerde gelir yaratabilmekte, ancak bu ülkelerde vergi ödememektedir. Bu durum, klasik transfer fiyatlandırması yaklaşımlarının yetersiz kaldığını göstermekte ve dijitalleşmenin doğasına uygun yeni vergilendirme modelleri geliştirilmesini zorunlu kılmaktadır. Transfer fiyatlandırması kavramı, uluslararası vergi sisteminin merkezindeki yapısal gerilimlerden birini temsil eder. Bu sistem, bir yandan çok uluslu şirketlerin vergi planlamasına açık bir alan sunarken, diğer yandan devletlerin mali egemenliklerini savunmak üzere daha sıkı düzenlemelere gitmesine neden olmaktadır. Dolayısıyla, transfer fiyatlandırması teknik bir fiyat belirleme sorunu değil, aynı zamanda uluslararası güç ilişkilerinin, gelir dağılımı adaletinin ve vergi egemenliğinin yeniden tanımlandığı bir alandır. Bu nedenle, bu alandaki düzenlemeler siyasal ve kurumsal düzeyde de ele alınmalı; ülkeler arası eşgüdümün sağlanması, gelişmekte olan ülkelerin kapasitesinin artırılması ve şeffaflık standartlarının yaygınlaştırılması öncelikli hedefler arasında yer almalıdır (Kaplan Dönmez, 2020: 421).

3.1.2.2.1. Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi

Karşılaştırılabilir Serbest Piyasa Fiyatı Yöntemi, transfer fiyatlandırmasında temel ve güvenilir yöntemlerden biridir. Bu yöntem, ilişkili taraflar arasında gerçekleşen mal veya hizmet satış fiyatlarının, benzer koşullarda bağımsız üçüncü taraflar arasında yapılan işlemlerdeki fiyatlarla karşılaştırılmasına dayanır. Amaç, taraflar arasındaki fiyatın piyasa koşullarına uygun olup olmadığını belirlemektir. Öncelikle, karşılaştırılacak işlemlerin ekonomik ve ticari özellikleri ayrıntılı olarak incelenir. Ürünün türü, kalitesi, miktarı, teslim şekli, sözleşme koşulları ve piyasa şartları gibi faktörler göz önünde bulundurulur. Bu unsurlar mümkün olduğunca benzer olmalıdır; aksi halde karşılaştırmanın doğruluğu azalır (Böbek, 2016: 68-70). Piyasa fiyatları belirlenirken, aynı mal veya hizmetin benzer şartlarda satıldığı gerçek serbest piyasa işlemleri esas alınır. Eğer benzer ürün veya hizmet fiyatları bulunamazsa, benzerlik derecesi yüksek diğer ürünler veya hizmetler dikkate alınır. Bu yöntem, serbest piyasa fiyatlarının doğrudan ölçülmesi açısından en şeffaf ve somut veriye dayanan yöntem olarak kabul edilir. Karşılaştırılabilir işlemlerin bulunması her zaman mümkün olmayabilir. Benzersiz ürünlerde veya özel koşullarda

faaliyet gösteren şirketlerde yöntemin kullanımı sınırlanabilir. Uluslararası vergi otoriteleri ve OECD bu yöntemi tercih eder. Transfer fiyatlandırmasında en sık başvuru ve öncelikli yöntem olarak kabul edilir. Çok uluslu şirketlerin kâr kaydırma yoluyla vergi avantajı sağlamanın önlenmesinde önemli bir araçtır (Nas, 2019: 36-37).

3.1.2.2.2. Maliyet artı yöntemi

Maliyet Artı Yöntemi, transfer fiyatlandırmasında sıkça kullanılan yöntemlerden biridir. İlişkili taraflar arasında mal veya hizmet satışlarında, ürün ya da hizmetin maliyetine belirli bir kâr marjı eklenerek fiyat belirlenir. Üretim veya satın alma maliyeti başlangıç noktasıdır. Buna işletmenin normal faaliyet kârı eklenerek nihai fiyat hesaplanır. Amaç, işlem fiyatlarının bağımsız işletmeler arasındaki benzer işlemlerle uyumlu olmasını sağlamaktır. Maliyet unsurları hammadde, işçilik, genel üretim giderleri ve dolaylı maliyetleri kapsar. Kâr marjı ise sektöre ve piyasa koşullarına göre değişir. Benzer bağımsız işletmelerin kâr oranları kâr marjının belirlenmesinde dikkate alınır (Nas, 2019: 37-38). Bu yöntem, piyasada karşılaştırılabilir bağımsız fiyatların olmadığı veya ürünlerin özel yapıda bulunduğu durumlarda tercih edilir. Maliyet Artı Yöntemi, maliyetlerin ve kâr marjının şeffaf şekilde hesaplanmasına imkân verir. Bu durum, denetleyicilerin işlem fiyatının piyasa koşullarına uygunluğunu değerlendirmesine yardımcı olur. Maliyetlerin doğru ve eksiksiz tespiti büyük önem taşır. Yanlış maliyet hesaplamaları veya hatalı marj belirlenmesi, fiyatların gerçek piyasa koşullarından sapmasına neden olabilir. Ayrıca, kâr marjı tespitinde kullanılan referansların güvenilir ve karşılaştırılabilir olması gerekir. Uygulamada, maliyet yapısındaki farklılıklar ve işletmeye özgü unsurlar fiyatlandırmayı etkileyebilir. Maliyet Artı Yöntemi, üretim süreçlerinin iyi bilindiği ve maliyetlerin ayrıntılı analiz edilebildiği sektörlerde daha sağlıklı sonuçlar verir. Bu sayede, yöntem ilişkili taraflar arasındaki işlemlerin şeffaf ve denetlenebilir olmasını sağlayarak vergi tabanının korunmasına katkı sunar (Böbek, 2016: 70-71).

3.1.2.2.3. Yeniden satış fiyatı yöntemi

Yeniden satış fiyatı yöntemi, ilişkili kişiler arasında gerçekleşen mal veya hizmet satışlarında, emsallere uygun fiyatın belirlenmesinde kullanılan yöntemlerden biridir. Bu yöntemde esas alınan nokta, ilişkili kişiden temin edilen bir malın veya hizmetin, bağımsız bir kişiye satılması durumunda oluşan satış fiyatıdır. Bu fiyat, emsallere uygun bir brüt kâr marjı düşülerek geriye doğru hesaplanır ve söz konusu işlemin emsallere uygun alış bedeli bu şekilde belirlenir. Yöntemin uygulanabilirliği için iki temel koşul aranır: Birincisi, nihai satışın bağımsız bir

kişiyeye yapılmış olması gerekir. İkincisi ise bu satışta uygulanan fiyatın güvenilir ve belgeye dayalı biçimde belirlenebilmesidir. Hesaplamada esas alınan brüt kâr marjı, benzer işlevleri üstlenen bağımsız işletmelerin kârlılık düzeyleriyle karşılaştırmalı olarak tespit edilir. Bu marj, dağıtım, pazarlama gibi faaliyetlerden elde edilmesi beklenen getiriye yansıtılmalı; üretim, Ar-Ge gibi daha karmaşık işlevleri içermemelidir (Nas, 2019: 38-39). Yöntem, özellikle sınırlı risk taşıyan dağıtıcı şirketler açısından tercih edilen bir yaklaşımdır. Malın doğrudan nihai müşteriye satıldığı, işlem zincirinin kısa olduğu durumlarda uygulanabilirliği artar. Ancak, ürün üzerinde ek bir işlem yapılmışsa ya da satışa sunulmadan önce önemli bir değişikliğe uğramışsa, yeniden satış fiyatının doğrudan esas alınması yanıltıcı olabilir. Bu durumda, yapılan katkılar da dikkate alınarak düzeltmeler yapılması gerekir. Karşılaştırılabilirlik analizinin sağlıklı yapılması, yöntemin güvenilirliğini doğrudan etkiler. Sektörel farklar, maliyet yapıları ya da piyasa koşulları, brüt kâr marjlarının farklılaşmasına yol açabilir. Bu nedenle, yöntemin kullanımı mutlaka işlevsel analizle desteklenmeli ve emsal veriler dikkatle seçilmelidir (Böbek, 2016: 71-73).

3.1.2.2.4. Kar bölüşüm yöntemi

Kâr Bölüşümü Yöntemi, ilişkili işletmelerin elde ettiği toplam kârı, her birinin ekonomik katkısına göre paylaşımını hedefler. Tarafların yerine getirdiği işlevler, üstlendiği riskler ve kullandığı varlıklar dikkate alınarak uygulanır. Özellikle karmaşık işlemlerde, karşılaştırılabilir piyasa verilerine ulaşamadığında kullanılır. Önce toplam kâr ya da zarar belirlenir, ardından bu tutar taraflar arasında anlamlı ve makul ölçütlere göre dağıtılır. Bu ölçütler, çoğu zaman faaliyet temelli olup, benzer işlemlerde kullanılan dağıtım oranlarını esas alır. Yöntemin temel gücü, tarafların katkılarını birlikte değerlendirmesidir. Fakat uygulama süreci, kârın nasıl belirleneceği ve nasıl bölüşürüleceği konusunda detaylı analizler gerektirir. Gelir ve giderlerin doğru ayrıştırılması, her tarafın sağladığı ekonomik katkının net biçimde ortaya konması gerekir. Doğru uygulandığında, şeffaf ve adil bir yapı kurar; fakat karmaşıklığı nedeniyle uzmanlık ve güçlü denetim mekanizmaları zorunludur (Centrum, 2017: 7-8).

3.1.2.2.5. Net satış fiyatı yöntemi

Net Satış Fiyatı Yöntemi, ilişkili taraflar arasındaki işlemlerden elde edilen net kâr marjını, bağımsız şirketlerdeki benzer işlemlerle karşılaştırarak transfer fiyatını belirler. İşlem bazlı bir yaklaşım sunar. İlgili faaliyetin kârlılığı ölçülür ve bu oran, benzer sektörlerdeki bağımsız işletmelerin kâr oranlarıyla kıyaslanır. Ortaya çıkan fark doğrultusunda fiyat ayarlaması yapılır.

Doğrudan fiyat belirlemenin güç olduğu, işlemlerin karmaşık yapıda olduğu durumlarda tercih edilir. Net kâr marjını esas aldığı için, şirket faaliyetlerinin genel verimliliğini yansıtır ve denetim açısından pratik bir çerçeve sunar. Uygulamada esneklik sağlar. Ancak karşılaştırılabilir işlem ve şirket bulmak her zaman kolay değildir. Ayrıca, kullanılan finansal göstergeler dikkatle seçilmeli, faaliyet temeli doğru tanımlanmalıdır. Net satış fiyat yöntemi, uluslararası uygulamalarda denge sağlayan, güvenilir ve esnek bir yöntemdir (Centrum, 2017: 5-6).

3.1.2.3. Çifte vergilendirme

Çifte vergilendirme, bir gelir veya kazancın iki ayrı devletin vergilendirme yetkisine aynı anda konu olmasıyla ortaya çıkan çok boyutlu bir sorundur. Bu durum, özellikle uluslararası ekonomik ilişkilerin yoğunlaştığı, sermaye ve iş gücünün sınır ötesi hareketliliğinin arttığı bir çağda, giderek daha fazla birey ve şirketin karşı karşıya kaldığı temel vergi meselelerinden biri haline gelmiştir. Bir kişi ya da kurum, örneğin ikamet ettiği ülkede tam mükellef sayılırken, gelir elde ettiği başka bir ülkede de o gelir dolayısıyla vergi yükümlüsü olabilir. Böyle bir durumda, aynı kazanç üzerinden hem kaynak ülke hem de mukim ülke tarafından ayrı ayrı vergi tahsil edilmesi gündeme gelir. Bu da ekonomik anlamda çifte yük doğurur ve vergi sistemlerinin temel ilkelerinden biri olan adaletle doğrudan çelişir (Berkay & Armağan, 2011: 89-90). Bu türden bir vergilendirme, sadece mükelleflerin üzerinde ağır bir ekonomik yük yaratmakla kalmaz; yatırım kararlarını etkiler, ticari faaliyetlerin yönünü değiştirir, hatta bazı durumlarda uluslararası yatırımları tamamen caydırabilir. Vergi planlamasında öngörülebilirlik ilkesi zedelenir, sınır ötesi ekonomik ilişkilerdeki güven azalır. Şirketlerin uluslararası pazarlara açılma isteği düşebilir, bireylerin yabancı gelir elde etme motivasyonları zayıflayabilir. Gelirin hangi ülkede ne şekilde vergilendirileceği konusundaki belirsizlik, ekonomik aktörleri daha az riskli ve daha az verimli tercihlere yöneltebilir. Bu sorunun çözümünde devletlerin karşılıklı anlaşmalara dayalı yaklaşımlar geliştirmesi kritik önemdedir. Bu doğrultuda imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları (ÇVÖA), söz konusu gelir üzerinde hangi ülkenin hangi oranda vergi alabileceğini belirler (Buz, 2024: 17). Vergilendirmelerde genellikle ya kaynak ülkesine sınırlı vergilendirme hakkı tanınır ya da vergilendirme hakkı tamamen mukim devlete bırakılır. Mukim ülke, söz konusu gelir üzerinde vergi almış olan diğer ülkenin tahsil ettiği vergiyi ya mahsup eder ya da geliri tamamen istisna eder. Böylece mükerrer vergilendirmenin önüne geçilmeye çalışılır. Özellikle sermaye gelirleri, temettüler, faiz gelirleri ve telif ödemeleri gibi sınır ötesi niteliği olan kazanç unsurları açısından bu anlaşmalar hayati rol oynar

(Çömlekçioğlu, 2024: 270). Çifte vergilendirme sorununu çözmek için geliştirilen bu anlaşmaların oluşturulmasında, OECD Model Vergi Anlaşması ve BM Model Anlaşması gibi uluslararası çerçeveler belirleyici bir işlev görmektedir. OECD'nin sunduğu model, sanayileşmiş ülkeler için geliştirilen bir örnek niteliği taşıırken, BM modeli daha çok gelişmekte olan ülkelerin kaynak ülke olarak vergi alma haklarını daha geniş tanımlayan hükümler içermektedir. Bu modeller, taraf devletlerin kendi ihtiyaçlarına göre revize edebilecekleri esnek yapılar sunsa da, taraflar arasında standartlaştırılmış bir vergilendirme ilişkisi kurulmasına olanak tanır. Bu da uluslararası yatırım ortamının daha öngörülebilir ve istikrarlı hale gelmesine katkı sağlar (Çömlekçioğlu, 2024: 271-273). Bununla birlikte, dijitalleşme süreciyle birlikte çifte vergilendirme meselesi daha karmaşık hale gelmiştir. Geleneksel vergi sistemleri, gelir elde etmek için fiziksel bir varlığın ülkede bulunmasını esas alırken, günümüzde çok uluslu dijital şirketler, bir ülkede fiziksel varlık göstermeden de büyük gelirler elde edebilmektedir. Bu durumda, hangi ülkenin bu gelir üzerinde vergilendirme hakkına sahip olduğu belirsizleşmektedir. Mevcut çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, dijital ekonomi koşullarına tam olarak yanıt verememektedir. Bu eksiklik, OECD'nin öncülüğünde yürütülen BEPS (Base Erosion and Profit Shifting – Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı) projesi kapsamında ele alınmakta, dijitalleşmenin vergi sistemlerine etkisi küresel ölçekte yeniden değerlendirilmektedir. (Karataş, 2020: 138-143) Öte yandan, çifte vergilendirme sadece ikili anlaşmalarla değil, iç hukukta düzenlenen tek taraflı önlemlerle de hafifletilmeye çalışılmaktadır. Bu kapsamda mukim ülke, başka bir devlette vergilendirilmiş gelirleri iç hukukunda tanıdığı bir mahsup veya istisna yöntemiyle vergiden kısmen veya tamamen arındırabilir. Ancak bu tür uygulamaların kapsamı sınırlıdır ve genel olarak ikili anlaşmaların sağladığı koruma düzeyine ulaşamaz.

Ülkeler arasında gelir bilgisi paylaşımını sağlayan otomatik bilgi değişim sistemleri, CRS (Common Reporting Standard)¹³ veya DAC6¹⁴ gibi düzenlemeler de dolaylı şekilde çifte vergilendirme riskini azaltıcı etki yaratır. Mükelleflerin gelirleri daha şeffaf şekilde izlenebilir hale geldiğinde, vergilendirme hakları daha doğru tespit edilebilir ve mükerrer vergilendirmenin önüne geçilebilir (Alp, 2020: 8-9). Ancak tüm bu önlemlere rağmen, çifte

¹³ CRS (Common Reporting Standard), OECD tarafından geliştirilen ve 2014'te yayımlanan Ortak Raporlama Standardı (CRS), ülkeler arasında finansal hesap bilgilerini otomatik olarak değiş tokuş etmeye yönelik küresel bir çerçevedir. Amaç, vergiye tabi gelirlerin yurt dışında gizlenmesini önleyerek uluslararası vergi şeffaflığını artırmaktır.

¹⁴ DAC6 (Directive on Administrative Cooperation – 6th version), Avrupa Birliği'nin idari iş birliğine ilişkin altıncı direktifi olan DAC6, sınır ötesi vergi planlaması düzenlemelerini belirli göstergeler üzerinden raporlamayı zorunlu kılar. Vergiden kaçınma riskini azaltmayı ve üye ülkeler arasında erken bilgi paylaşımını sağlamayı hedefler.

vergilendirme tam anlamıyla çözülebilmüş bir sorun değildir. Bazı durumlarda ülkeler vergi anlaşmalarının hükümlerini farklı şekilde yorumlayabilir, bu da anlaşmaların işlerliğini sınırlar. Özellikle kaynak ülkelerin gelişmekte olan ekonomiler olması durumunda, vergi gelirlerinden vazgeçme eğilimleri daha düşüktür. Bu da anlaşma müzakerelerinde dengesizlik yaratır ve adil bir vergi dağılımını engelleyebilir. Sonuç olarak çifte vergilendirme hem bireylerin hem de şirketlerin ekonomik faaliyetlerini doğrudan etkileyen, hem de ülkeler arasında vergi gelirlerinin paylaşımı bakımından kritik öneme sahip bir konudur. Bu sorunun çözümü, sadece vergi anlaşmalarının sayısını artırmakla değil, aynı zamanda içeriklerini dijitalleşen ekonomik yapılara uygun şekilde güncellemekle mümkündür. Etkin, hakkaniyetli ve şeffaf bir uluslararası vergi sistemi kurulmadan, çifte vergilendirme riskinin ortadan kaldırılması mümkün görünmemektedir.

3.1.2.4. Kontrol edilen yabancı kurumlar

Kontrol Edilen Yabancı Kurumlar (KYK) uygulaması, çok uluslu şirketlerin düşük vergili ülkelerde kurdukları iştirakler aracılığıyla kârlarını faaliyet gösterdikleri yüksek vergili ülkelere uzaklaştırmalarını engellemek amacıyla geliştirilen bir vergisel düzenlemedir. Bu tür iştirakler çoğunlukla hukuken bağımsız olsalar da fiili kontrol ilişkileri nedeniyle ana şirketin ekonomik uzantısı niteliğindedir. KYK hükümleri, bu bağımlılığı dikkate alarak, söz konusu iştiraklerin gelirlerinin henüz ana şirkete dağıtılmamış olsalar bile belirli şartlar altında ana şirkete atfedilerek vergilendirilmesini sağlar. Böylelikle vergi erteleme stratejilerinin önüne geçilir ve kârın ait olduğu ülkede zamanında vergilendirilmesi sağlanır (Aydemir Uslu, 2019: 1395). KYK kuralları, genellikle şirketin iştirak üzerindeki doğrudan veya dolaylı kontrol oranı, iştirak tarafından elde edilen gelir türü ve bu gelir üzerindeki etkin vergilendirme seviyesi gibi kriterlere dayandırılır. Belirli bir oranı aşan ortaklık yapısı ve belirlenen sınırın altında kalan efektif vergi yükü, bu kurumun KYK olarak değerlendirilmesine yol açabilir. Bu durumda, ilgili iştirak tarafından elde edilen pasif nitelikli gelirler – örneğin faiz, temettü, lisans bedeli, portföy yatırımı geliri gibi dağıtılmamış olsa dahi ana şirkete aktarılmış gibi değerlendirilir ve vergilendirme kapsamına alınır. Bu sistem, vergi kaybını önlemenin yanı sıra uluslararası vergi rekabetinin zarar verici yönlerini sınırlandırmaya yönelik de bir araçtır (Gedik, 2011: 86-87). Bu düzenlemelerin temelinde, çok uluslu işletmelerin ekonomik faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları vergi planlaması yoluyla düşük vergili ya da vergi cenneti niteliği taşıyan ülkelere yönlendirme eğilimi yatmaktadır. Bu şekilde şirketler, faaliyet gösterdikleri ülkelere gerçek anlamda ekonomik varlık ve risk üstlenmeden, yalnızca hukuki yapılandırmalar üzerinden vergi

avantajı sağlamaktadır. KYK hükümleri, ekonomik içeriği ön plana çıkararak bu tür yapay kurguları bertaraf etmeyi amaçlar. Örneğin, sadece kâğıt üzerinde var olan, herhangi bir personel, fiziksel altyapı ya da işlevsel faaliyeti bulunmayan kurumların, gerçek anlamda ekonomik değer üretmedikleri halde vergisel avantaj sağlamak amacıyla kullanıldıkları durumlar, KYK rejimlerinin hedef aldığı örneklerdendir (Ercan, 2020: 169). OECD tarafından geliştirilen BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) eylem planı kapsamında, KYK kurallarının etkinliğine özel önem atfedilmiştir. BEPS'in 3 numaralı eylem maddesi doğrudan bu konuya ayrılmış, çok uluslu işletmelerin düşük vergili yargı alanlarında elde ettikleri pasif gelirlerin, grubun ana faaliyet gösterdiği ülkede vergiye tabi tutulabilmesi için uluslararası ölçekte etkili KYK kurallarının geliştirilmesi önerilmiştir. Bu kapsamda, yalnızca yasal mülkiyet yapısına değil, işletmelerin ekonomik faaliyetlerine, risk üstlenme düzeylerine ve işlevsel katkılarına odaklanılması gerektiği vurgulanmıştır (Aydemir Uslu, 2019: 1393). Türkiye'de KYK düzenlemesi, 2006 yılında yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7. maddesiyle mevzuata dâhil edilmiştir. Bu hükme göre, tam mükellef kurumların yurtdışında kurdukları veya iştirak ettikleri yabancı kurumların belirli şartları taşıması durumunda, söz konusu kurumların kazançları Türkiye'de kurum kazancına dahil edilmek suretiyle vergilendirilmektedir. İlgili düzenleme kapsamında, yabancı kurumun ödenmiş sermayesinin, karının veya oy hakkının en az %50'sinin doğrudan ya da dolaylı olarak Türkiye'de tam mükellef olan bir kuruma ait olması gerekmektedir. Ayrıca, söz konusu kurumun bulunduğu ülkede efektif vergi oranının %10'un altında olması ve elde ettiği gelirin %25'inden fazlasının pasif gelir niteliğinde olması durumunda KYK hükümleri devreye girmektedir. Bu gelirler, ortaklara dağıtılmamış olsa dahi Türkiye'de kurum kazancına dâhil edilir (Ercan, 2020: 170-171). KYK rejimi, teorik düzlemde son derece etkili görünse de uygulamada çeşitli güçlükler içermektedir. Öncelikle, yabancı iştirakin elde ettiği gelirlerin türü ve niteliği her zaman kolaylıkla tespit edilememektedir. Faaliyetlerin karmaşık yapısı, gelir sınıflandırmasında belirsizlik yaratmakta ve düzenlemenin uygulanabilirliğini sınırlamaktadır. Ayrıca, iştiraklerin bulunduğu ülke ile bilgi değişimi konusunda yeterli iş birliğinin olmaması, verilerin doğrulanabilirliğini zorlaştırmaktadır. Bu da mükelleflerin, KYK kapsamında beyan edilmesi gereken kazançları eksik ya da hiç beyan etmemelerine neden olabilmektedir. Vergi idaresinin yabancı iştirakler üzerindeki denetim kapasitesi arttıkça, KYK kurallarının uygulama alanı genişleyebilmekte; ancak bu durum aynı zamanda işletmeler açısından uyum maliyetlerini ve hukuki belirsizlikleri de artırmaktadır (Ortaç & Ertürk Atabey, 2016: 78). KYK hükümleri, şirketlerin vergi planlama stratejilerini gözden geçirmesine neden olmakta, kârın elde edildiği ülkede vergilendirilmesi ilkesini güçlendirmektedir. Bu kapsamda, şirketlerin faaliyetlerini

daha şeffaf, ekonomik açıdan anlamlı ve vergiye tabi hale getirecek şekilde yapılandırmaları teşvik edilmektedir. Öte yandan, bazı mükellefler bu kuralları aşmak için daha sofistike yapılar kurmakta, örneğin kârlarını çeşitli ülkeler arasında dağıtarak KYK eşiğini aşmayan gelir dağılımları tasarlamaktadır. Bu tür yapay bölünmelerin önüne geçilmesi için KYK düzenlemelerinin sürekli olarak gözden geçirilmesi ve uluslararası iş birliğiyle güçlendirilmesi zorunlu hale gelmiştir. Ulusal vergi sistemlerinin tek başına bu tür yapıları tespit ve kontrol etme kapasitesi sınırlı olduğundan, çok taraflı denetim mekanizmalarının geliştirilmesi büyük önem taşımaktadır. OECD, Avrupa Birliği ve G20 gibi platformlarda KYK kuralları giderek daha standart hale getirilmekte; bu da vergi şeffaflığını artırma ve vergi tabanını koruma yönündeki küresel çabaların önemli bir parçasını oluşturmaktadır (Aydemir Uslu, 2019: 1395).

3.2. Uluslararası Vergilendirme ve Küresel Asgari Kurumlar Vergisi

Uluslararası vergilendirme, küreselleşen dünya ekonomisinde giderek daha karmaşık hale gelen bir alan olup, özellikle çok uluslu şirketlerin farklı ülkelerdeki vergi politikalarından yararlanarak vergi yükümlülüklerini minimize etme stratejileri devletler için ciddi bir sorun oluşturmaktadır. Şirketlerin kârlarını düşük vergi oranlarına sahip ülkelere kaydırması, ülkeler arasında vergi rekabetini artırırken, hükümetlerin vergi gelirlerinde büyük kayıplara yol açmaktadır. Bu durumu dengelemek ve vergi kaçınmasını önlemek amacıyla OECD ve G20 ülkeleri tarafından Küresel Asgari Kurumlar Vergisi düzenlemesi geliştirilmiştir (Doğan & Kabayel, 2016: 75-98). Bu düzenleme kapsamında, yıllık cirosu belirli bir eşik üzerinde olan çok uluslu şirketlerin en az %15 oranında kurumlar vergisi ödemesi zorunlu hale getirilmiştir. Böylece, büyük şirketlerin yalnızca vergi avantajları nedeniyle belirli ülkelere yönelmesinin önüne geçilerek, daha adil ve dengeli bir vergilendirme sistemi oluşturulması amaçlanmaktadır. Ayrıca, bu uygulama gelişmekte olan ülkelerin de vergi gelirlerinden hak ettikleri payı almalarına yardımcı olacak ve kamu finansmanında daha sürdürülebilir bir yapı oluşturulmasına katkı sağlayacaktır. Küresel Asgari Kurumlar Vergisi, uluslararası vergi rejiminde önemli bir reform olarak kabul edilmekle birlikte, uygulama sürecinde ülkeler arasındaki koordinasyonun sağlanması ve potansiyel yan etkilerin yönetilmesi kritik bir önem taşımaktadır (Vergi Konseyi, 2024: 5-20).

3.2.1. Ortaya çıkışı

Küresel Asgari Kurumlar Vergisi'nin ortaya çıkışı, özellikle 21. yüzyılın başlarından itibaren giderek büyüyen vergi tabanı aşındırma ve kâr kaydırma (BEPS- Base Erosion and Profit

Shifting) sorunlarına karşı uluslararası düzeyde artan endişelerle yakından ilişkilidir. Çok uluslu şirketler, farklı ülkelerde faaliyet gösterirken, düşük vergi oranları veya vergi teşvikleri sunan ülkelerde (vergi cennetleri olarak da bilinen yerlerde) kârlarını beyan ederek, faaliyet gösterdikleri ülkelerde vergi ödemekten kaçınabiliyorlardı. Bu durum, özellikle büyük ekonomilere sahip ülkeler için ciddi bir vergi kaybına yol açarken, rekabet eşitsizlikleri ve ekonomik adaletsizlikler yaratıyordu (Vergi Konseyi, 2024). Bu sorunları çözmek amacıyla OECD, 2013 yılında BEPS Eylem Planı'nı başlatarak, çok uluslu şirketlerin vergi kaçınma yollarını sınırlamaya yönelik reform önerileri geliştirdi. Ancak, ülkeler arasındaki vergi rekabeti devam ettiği için daha etkili ve bağlayıcı bir mekanizmaya ihtiyaç duyuldu. 2019 yılında, G20 ve OECD üyesi ülkelerin katılımıyla, küresel bir vergi reformu için somut adımlar atılmaya başlandı ve Küresel Asgari Kurumlar Vergisi kavramı gündeme geldi. 2021 yılına gelindiğinde ise, 130'dan fazla ülke ve yargı bölgesi, büyük çok uluslu şirketlerin en az %15 oranında vergi ödemesini öngören bu düzenlemeyi kabul etti. Böylece, vergi rekabetini dengeleyerek adil bir vergi sistemi oluşturmayı hedefleyen bu reform, uluslararası vergi politikalarında önemli bir dönüm noktası haline geldi. Ancak, uygulamanın etkili olabilmesi için ülkeler arası koordinasyonun sağlanması ve düzenlemelerin ulusal mevzuatlara entegre edilmesi süreci halen devam etmektedir (Uygun, 2022: 93-112).

3.2.2. Küresel asgari kurumlar vergisine yönelik uluslararası örgütlerin çalışmaları

Uluslararası örgütler, küresel vergi sisteminde adaleti sağlamak ve çok uluslu şirketlerin vergi yükümlülüklerinden kaçınmasını önlemek amacıyla kapsamlı çalışmalar yürütmektedir. Bu çerçevede OECD ve G20 öncülüğünde geliştirilen düzenlemeler, özellikle vergi rekabetini sınırlandırarak ülkeler arasında daha dengeli bir vergi rejimi oluşturmayı hedeflemektedir. Küresel asgari kurumlar vergisine yönelik reform süreci, yalnızca şirketlerin düşük vergili ülkelere kâr aktarımını engellemekle sınırlı kalmayıp, aynı zamanda dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik önemli değişiklikler içermektedir (Vergi Konseyi, 2024). Bu doğrultuda, İki Sütunlu Çözüm Beyanı kapsamında oluşturulan yeni düzenlemeler, küresel vergi reformunun temelini oluşturmaktadır. Avrupa Birliği ve diğer büyük ekonomiler, OECD tarafından önerilen çerçeveyi ulusal mevzuatlarına entegre etme sürecini sürdürmekte olup, IMF ve Dünya Bankası gibi kuruluşlar da reformun makroekonomik etkilerini analiz etmektedir. Uluslararası ticaret ve yatırım dinamikleri üzerinde uzun vadeli sonuçlar doğurması beklenen bu reform süreci, küresel vergi sisteminde daha şeffaf ve adil bir yapı oluşturma

yönünde önemli bir adım olarak değerlendirilmektedir (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Konseyi, 2024).

3.2.2.1. OECD'nin iki sütunlu çözüm beyanı

OECD ve G20 ülkeleri tarafından geliştirilen İki Sütunlu Çözüm Beyanı, çok uluslu işletmelerin faaliyetlerinden doğan kazançların hangi ülkede vergilendirileceğine ilişkin belirsizlikleri azaltmayı amaçlayan kapsamlı bir reform paketidir. Mevcut sistem, özellikle faaliyetin gerçekleştiği ülkelerde vergi hakkının yeterince kullanılamaması gibi yapısal sorunlar barındırmakta, bu da hem gelişmekte olan ülkeler hem de gelir kaybına uğrayan vergi idareleri açısından ciddi bir kaynak aşınmasına neden olmaktadır. G20'nin siyasi desteğiyle 2013'ten bu yana sürdürülen BEPS süreci, dijitalleşme gibi sınır aşan ekonomik dönüşümlerin yarattığı boşluklara karşı daha sistematik bir müdahale zemini yaratmış ve 2021 yılında somutlaştırılan iki sütunlu modelle yeni bir evreye taşınmıştır (OECD, 2021). Bu modelin kapsayıcı çerçevesi, 2023 itibarıyla 140'a yakın ülkenin katılımıyla geniş bir küresel mutabakata dönüşmüştür. Birinci sütun, büyük şirketlerin faaliyet gösterdikleri ülkelerde de vergilendirilmesini mümkün kılacak şekilde vergileme haklarının yeniden dağıtılmasına dayanırken; ikinci sütun, %15 oranında bir asgari kurumlar vergisi ile vergi rekabetinin zararlı boyutlarını sınırlamayı hedefler. Bu sayede yalnızca gelir kayıplarının azaltılması değil, aynı zamanda vergi sistemlerinde daha öngörülebilir, uyumlu ve eşitlikçi bir düzenin oluşması amaçlanmaktadır. Özellikle GloBE kuralları kapsamında geliştirilen mekanizmalar, uluslararası vergi yönetiminde teknik bütünlüğü sağlarken, ülkeler arasındaki koordinasyonun güçlenmesine de katkı sunmaktadır. Sürecin çok taraflı yapısı ve uygulamaya ilişkin yol haritası, bu reformun salt bir tavsiye paketinden öte, uzun vadeli dönüşüme açık bir vergi mimarisi tasarlandığını göstermektedir (OECD, 2022).

3.2.2.1.1. Sütun 1

Uluslararası vergi sisteminin mevcut yapısı, uzun süredir küresel ekonomide faaliyet gösteren çok uluslu şirketlerin kârlarının hangi ülke tarafından vergilendirileceği sorusuna net ve adil bir yanıt verememektedir. Özellikle fiziksel varlığa dayalı vergilendirme anlayışı, dijital iş modellerinin yaygınlaşmasıyla birlikte işlevini yitirmiştir. Bu durum, yüksek gelir elde eden ancak bu gelirleri elde ettikleri ülkelerde sınırlı ya da hiç vergi ödemeyen büyük ölçekli şirketlerin vergisel yükümlülüklerinden kaçınmalarına olanak tanımıştır. OECD ve G20'nin birlikte yürüttüğü kapsamlı çalışmalar, bu açmazı aşmak üzere yeni bir çerçeve geliştirmiştir.

Bu yapının temel ayaklarından biri, şirketlerin yalnızca merkezlerinin bulunduğu ülkelere değil, gelir elde ettikleri tüm ülkelere karşı da vergi sorumluluğu taşımasını sağlayan Sütun 1 yaklaşımıdır (Arıkan & Inneci, 2023: 13-19). Geleneksel kurallara göre, vergilendirme hakkı, bir şirketin fiziki varlık bulundurduğu yerle sınırlı kalmaktadır. Fakat dijitalleşmenin şirket faaliyetlerini sınırlar ötesine taşıması, bu kuralların birçok durumda etkisiz kalmasına neden olmuştur. Özellikle teknoloji, dijital medya ve platform ekonomisi alanında faaliyet gösteren şirketler, çok sayıda ülkede büyük kullanıcı kitlelerine ulaşmakta; bu ülkelerde ekonomik varlık göstermelerine rağmen vergi ödememektedir. Sütun 1'in getirdiği en önemli yenilik, bu şirketlerin ekonomik etkinlik gösterdikleri pazar ülkelerine yönelik vergi tahsil yetkisini yeniden tanımlamasıdır. Bu yeni düzenleme, dijital sektörle sınırlı olmayan, daha geniş bir kurumsal yapıdaki şirketleri kapsamaktadır. Uygulamada, bu kapsama giren şirketlerin belirlenmesi için belirli eşik değerler öngörülmüştür. OECD'nin 2021'de yayımladığı teknik belgelerde, yıllık toplam cirosu en az 20 milyar avro olan ve kârlılık oranı belirli bir seviyenin üzerinde olan şirketlerin kapsama alınacağı açıklanmıştır. Bu ölçütler, uygulamanın özellikle büyük ölçekli şirketleri hedeflemesini sağlamaktadır (OECD, 2022).

Bu yeni vergilendirme yaklaşımı, şirketin merkezinin bulunduğu ülkeyle, ekonomik faaliyetin gerçekleştiği pazar ülkesi arasında vergi hakkının yeniden dağıtılmasına dayanır. Kârın belirli bir kısmı, standart kurallarla değil, yeniden tahsis edilerek pazar ülkelerine aktarılır. Bu sistematik yeniden tahsis mekanizması, Adlandırılmış Miktarın Paylaşımı (Amount A) adıyla tanımlanmıştır. Burada amaçlanan, fiili ekonomik etkinliğin gerçekleştiği yerlerde vergi ödenmesini sağlamanın yanı sıra, uluslararası düzeyde daha dengeli bir gelir dağılımı oluşturmaktır. Uygulamada, pazar ülkelerinin bu tür şirketlerden hangi ölçüde vergi tahsil edebileceği karmaşık hesaplamalarla belirlenmektedir. Bu sürecin diğer ayrıntıları, 2023 yılında yayımlanan çok taraflı anlaşma taslağında yer almıştır (OECD, 2023). Sütun 1'in uygulamaya konulması, mevcut ikili vergi anlaşmalarının yeniden yorumlanmasını ya da bu anlaşmaların dışına çıkan özel bir mekanizmanın oluşturulmasını gerektirmektedir. Bu nedenle OECD bünyesindeki Kapsayıcı çerçeve 'de yer alan ülkeler, çok taraflı bir sözleşme tasarısı hazırlamıştır. Bu sözleşmenin yürürlüğe girmesi, geniş katılımlı bir uluslararası uzlaşa gerektirmektedir. Sürece dâhil olan ülkeler, vergi tahsil yetkilerinden bazılarını paylaşmak ya da sınırlamak zorunda kalacakları için müzakereler hem teknik hem siyasal düzeyde oldukça zorlu geçmektedir. Buna rağmen, 2021 yılı itibarıyla 140'tan fazla ülke, bu yapının hayata geçirilmesini prensipte kabul ettiğini açıklamıştır. Türkiye de bu uzlaşya katılan ülkeler arasında yer almaktadır (OECD, 2022). Geleneksel vergi sisteminin şirketlerin faaliyetlerini

gerçekte sürdürdükleri yerlerle bağ kuramaması, yıllar boyunca vergi adaletinin zedelenmesine ve ülkeler arasında haksız rekabetin artmasına neden olmuştur. Sütun 1, bu eşitsizlikleri azaltmayı hedefleyen, ancak teknik karmaşıklığı ve uygulama maliyetleriyle dikkat çeken bir reformdur. Modelin sürdürülebilirliği, çok taraflı iş birliğinin kararlılıkla sürdürülmesine ve uluslararası vergi hukukunda yapılacak kapsamlı değişikliklerin etkinliğine bağlıdır. Sadece dijital ekonomiyle sınırlı kalmayan bu dönüşüm, genel olarak kurumsal vergilendirme anlayışında paradigmatik bir değişimi temsil etmektedir. Uzun vadede ülkeler arası gelir dağılımını daha dengeli kılabilen potansiyele sahip olsa da uygulanabilirliği konusunda farklı aktörler arasında görüş ayrılıkları sürmektedir (OECD, 2022).

3.2.2.1.2. Sütun 2

Sütun 2, çok uluslu şirketlerin düşük vergili veya vergi cennetleri olarak adlandırılan ülkelere kâr aktarmasını önleyerek, küresel ölçekte daha adil ve dengeli bir vergi sisteminin oluşturulmasını amaçlamaktadır. Günümüzde pek çok şirket, faaliyet gösterdikleri ülkelerde elde ettikleri kârları, vergi oranlarının düşük olduğu ülkelere kaydırarak vergi yükümlülüklerini minimize etmekte ve bu durum, ülkelerin vergi tabanının aşınmasına neden olmaktadır. OECD ve G20 iş birliğinde yürütülen çalışmalar, bu sorunun yapısal bir vergi reformu ile çözülebileceği görüşünü öne çıkarmıştır. 2021 yılında kabul edilen ve ülkelerin büyük çoğunluğu tarafından imzalanan İki Sütunlu Çözüm Beyanının ikinci ayağı, kurumsal vergilendirmede asgari küresel vergi oranı uygulamasını hayata geçirmeye yönelmiştir (OECD, 2021). Sütun 2, çok uluslu şirketlerin faaliyet gösterdikleri her ülkede belirli bir asgari vergi düzeyine tabi tutulmasını sağlayarak, vergi rekabetine dayalı avantaj arayışlarını sınırlamayı amaçlamaktadır. Vergi oranlarının %15'in altında olduğu ülkelerde elde edilen kârlar için ek vergilendirme öngörülerek, şirketlerin vergi avantajı sağlama yolları daraltılmıştır. Bu sistem sayesinde, şirketin merkezi ülkesi, düşük vergili bir ülkede ödenmeyen vergiyi telafi edebilecek ve toplam vergi yükünü eşitlenmiş hâle getirebilecektir (Arıkan & Inneci, 2023). Uygulamanın temelini GloBE kuralları oluşturmaktadır. GloBE, “Global Anti-Base Erosion Model Rules” ifadesinin kısaltmasıdır ve Matrah Aşındırmayı Önleyici Küresel Model Kurallar olarak Türkçeye çevrilebilecek bu sistem, şirketlerin vergi tabanlarını yapay biçimde düşürmelerine engel olmayı hedefler. İki ana araç üzerinden işler: Gelire Dâhil Etme Kuralı (Income Inclusion Rule - IIR) ve Yetersiz Vergilendirilmiş Ödemeler Kuralı (Undertaxed Payment Rule - UTPR). İlk kural, düşük vergili iştiraklerden elde edilen gelirlerin ana şirket düzeyinde vergilendirilmesini sağlar. İkinci kural ise IIR kapsamında vergilendirilemeyen kazançların,

diğer grup şirketlerinin bulunduğu ülkelerce vergilendirilmesini öngörür (Bunn & Michael, 2024). Bu kurallar aracılığıyla oluşturulan sistem, politik bir yenilik olarak değerlendirilmiştir. Çünkü çok uluslu şirketlerin vergilendirilmesinde devletler arasında daha önce örneği olmayan bir eşgüdüm mekanizması getirilmiştir. Bu mekanizma, düşük vergili ülkelerin tek taraflı olarak şirketlere avantaj sağlamalarının önüne geçerken, aynı zamanda çok taraflı uzlaşının sağlanmasını da zorunlu kılmıştır. Vergi oranlarını artırmak istemeyen bazı ülkeler için bu sistem bir meydan okuma oluşturmuş; buna karşılık, yüksek gelirli ekonomiler reformun uygulanmasında daha istekli davranmıştır (Arıkan & Inneci, 2023: 13-19). Asgari vergi uygulaması, 2024 itibarıyla birçok ülkede yürürlüğe girmeye başlamış ve çeşitli hukuki düzenlemeler ulusal düzeyde kabul edilmiştir. Avrupa Birliği, bu sistemi üye ülkelerin mevzuatına entegre etme kararı almış; Almanya, Fransa ve Hollanda gibi ülkeler öncülük ederek örnek teşkil etmiştir. Uygulamanın küresel yatırımlar üzerindeki etkisi henüz netleşmemiş olsa da şirketlerin faaliyet yerlerini yalnızca düşük vergi oranlarına göre seçmeleri giderek zorlaşacaktır (OECD, 2023). Bazı eleştirmenler, sistemin gelişmekte olan ülkeler için sınırlı fayda sağlayacağını belirtmektedir. Bunun temel nedeni, bu ülkelerin teknik kapasite eksikliği, veri erişimi sorunları ve küresel şirketlerle pazarlık gücündeki yetersizliktir. Fakat OECD tarafından sağlanan kapasite geliştirme programları, bu ülkelerin sistemden daha etkin şekilde yararlanmasını hedeflemektedir. Ayrıca, vergi şeffaflığı ve veri paylaşımına dayalı yeni protokoller, idari koordinasyonu artırarak uygulamayı desteklemektedir. Bu reform, vergi planlaması stratejilerini yeniden şekillendirmekte ve çok uluslu şirketlerin muhasebe yapılarında değişim yaratmaktadır. Artık şirketler, nominal vergi oranlarının yanında ülkelerin GloBE kurallarını nasıl uyguladığına ve hangi yasal istisnaları tanıdığına da dikkat etmek zorundadır. Bu durum, uluslararası vergi danışmanlığı alanında da yeni uzmanlık alanlarının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Vergi rekabetinin şekli değişmiş, açık ve gizli sübvansiyon uygulamaları daha fazla denetime tabi tutulmuştur (European Parliament, 2024). Sütun 2'nin küresel vergilendirme sistemine etkisi uzun vadede daha net ortaya çıkacaktır. İlk aşamada görülen uygulama farkları ve teknik zorluklara rağmen, genel eğilim reformun kalıcı olacağı yönündedir. OECD ve G20 ülkeleri, uygulamanın izlenmesi ve geliştirilmesi için ortak bir teknik sekretarya oluşturmuş, böylece sistemin sürdürülebilirliği sağlanmaya çalışılmıştır. Uzmanlar, bu çerçevenin ilerleyen yıllarda daha da genişletilerek, sadece kurumlar vergisi değil, dijital hizmetler vergisi ve karbon vergisi gibi alanları da kapsayacak şekilde yeniden yapılandırılabileceğini öne sürmektedir (OECD, 2023).

3.2.2.2. Avrupa birliğinde gelişmeler

Avrupa Birliği (AB), küresel asgari kurumlar vergisi ve dijital ekonominin vergilendirilmesi konularında OECD ve G20 tarafından geliştirilen reform sürecine güçlü bir şekilde destek vermekte ve bu reformları birliğin ortak vergi politikalarına entegre etmek için önemli adımlar atmaktadır. Sütun 1 kapsamında büyük çok uluslu şirketlerin faaliyet gösterdikleri pazarlarda vergilendirilmesi hedeflenirken, AB üyesi ülkeler bu sistemin uygulanabilirliğini artırmak için yasal ve idari düzenlemeler üzerinde çalışmalarını sürdürmektedir (European Parliament, 2024). Fakat, Sütun 1'in hayata geçirilmesi için uluslararası düzeyde tam bir mutabakata varılması gerektiğinden, sürecin ilerleyişi büyük ölçüde küresel müzakerelere bağlıdır. Sütun 2 çerçevesinde ise AB, asgari %15 kurumlar vergisi uygulamasını 2023 yılı itibarıyla mevzuatına dahil etmiş ve tüm üye ülkelerin bu standarda uyum sağlamasını zorunlu hale getirmiştir. Ancak, AB'nin karar alma mekanizmasında vergi politikaları konusunda oybirliği gerekliliği nedeniyle, bazı üye ülkeler sürecin hızlanmasını engelleyen çekinceler öne sürmüştür. Özellikle İrlanda, Macaristan ve Estonya gibi düşük kurumlar vergisi uygulayan ülkeler, asgari vergi oranının rekabet güçlerini olumsuz etkileyeceği endişesiyle uzun süre itirazlarını sürdürmüş ancak yapılan diplomatik görüşmeler sonucunda uzlaşmaya varılmıştır (OECD, 2023). Avrupa Komisyonu, küresel asgari verginin sadece büyük ekonomiler tarafından benimsenmesi halinde AB içerisindeki rekabet dengesinin bozulabileceğini göz önünde bulundurarak, sürecin birlik genelinde eşzamanlı uygulanmasını sağlamak amacıyla AB Direktifi oluşturmuş ve böylece yasal uyumu güvence altına almıştır. AB üyesi ülkeler, bu düzenlemeleri ulusal hukuk sistemlerine entegre etmek için gerekli düzenlemeleri yaparken, Avrupa Parlamentosu ve Komisyonu sürecin etkin işleyişini sağlamak için teknik rehberlik ve denetim mekanizmalarını devreye sokmuştur. Bununla birlikte, küresel asgari vergi uygulamasının yatırım ortamı ve ekonomik büyüme üzerindeki etkileri konusunda AB içinde tartışmalar devam etmekte olup, özellikle gelişmekte olan üye ülkeler, vergi politikalarının ekonomik rekabet üzerindeki olası etkilerini göz önünde bulundurarak politika değişikliklerini dikkatli bir şekilde yürütmektedir. Reformlarının süreçteki yaklaşımı, küresel vergi reformlarının uygulanabilirliğini artırmak ve uluslararası vergi sistemini daha adil ve sürdürülebilir hale getirmek adına kritik bir örnek teşkil etmektedir (European Parliament, 2024).

3.2.2.2.1. Avrupa birliği-vergiden kaçınmayla mücadele direktifi (ATAD)

Avrupa Birliği tarafından oluşturulan Vergiden Kaçınmayla Mücadele Direktifi, çok uluslu şirketlerin agresif vergi planlama teknikleriyle elde ettikleri avantajları ortadan kaldırmayı

hedefleyen kapsamlı bir düzenlemedir. Avrupa Birliği, dijitalleşme ve finansal serbestleşmenin hız kazandığı günümüzde, çok uluslu şirketlerin kazançlarını düşük vergili veya hiç vergi alınmayan ülkelere kaydırarak vergi sorumluluğundan kaçınmalarını engellemek amacıyla bu direktifi yürürlüğe koymuştur. Vergiden Kaçınmayla Mücadele Direktifi, Avrupa Komisyonu'nun 2016 yılında kabul ettiği ve tüm üye ülkelerin ulusal mevzuatlarına entegre etmesini zorunlu kıldığı bir düzenleme olup, çok uluslu şirketlerin vergi matrahlarını yapay yollarla daraltmalarını önlemeyi ve Avrupa Birliği genelinde vergi şeffaflığını artırmayı amaçlamaktadır (CFE Tax Advisers Europe, 2024). Bu düzenlemenin temel dayanaklarından biri, şirketlerin faaliyet gösterdikleri ülkelerde elde ettikleri kazançlar üzerinden etkin vergi ödemelerini sağlamaktır. Direktifin yürürlüğe girmesiyle birlikte, Avrupa Birliği üyesi ülkeler, vergi cennetlerine kâr aktarımı, yapay borçlandırma ve zararın zaman içinde taşınması gibi stratejik vergi kaçınma yöntemlerine karşı ortak bir mevzuat çerçevesi oluşturmuştur. Özellikle kontrollü yabancı şirketler düzenlemesi (Controlled Foreign Company rule), bir şirketin grup içinde düşük vergili bir ülkede kurduğu bağı ortaklıklar üzerinden elde ettiği pasif gelirlerin, ana şirketin ülkesinde vergilendirilmesini sağlayarak, bu tür yapay vergi avantajlarının önüne geçmeyi hedeflemektedir. Bu düzenleme, şirketlerin yalnızca kâğıt üzerinde faaliyet gösteren yapılar kurarak vergi yükümlülüğünden kaçınmalarını engellemekte ve elde edilen gelirin ekonomik faaliyetle bağlantısını temel alarak vergi adaletini güçlendirmektedir (Avrupa Birliği Konseyi, 2016). Vergiden Kaçınmayla Mücadele Direktifi, faiz giderlerinin sınırlandırılması yoluyla da şirketlerin kârlarını azaltarak daha az vergi ödemelerini engellemektedir. Bu kapsamda, şirketlerin ödeyebileceği faiz tutarları, vergiye tabi kazançlarının belirli bir oranı ile sınırlandırılmış, bu oranı aşan kısım ise indirim tabi tutulmamıştır. Bu önlem, şirketlerin borçlanma yoluyla yapay zarar yaratmalarını ve bu zararları başka ülkelerdeki kazançlardan mahsup ederek vergi yükümlülüğünü azaltmalarını önlemeyi hedeflemektedir. Diğer yandan, zararın ileriye taşınması düzenlemesi ile şirketlerin önceki yıllardaki zararlarını uzun yıllar boyunca vergi matrahından düşmeleri kısıtlanarak, bu stratejinin vergi kaçınma amacıyla kötüye kullanılmasının önüne geçilmiştir (CFE Tax Advisers Europe, 2024).

Avrupa Birliği tarafından geliştirilen bu direktif, aynı zamanda Avrupa Birliği içinde adil rekabetin sağlanmasına da hizmet etmektedir. Üye ülkeler arasında vergi oranları farklılık gösterse de bu düzenleme ile şirketlerin yalnızca düşük vergi oranı uygulayan ülkelere yönelmesinin önüne geçilmekte, böylece rekabet avantajının vergi farklılıklarından değil, ekonomik faaliyetlerin niteliğinden kaynaklanması hedeflenmektedir. Bu bağlamda, Avrupa Komisyonu, Vergiden Kaçınmayla Mücadele Direktifi'nin yalnızca vergi kaçığını

engellemekle kalmayıp, aynı zamanda Avrupa Birliği genelinde ortak bir vergi politikası bilinci oluşturduğunu ifade etmektedir. Direktifin uygulama süreci, her ülkenin kendi hukuk sistemine entegrasyon sürecine bağlı olarak değişiklik gösterse de Avrupa Birliği Komisyonu tarafından sağlanan rehberlik ve teknik destek mekanizmaları ile uygulamada birlik sağlanmaya çalışılmaktadır (Avrupa Komisyonu, 2021). Vergiden Kaçınmayla Mücadele Direktifi, aynı zamanda Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü tarafından yürütülen Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı projesiyle tam uyum içerisindedir. Bu durum, Avrupa Birliği'nin yalnızca kendi içinde değil, küresel düzeyde de vergi adaleti sağlama yönündeki çabalarının bir göstergesidir. Söz konusu direktif, Avrupa Birliği üyesi ülkelerin uluslararası vergi kurallarına uyum sağlamasını kolaylaştırmakta ve aynı zamanda vergiye tabi kazançların daha doğru tespit edilmesine katkıda bulunmaktadır. Bu çerçevede, Avrupa Birliği, hem kendi iç pazarının istikrarını korumak hem de küresel ölçekte sorumlu vergi politikalarının yaygınlaşmasını sağlamak adına, Vergiden Kaçınmayla Mücadele Direktifi gibi düzenlemeleri yürürlüğe koyarak etkili bir vergi yönetişimi anlayışını benimsemektedir (OECD, 2022).

3.2.2.2.2. Avrupa birliği- küresel düzeyde asgari vergilendirmeye ilişkin direktif

Avrupa Birliği, çok uluslu şirketlerin faaliyet gösterdikleri alanlarda adil ve dengeli vergilendirilmesini sağlamak amacıyla küresel düzeyde asgari vergilendirme mekanizması oluşturulmasına yönelik kapsamlı düzenlemeler geliştirmiştir. Bu çerçevede hazırlanan “Küresel Düzeyde Asgari Vergilendirmeye İlişkin Direktif”, Avrupa Birliği'nin vergi şeffaflığını artırma, vergi tabanını koruma ve vergi adaletini güçlendirme amaçlarına doğrudan hizmet etmektedir. Direktif, OECD tarafından geliştirilen Küresel Asgari Kurumlar Vergisi (Global Minimum Tax) uygulamasına dayanmaktadır ve bu uygulamanın AB iç hukukuna entegre edilmesi yönünde önemli bir adım teşkil etmektedir (Council of the European Union, 2022). Çok uluslu şirketlerin karlarını düşük vergili ya da vergi cenneti olarak bilinen ülkelere kaydırarak ulusal vergi yükümlülüklerinden kaçınmaları, sadece devletlerin gelir kaybına yol açmakla kalmamış; ekonomik faaliyetlerin gerçek değer ve hacminin yapay şekilde değiştirilmesine de neden olmuştur. Özellikle dijitalleşmenin hız kazandığı günümüzde, bu durum ülkelerin vergi politikalarını uyumlaştırmasını ve uluslararası iş birliğini zorunlu kılmıştır. Avrupa Birliği, bu ihtiyaç doğrultusunda 2022 yılında “Council Directive (EU)¹⁵ 2022/2523” numaralı düzenlemeyi kabul ederek, küresel asgari vergilendirme rejimini Birlik

¹⁵ Council Directive (EU), Avrupa Birliği Konseyi tarafından kabul edilen ve üye devletlerin belirli bir sonucu gerçekleştirmesini zorunlu kılan, ancak bu sonuca nasıl ulaşacaklarını ulusal düzenlemelere bırakacak şekilde esneklik tanıyan bağlayıcı hukuk normudur

düzeyinde bağlayıcı hale getirmiştir. Söz konusu düzenleme, yıllık konsolide gelirleri 750 milyon Euro’yu aşan çok uluslu şirket gruplarına asgari %15 vergi oranının uygulanmasını zorunlu kılmaktadır. Direktif kapsamında, eğer bir üye devletin ulusal mevzuatında bu asgari vergi oranı karşılanmıyorsa, aradaki fark başka bir üye devlet tarafından tamamlanmaktadır. Bu mekanizma, vergi planlaması yoluyla ortaya çıkan dengesizlikleri azaltmayı ve tüm üye ülkelerde eşit şartlarda vergilendirmenin sağlanmasını amaçlamaktadır. Böylece Avrupa Birliği içinde şirketlerin vergi yükümlülüklerinden kaçınmaları güçleşmekte, vergi rekabeti sınırlanmakta ve ekonomik faaliyetlerin gerçek ekonomik değeri üzerinden vergilendirilmesi hedeflenmektedir (OECD, 2023).

Avrupa Birliği’nin bu direktifi, sadece iç vergi uyumunu sağlamamakla kalmayıp, uluslararası vergi düzenlemeleri açısından da örnek teşkil etmektedir. OECD ve G20 ülkeleri arasında geliştirilen “İki Sütunlu Çözüm” ün İkinci Sütunu olarak da bilinen bu düzenleme, AB’nin küresel vergi politikaları alanında proaktif ve lider konumunu pekiştirmektedir. Ayrıca, söz konusu direktif, AB dışındaki ülkelerle yapılan ekonomik ilişkilerde dengeli ve şeffaf bir vergi ortamının oluşmasına da önemli katkılar sunmaktadır (European Tax Observatory, 2024). Direktifin kabulü, Avrupa Birliği’ni sadece ekonomik gücüyle değil, mali disiplin ve şeffaflığı esas alan bir yapı olarak da güçlendirmektedir. Bu düzenlemeyle, çok uluslu şirketlerin vergilendirilmesinde yaşanan adaletsizlikler azaltılmakta, vergi rekabetinin yol açtığı olumsuz etkiler minimize edilmekte ve kamu maliyesinin istikrarı desteklenmektedir. Bu yaklaşım, küresel ölçekte vergi adaletinin sağlanmasına yönelik kapsamlı bir politika adımı olarak değerlendirilmektedir. Böylece, Avrupa Birliği’nin vergi politikalarındaki koordinasyon ve iş birliği, hem Birlik içi ekonomik dengeyi korumakta hem de uluslararası vergi sisteminin daha sürdürülebilir ve eşitlikçi bir yapıya dönüşmesine katkı sağlamaktadır (European Tax Observatory, 2024).

3.2.3. Seçilmiş ülkelerde vergi yönetiminin küresel asgari kurumlar vergisi bakışı

Küresel asgari kurumlar vergisi, son yıllarda uluslararası vergi sisteminin en çarpıcı dönüşümlerinden biri olarak karşımıza çıkmakta ve ülkelerin ekonomik egemenliği ile küresel vergi iş birliği arasındaki dengeyi yeniden tanımlamaktadır. Özellikle dijitalleşen ekonomiyle birlikte çok uluslu şirketlerin kârlarını düşük vergili ülkelere kaydırarak adaletsiz vergi avantajları elde etmesi, bu dönüşümün itici gücü olmuştur. Bu bağlamda, G20 ve OECD öncülüğünde geliştirilen ve iki sütun üzerine inşa edilen vergi reformu, küresel ekonomik düzenin yeni bir vergi normuna evrilmesidir. Ancak bu reformun başarısı, ülkelerin mevcut

vergi yönetimi anlayışları, ekonomik yapıları ve ulusal çıkarları çerçevesinde gösterdikleri uyumla doğrudan ilişkilidir (Uygun, 2022: 96). Küresel asgari kurumlar vergisine ilişkin politikaların benimsenmesinde, ülkeler farklı stratejik konumlara sahiptir. ABD, reformun öncülerinden biri olarak, çok uluslu Amerikan şirketlerinin rekabet gücünü koruma amacıyla kendi iç vergi yapısını küresel asgari vergilendirmeye uyarlarken; Almanya, vergi adaletini ve kamu gelirlerini korumak adına bu reformu güçlü biçimde desteklemekte ve AB içinde öncü rol üstlenmektedir. İsveç gibi sosyal refah devleti modellerini benimseyen ülkeler ise, reformun sosyal adalet yönüne vurgu yaparak küresel düzeyde gelir dağılımının daha adil hale gelmesini savunmaktadır. Japonya'nın yaklaşımı ise daha temkinli ve pragmatik olup, ülkenin ihracat odaklı yapısına zarar vermeden reformun uygulanabilirliğini sağlamaya yöneliktir. İngiltere, Brexit sonrası yeniden tanımladığı vergi politikaları çerçevesinde küresel vergi reformlarına uyum sağlarken, yatırım çekme kapasitesini korumaya da büyük önem atfetmektedir. Singapur ise düşük vergi oranlarına dayalı rekabetçi yapısını korumakla birlikte, uluslararası saygınlığını sürdürmek adına reformla uyumlu hareket etmeye yönelmiştir. Bu farklı yaklaşımlar, küresel vergi reformunun teknik, ekonomik, siyasi ve jeostratejik çıkarların da şekillendirdiği karmaşık bir yapı olduğunu göstermektedir. Seçilmiş ülkelerin bu reformlara karşı duruşu, sadece iç vergi yönetimlerini değil, aynı zamanda çok uluslu şirketlerle ilişkilerini, uluslararası yatırım akışlarını ve mali sürdürülebilirlik politikalarını da yeniden gözden geçirmelerine neden olmaktadır. Bu nedenle, küresel asgari kurumlar vergisine verilen tepkiler, ülkelerin mali egemenlik anlayışlarını, küresel vergi sistemine entegrasyon düzeylerini ve uzun vadeli vergi stratejilerini anlamak açısından kritik öneme sahiptir.

3.2.3.1. ABD'nin vergi yönetiminin küresel asgari kurumlar vergisi bakışı

Amerika Birleşik Devletleri, küresel asgari kurumlar vergisi reformunun fikrî liderlerinden biri olarak uluslararası alanda dikkat çeken bir rol üstlenmiştir. 2021 yılında ABD Hazine Bakanlığı'nın, OECD tarafından geliştirilen küresel vergi reformuna yönelik açık desteği, reformun küresel düzeyde meşruluk kazanmasında belirleyici bir etkiye bulunmuştur. Özellikle Janet Yellen'in¹⁶ küresel vergi tabanı aşındırmasıyla mücadeleye dair net açıklamaları, Amerika'nın uluslararası vergi iş birliğinde öncü aktörlerden biri olduğu izlenimini güçlendirmiştir. Ancak bu söylemsel öncülük, iç hukukta aynı ölçüde kurumsal ve siyasi bir kararlılıkla desteklenememiştir (Lester, 2023). Amerika'nın iç siyasal yapısında yaşanan kutuplaşma, özellikle vergi politikalarının Kongre'de kabul sürecini yavaşlatmakta, zaman

¹⁶ Janet Louise Yellen (d. 13 Ağustos 1946), Amerikalı makro-iktisatçı ve kamu görevlisidir.

zaman da tıkanmalara neden olmaktadır. Biden yönetimi, bu reform sürecini mevcut GILTI (Global Intangible Low-Taxed Income)¹⁷ düzenlemesi üzerinden yeniden yapılandırmayı hedeflemiştir. GILTI rejimi, ABD merkezli çok uluslu şirketlerin düşük vergili yargı bölgelerinde elde ettikleri gelirlerin asgari düzeyde vergilendirilmesini sağlamayı amaçlamaktadır. Ancak bu düzenlemenin OECD'nin önerdiği küresel asgari vergi standartlarıyla tam uyumlu hale getirilmesi süreci hem teknik hem de siyasi düzeyde henüz tamamlanmamıştır. GILTI'nin 10,5% oranında uygulanan vergi yükü ve ülke bazlı hesaplama yöntemi, OECD'nin İkinci Sütun kapsamında önerdiği %15 oranı ve yargı bazlı sistem ile tam olarak örtüşmemektedir. Bu farklılıklar, ABD'nin küresel vergi reformu ile kendi ulusal sistemini uyumlaştırma konusundaki iradesinin sınırlı olduğu yorumlarını beraberinde getirmektedir (OECD, 2024). Amerikan vergi yönetiminin içinde bulunduğu bu ikili durum, hem çok uluslu şirketlerin çıkarlarını koruma hem de uluslararası yükümlülükleri yerine getirme arasında sıkışmış bir yaklaşımı ortaya koymaktadır. Amerikan ekonomi yönetimi, küresel asgari vergiyi stratejik bir araç olarak değerlendirse de iç siyasal dengeler ve etkili lobi gruplarının baskısı, bu aracın işlevselliğini büyük ölçüde sınırlandırmaktadır. Özellikle teknoloji ve finans gibi küresel ölçekte faaliyet gösteren sektörlerin Washington'daki etkisi, reformun kapsamlı biçimde iç hukukta kabul edilmesini güçleştirmektedir. Bu çerçevede ABD, reformun mimarı olmasına rağmen, uygulama düzeyinde tutarsız ve bekle-gör yaklaşımı benimseyen bir aktör olarak değerlendirilmektedir. Amerika Birleşik Devletleri'nin mevcut pozisyonu, küresel vergi reformunun başarısı açısından belirleyici olmaya devam etmektedir. Gelişmiş ülkeler arasında yer alan ve çok uluslu şirketlerin önemli bir kısmına ev sahipliği yapan ABD'nin reformu uygulamaması, diğer ülkelerin de uygulamada isteksiz davranmasına yol açma potansiyeline sahiptir. Bu nedenle ABD'nin bu reformu içselleştirip iç hukuk düzenlemelerine entegre etmesi, küresel ölçekte adil vergilendirmenin yerleşmesi açısından kritik önemdedir. Ancak şu an itibarıyla ABD, bu süreci hem destekleyen hem de sınırlayan ikircikli bir pozisyonda yer almaktadır. Bu durum, hem Amerika'nın iç siyasi yapısının etkisini hem de küresel vergi yönetişimi açısından karşı karşıya kalınan zorlukları açık şekilde ortaya koymaktadır (Lester, 2023).

¹⁷ GILTI (Global Intangible Low-Taxed Income), ABD vergi sisteminde, yurt dışındaki bağlı şirketler aracılığıyla elde edilen ve düşük vergilendirilmiş kabul edilen bazı gelirlerin, ABD ana şirketi nezdinde vergilendirilmesini öngören bir düzenlemedir. Amaç, matrah aşındırma yoluyla kârın düşük vergili ülkelere kaydırılmasını önlemektir.

3.2.3.2. Almanya'nın vergi yönetiminin küresel asgari kurumlar vergisi bakışı

Almanya, küresel asgari kurumlar vergisi reformunu destekleyen ülkeler arasında yalnızca ön sıralarda yer almakla kalmamış, aynı zamanda bu reformun Avrupa içinde işlerlik kazanmasında önemli bir taşıyıcı rol üstlenmiştir. Çok uluslu şirketlerin Avrupa'daki ticari faaliyetlerinden doğan kazançların eksik vergilendirilmesi, Almanya açısından hem kamu finansmanını etkileyen bir mesele hem de vergi adaletine duyulan toplumsal beklentilerin bir yansımasıdır. Sanayi üretimine dayalı ekonomik yapısı, yüksek kamu harcamalarını sürekli finanse edebilme ihtiyacıyla birleştiğinde, istikrarlı ve adil bir vergi rejimi Almanya açısından vazgeçilmez hale gelmiştir. Bu nedenle, Almanya vergi yönetimi bakımından OECD çatısı altında geliştirilen İki Sütunlu Çözüm 'ün özellikle ikinci sütununa güçlü bir kurumsal iradeyle yaklaşmakta, sürecin teknik ve yasal boyutlarında aktif sorumluluk üstlenmektedir (Christoph Spengel, 2023). Ülkenin vergi yönetimi yapısı, uzun süredir şeffaflık, hesap verebilirlik ve gönüllü uyuma dayalı ilkeler çerçevesinde şekillenmiştir. Bu ilkelerin uluslararası vergi normlarında karşılık bulması, Almanya açısından dış politika ile iç vergi politikası arasında bütünlük sağlamaktadır. Maliye Bakanlığı'nın açıklamalarında, %15'lik asgari kurumlar vergisi oranı, yalnızca gelişmiş ülkeler için değil, gelişmekte olan ülkeler için de vergi gelirlerini güvence altına alacak kapsayıcı bir çerçeve olarak tanımlanmıştır. Almanya, haksız vergi rekabetini zayıflatan ve ülke içinde istihdam, yatırım gibi ekonomik göstergeleri dışa bağımlı planlamalardan arındırmayı amaçlayan bu reformu desteklerken, kendi iç kamu maliyesinin de sürdürülebilirliğini gözetmektedir.

Almanya'nın tutumu, Avrupa Birliği içinde hukuki uyumlaştırmayı savunan duruşunun bir devamı olarak da okunabilir. AB'nin kabul ettiği "Council Directive (EU) 2022/2523" doğrultusunda Almanya, ulusal mevzuatını reformla uyumlu hale getirmek üzere teknik ve bürokratik düzenlemelere hız kazandırmıştır. Uygulamanın merkezine alınan asgari kurumlar vergisi oranı, yalnızca teorik bir vergi oranı belirlemekle kalmamakta; şirketlerin kârlarını yapay biçimde düşük vergili ülkelere yönlendirmesini zorlaştırarak daha dengeli bir vergi dağılımı sağlamaktadır. Bu yönüyle Almanya'nın reformu sahiplenmesi, hem AB düzeyinde kolektif vergi politikası oluşturma çabasına destek olmakta hem de ülkenin dış yatırım politikalarıyla uyumlu bir mali duruş sergilemektedir. Almanya, bu reformun küresel düzeyde vergiye dair normların dönüşümünü temsil ettiğini savunmaktadır. Bu dönüşümün, çok uluslu şirketlerin sadece faaliyet gösterdikleri ülkelerde değil, değer yarattıkları yerlerde de yükümlülük üstlenmesini sağladığı vurgulanmaktadır. Almanya, bu yönüyle reformu ekonomik değil, aynı zamanda etik bir zemin üzerinde değerlendirmekte; uluslararası vergilendirmeyi

şirketlerin gücüne göre değil, devletlerin eşit egemenliği temelinde yeniden şekillendirmeyi amaçlamaktadır. Bu tutum, Almanya'nın küresel ekonomik sistemde hem adalet hem de denge arayışını yansıtmaktadır (Christoph Spengel, 2023).

3.2.3.3. İngiltere'nin vergi yönetiminin küresel asgari kurumlar vergisi bakışı

İngiltere, küresel asgari kurumlar vergisi reformuna karşı hem dikkatli hem de stratejik bir pozisyon geliştirmiştir. Avrupa Birliği'nden ayrılmasının ardından vergi politikaları üzerinde daha geniş bir manevra alanına sahip olan Birleşik Krallık, reformu hem küresel mali düzenin bir unsuru olarak değerlendirmekte hem de ulusal vergi egemenliğini koruyacak biçimde ele almaktadır. Özellikle Londra'nın çok uluslu şirketler için küresel finansal cazibe merkezi konumunu sürdürme hedefi, vergi rekabetini zayıflatabilecek uluslararası düzenlemelere karşı temkinli bir tutum geliştirilmesine neden olmuştur. Bu çerçevede İngiltere, reformun getireceği etkileri ayrıntılı biçimde analiz eden teknik değerlendirme süreçleri yürütmüştür. İngiltere Maliye Bakanlığı, OECD öncülüğünde geliştirilen reformun İkinci Sütun kapsamında yer alan %15'lik asgari kurumlar vergisini ilkesel olarak desteklemekte; ancak bu düzenlemenin doğrudan yabancı yatırımlar üzerindeki etkilerini sınırlı tutma amacı taşımaktadır. Bu nedenle, reformun iç hukuka aktarımı sürecinde kademeli uygulama, muafiyet düzenlemeleri ve belirli sektörlerde geçici istisnalar gibi esnek mekanizmalar üzerinde çalışmalar yapılmaktadır. Vergi reformunun ekonomik büyümeyi sekteye uğratmaması gerektiği yönündeki kamu politikası yaklaşımı, İngiltere'nin reform sürecine ihtiyatlı entegrasyonunu şekillendiren başlıca unsurdur (OECD, 2022). İngiltere'nin geniş kapsamlı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ağı, reformun ikili vergi ilişkilerinde doğurabileceği sonuçları da gündeme taşımaktadır. Anlaşmalarla mali otoriteleri, reformun bu anlaşmalarla çelişmeyecek şekilde uygulanmasını temin etmeyi hedeflemekte; böylece hem küresel vergi uyumuna katkı sunmakta hem de ülkenin mali çıkarlarını dengelemeye çalışmaktadır. İngiltere, reformun normatif gücünü kabul etmekle birlikte, yerel ekonomik dinamiklerin korunması amacıyla süreci teknik müzakereler ve detaylı mevzuat analizleriyle yönetmektedir (UK Government, 2023).

3.2.3.4. Singapur'un vergi yönetiminin küresel asgari kurumlar vergisi bakışı

Singapur, düşük vergili bir ülke olarak küresel asgari kurumlar vergisi reformundan en doğrudan etkilenecek ülkeler arasında yer almakta; bu nedenle sürece temkinli fakat uzlaşmacı bir perspektifle yaklaşmaktadır. Çok uluslu şirketler için cazip bir yatırım destinasyonu olan Singapur'un ekonomik modeli, düşük kurumlar vergisi oranları ve yatırım teşviklerine dayanmaktadır. Bu yapının korunması ile küresel vergi uyumu arasında denge kurmaya çalışan

Singapur yönetimi, reformun ilk açıklandığı dönemden itibaren OECD ile sürekli diyalog içerisinde olmuş ve bu reformun yatırım ortamını zayıflatmadan nasıl uygulanabileceğine dair kapsamlı analizler gerçekleştirmiştir. Singapur vergi yönetimi, şeffaflık ve uluslararası standartlara uyum bakımından uzun süredir OECD ile iş birliği içinde çalışmaktadır. Ancak %15’lik asgari kurumlar vergisi standardının ülkenin doğrudan yabancı yatırım çekme kapasitesi üzerinde yaratabileceği etkiler nedeniyle, reformun uygulama takvimi konusunda esneklik talep etmektedir. Ülke, bu reformu yatırımcıların gözünde cazip yatırım merkezi imajını tamamen kaybetmeden uygulamak amacıyla, alternatif teşvik mekanizmaları geliştirmekte ve ulusal düzeyde geçici dengeleme stratejileri uygulamaya hazırlanmaktadır. Bu çerçevede Singapur, uluslararası vergi sisteminin şeffaflık ve adalet temelinde dönüşümüne katkı sunmayı kabul etmekle birlikte, ekonomik modelini ve küresel rekabetçiliğini korumak adına reformu titizlikle uyarlayan bir aktör olarak dikkat çekmektedir (Finance S. M., 2023).

3.2.3.5. İrlanda’nın vergi yönetiminin küresel asgari kurumlar vergisi bakışı

İrlanda, uzun yıllar boyunca uluslararası doğrudan yatırım çekme stratejisinin merkezine düşük kurumlar vergisi oranlarını yerleştirmiş bir ülkedir. Bu nedenle, OECD öncülüğünde geliştirilen küresel asgari kurumlar vergisi reformu, İrlanda’nın geleneksel vergi politikasını doğrudan etkileyen nitelikte bir düzenleme olarak öne çıkmaktadır. Özellikle %12,5’lik kurumlar vergisi oranı ile çok uluslu şirketlere cazip koşullar sunan İrlanda vergi yönetimi, bu reformun yatırım ortamı üzerinde yaratabileceği etkileri dikkatle değerlendirmiştir. İrlanda Maliye Bakanlığı, reformun kabul edildiği 2021 yılından itibaren hem teknik hem siyasi düzeyde kapsamlı bir müzakere süreci yürütmüş ve özellikle İkinci Sütun ’da yer alan %15’lik asgari kurumlar vergisi kuralını ülke ekonomisinin uzun vadeli çıkarlarıyla uyumlu hale getirmeye çalışmıştır. İrlanda, reformun ilk aşamalarında çekinceli bir tutum sergilemiş olsa da küresel yatırımcıların güvenini koruma ve OECD ile olan uluslararası yükümlülükleri sürdürme ihtiyacı, ülkeyi daha yapıcı bir pozisyona yönlendirmiştir. 2022 yılı sonunda yapılan açıklamalarla birlikte İrlanda, büyük çok uluslu şirketler için %15 oranındaki kurumlar vergisini kabul ettiğini duyurmuş, ancak bu düzenlemenin yalnızca yıllık cirosu 750 milyon euroyu aşan şirketleri kapsayacağını vurgulamıştır. Bu ayırım, küçük ve orta ölçekli işletmeler için %12,5’lik oranı muhafaza ederek vergi rekabetini tamamen ortadan kaldırmadan reformla uyum sağlama stratejisini ortaya koymaktadır (Revenue Commissioners, 2024). İrlanda vergi yönetimi, reformu yalnızca bir mali düzenleme değil, aynı zamanda ülkenin ekonomik modelini yeniden dengeleme aracı olarak da ele almaktadır. Özellikle dijital ekonomiye dayalı çok uluslu firmaların

vergilendirilmesinde şeffaflık ve hesap verebilirliğin artırılması yönündeki küresel talepler, İrlanda'nın vergi politikalarında daha kolektif bir yaklaşıma yönelmesine neden olmuştur. Ancak bu kolektif yaklaşım, ülkenin yabancı yatırımcılar nezdindeki cazibesini koruma kaygısıyla birlikte ilerlemekte, bu nedenle reformun uygulanmasında dikkatli bir mevzuat uyarlaması gözetilmektedir. İrlanda, bu süreçte OECD, Avrupa Komisyonu ve diğer G20 ülkeleriyle iş birliği içinde çalışarak hem uluslararası yükümlülüklerini yerine getirme hem de ulusal ekonomik istikrarı sürdürme hedefini birlikte yürütmeye çalışmaktadır (OECD, 2023). Bu çerçevede İrlanda, küresel asgari kurumlar vergisine yönelik yaklaşımında iki yönlü bir strateji izlemektedir. Bir yandan uluslararası vergi sisteminin daha adil ve etkin işlemesine katkı sunmayı hedeflemekte; diğer yandan ise geleneksel ekonomik avantajlarını bütünüyle kaybetmemek için sınırlandırılmış uyum politikaları benimsemektedir. Bu yaklaşım, İrlanda'yı reform sürecine taraf olan ülkeler arasında pragmatik ve uyumlu, ancak temkinli bir aktör olarak konumlandırmaktadır.

4. BÖLÜM: TÜRKİYE’DE ASGARİ KURUMLAR VERGİSİNİN İNCELENMESİ

Küresel düzeyde yaşanan ekonomik dönüşümler, devletlerin vergi gelirlerini koruma konusunda daha fazla çaba göstermesine neden olmuştur. Özellikle çok uluslu şirketlerin karmaşık vergi planlamaları ve dijitalleşmenin etkisiyle gelirlerini düşük vergi oranına sahip ülkelere aktarmaları, ülkelerin vergi gelirlerinde önemli kayıplara neden olmuştur. Bu durum, yalnızca mali disiplini değil, aynı zamanda vergi adaletini de tehdit eder hale gelmiş; devletleri uluslararası iş birliği yoluyla daha bütüncül ve dirençli vergilendirme mekanizmaları geliştirmeye itmiştir. Bu soruna karşı ilk somut ve kapsamlı adım ise, OECD’nin 2013 yılında başlattığı “Base Erosion and Profit Shifting” (BEPS) projesi olmuştur (OECD, 2013). Proje kapsamında geliştirilen düzenlemeler, özellikle dijital ekonomi üzerinden elde edilen kazançların vergilendirilmesinde yeni standartlar ortaya koymuş ve ülkeleri ortak hareket etmeye teşvik etmiştir (Pogge & Mehta, 2016). Akademik literatürde, asgari kurumlar vergisi uygulamaları genellikle vergi adaleti ve vergi etkinliği ilkeleri çerçevesinde ele alınmaktadır. Vergi adaleti, toplumdaki ekonomik yükün dengeli dağılımını amaçlarken, etkinlik ilkesi ise verginin ekonomik kararlar üzerindeki olumsuz etkilerini en aza indirmeyi hedefler. Musgrave (1959)¹⁸ vergi adaletini kamu finansmanının toplumsal dayanışma ilkesiyle uyumlu olması üzerinden değerlendirirken, Diamond ve Mirrlees (1971)¹⁹, vergi sisteminin üretim ve yatırım kararlarını olumsuz etkilemeyecek biçimde kurgulanması gerektiğini vurgulamışlardır. Bu bağlamda, asgari kurumlar vergisi; düşük beyanlarla vergi sorumluluğundan kaçınan işletmelerin yükümlülüklerini dengeleyerek hem adaletin sağlanmasına katkı sunmakta hem de vergi sisteminin tabanını genişletmektedir.

Zucman (2014)²⁰ ile Cobham ve Janský (2019)²¹ gibi araştırmacıların çalışmaları ise, bu vergi türünün özellikle kârın yapay yollarla başka ülkelere kaydırılmasını engellemede etkili bir araç

¹⁸ Musgrave (1959): Musgrave, R. A. (1959). *The Theory of Public Finance: A Study in Public Economy*. New York: McGraw-Hill. Vergi adaleti, mali fonksiyonlar ve kamusal harcama ilkeleri üzerine klasikleşmiş temel eserdir.

¹⁹ Diamond & Mirrlees (1971): Diamond, P. A., & Mirrlees, J. A. (1971). *Optimal Taxation and Public Production I: Production Efficiency; II: Tax Rules*. *American Economic Review*, 61(1 & 3), 8–27; 261–278. Vergi sisteminin ekonomik etkinlik ilkesiyle nasıl uyumlu olması gerektiğini ortaya koyan iki parça hâlinde yayımlanmış öncü makaledir.

²⁰ Zucman (2014): Zucman, G. (2014). *Tax Evasion on Offshore Profits and Wealth*. *Journal of Economic Perspectives*, 28(4), 121–148. Offshore finansal sistemler aracılığıyla gerçekleştirilen vergi kaçırma faaliyetlerini sayısal verilerle analiz eden çalışmadır.

²¹ Cobham & Janský (2019): Cobham, A., & Janský, P. (2019). *Global distribution of revenue loss from corporate tax avoidance: Re-estimation and country results*. *Journal of International Development*, 31(2), 132–152. Çok uluslu şirketlerin vergi kaçırımları sonucunda ülkelerin yaşadığı gelir kaybının küresel dağılımını ölçen ampirik çalışmadır.

olduğunu ortaya koymuştur. Bu doğrultuda Slemrod (2008)²², asgari vergi uygulamalarının yalnızca mali sonuçları değil, vergi uyumu ve gönüllü beyan davranışları üzerinde de pozitif etkileri olduğunu belirtmiştir. Türkiye özelinde bakıldığında, asgari kurumlar vergisine yönelik düzenlemeler, uzun süredir dile getirilen yapısal reform ihtiyaçlarının önemli bir unsuru olarak görülmektedir. Türkiye’de vergi sisteminde çok sayıda istisna, muafiyet ve teşvikin bulunması, kurumlar vergisi matrahının daralmasına ve tahsilat oranlarının düşmesine neden olmaktadır. Bu durum hem gelir yaratma kapasitesini zayıflatmakta hem de vergi sistemine yönelik kamu güvenini olumsuz etkilemektedir. Bu çerçevede, 2024 yılında kabul edilen 7524 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu’na eklenen 32/C maddesi, 1 Ocak 2025 itibarıyla yürürlüğe girmek üzere yurt içi asgari kurumlar vergisi uygulamasını getirmiştir (Güleç, 2024). Bu düzenlemeye göre, şirketlerin beyan ettikleri kazançlar üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinin, belirli bir asgari matrahın altına kalması durumunda, aradaki fark kadar ek vergi ödenmesi öngörülmektedir. Bu asgari matrah ise indirim ve istisnalar öncesi kazancın %10’u olarak belirlenmiştir. Böylelikle, düşük vergi beyanı yapan ancak ekonomik olarak güçlü pozisyonundaki şirketlerin daha adil şekilde vergilendirilmesi hedeflenmiştir (T.C. Resmi Gazete, 2024). Söz konusu uygulama yalnızca ulusal ölçekte değil, uluslararası düzeyde de önem taşımaktadır. Türkiye, OECD ve G20 iş birliğiyle yürütülen Küresel Asgari Kurumlar Vergisi reformuna entegre olmaktadır. Bu kapsamda, yıllık küresel geliri 750 milyon Euro’nun üzerinde olan çok uluslu şirketlere yönelik %15’lik asgari vergi uygulaması, “Sütun 2” düzenlemesi çerçevesinde yürürlüğe konmuştur. Türkiye’nin bu sürece dahil olması, yalnızca ulusal vergi tabanının güçlendirilmesini değil, aynı zamanda uluslararası sermaye hareketlerinin şeffaflık ve eşitlik ilkelerine uygun şekilde yönlendirilmesini de olanak sağlamaktadır. Bu da yalnızca vergi avantajı amacıyla yatırım yapan küresel yatırımcıların tercihleri de yeniden şekillendirilmektedir (VergiKonseyi, 2022: 20-30). Uygulamanın Türkiye’deki etkileri sektörel bazda bakıldığında farklılık göstermektedir. Özellikle enerji, inşaat ve finans sektörlerinde mevcut teşviklerin yaygın olması nedeniyle, yeni düzenlemelerin bu alanlarda daha yüksek vergi yüklerine yol açabilir. Ancak, bu sektörlerden elde edilen gelirlerin şeffaf bir şekilde vergilendirilmesi, kamu bütçesinin istikrarı açısından olumlu bir gelişme olarak değerlendirilmektedir (Güleç, 2024). Bunun yanı sıra, yeni kurulan şirketler için uygulamanın ilk üç hesap dönemi boyunca geçerli olmaması, iştirak kazançları ile yurtdışı şube gelirlerinin

²² Slemrod (2008): Slemrod, J. (2008). Why is Elvis on Burkina Faso postage stamps? Cross-country evidence on the commercialization of state sovereignty. *Journal of Empirical Legal Studies*, 5(4), 683–712.

Devletlerin vergi egemenliğini ekonomik araçlarla nasıl kullandığını irdeleyen, özellikle vergi uyumu ve vergi rekabeti konularını inceleyen ampirik bir makaledir.

kapsam dışı bırakılması gibi düzenlemeler, sisteme geçiş sürecini kolaylaştırarak esneklik kabiliyetini artırmakta ve daha dengeli bir geçiş süreci sağlamaktadır (Güleç, 2024). Vergi uygulamasının başarısı yalnızca mevzuat düzeyindeki düzenlemelere değil, aynı zamanda idari kapasitenin niteliğine de bağlıdır. Türkiye’de Gelir İdaresi Başkanlığı’nın son yıllarda hayata geçirdiği dijital dönüşüm projeleri, beyannamelerin elektronik ortamda daha hızlı ve güvenilir analiz edilmesini sağlamış, bu da risk temelli denetim mekanizmalarının güçlendirilmesine katkıda bulunmuştur (VDK, 2024). Ancak, bu süreçte personelin niteliksel gelişimi için düzenli eğitim programlarının yaygınlaştırılması gerekmektedir. Ayrıca, teknolojik altyapının güncellenmesi ve idari personelin yeni denetim yöntemlerine uyum sağlaması, sistemin işlerliği açısından kritik önem taşımaktadır (Sayıştay, 2024). Bu doğrultuda, teknolojik yatırımların sürdürülmesi ve insan kaynağının kalitesinin artırılması vergi denetiminde etkinliği artıracaktır. Ayrıca, uygulamanın ilk yıllarında karşılaşılabilecek hukuki ve teknik uyum sorunlarına esnek ve çözüm odaklı yaklaşımlarla müdahale edilmesi, sistemin güvenilirliğini pekiştirecektir. Türkiye’de asgari kurumlar vergisi uygulaması, sadece vergi gelirlerini artırmak için değil, aynı zamanda uluslararası vergi standartlarına uyum sağlamak, vergi adaletini tesis etmek ve kamu yönetiminin mali sürdürülebilirliğini desteklemek amacıyla benimsenmiş bütüncül bir reform adımıdır (Vergi Konseyi, 2024). Küresel ekonomik düzende yaşanan dönüşümlere uyum sağlamak isteyen Türkiye, bu türden yapısal reformlara ihtiyaç duymaktadır. Bu reformların kararlılıkla uygulanması, kamu maliyesinin güçlendirilmesine ve yatırım ortamının daha şeffaf ve adil bir çerçevede şekillenmesine katkı sunacaktır. Bu sebeple, asgari kurumlar vergisinin etkili biçimde hayata geçirilmesi, kamu yönetimi kapasitesinin modernizasyonu bakımından da stratejik bir önem taşımaktadır (Vergi Konseyi, 2024).

4.1. Kurumlar Vergisinin Tarihsel Gelişimi ve Hukuki Çerçevesi

Devletlerin mali kaynak yaratma yönündeki tarihsel çabaları, çeşitli vergilendirme yöntemlerinin gelişmesine zemin hazırlamıştır. Bu paralelde sadece gerçek kişilerin değil, tüzel kişiliklerin de vergi yükümlülüğüne dahil edilmesi, kurumlar vergisinin temelini oluşturmuştur. Kurumlar vergisi, devletin mali kaynaklarını artırmakla kalmamış; aynı zamanda ekonomik istikrarın sağlanması, gelir dağılımında denge kurulması ve mali disiplinin sağlanmasında da önemli roller üstlenmiştir (Musgrave & Musgrave, 1989). Vergi sistemlerinin evrimi sürecinde şirket kazançlarının vergilendirilmesi, küresel ekonomik dinamiklerle doğrultusunda şekillenmiş ve dönemsel koşullara bağlı olarak çeşitli şekillerde uygulanmıştır (OECD, 2022). Kurumlar vergisinin tarihsel temelleri, 19. yüzyılın ikinci yarısında sanayileşmenin hız

kazanmasıyla birlikte oluşmaya başlamıştır. Sanayileşmeyle birlikte sermayenin bireysel mülkiyetten kurumsal yapılara yönelmesi, devletleri vergi tabanını genişletmeye yönelik düzenlemeler geliştirmeye şevk etmiştir (Kayan, 2009: 85-86). 1861 yılında İngiltere’de şirket gelirlerini hedef alan bir düzenlemenin yürürlüğe girmesi, kurumlar vergisi alanındaki ilk sistematik uygulamalardan biri olarak kabul edilmektedir (İnan, 2010: 352-355). İngiltere’deki bu uygulama, kısa sürede yaygınlık kazanarak Fransa, Almanya ve İtalya gibi diğer Avrupa ülkelerinde de benzer sistemlerin geliştirilmesine öncülük etmiştir. Bu gelişmelerin sonucunda kurumlar vergisi, Batı Avrupa mali sistemleri içerisinde kurumsallaşmış bir yapı haline gelmiştir (Kayan, 2009). 20.yüzyılın başlarında yaşanan savaşlar ve küresel ekonomik krizler, devletlerin kamu harcamalarında ciddi artışlara neden olmuş, bu da vergi sistemlerinde kapsamlı değişiklikleri beraberinde getirmiştir. Savaş sonrası dönemde, özellikle kurumsal kazançların daha etkin biçimde vergilendirilmesi yönünde çeşitli yasal adımlar atılmıştır. Savaşın oluşturduğu mali yükü karşılamak adına birçok ülkede kurumlar vergisi oranları artırılmış, vergi matrahının belirlenmesine ilişkin esaslar detaylandırılmıştır. Bu dönemde kurumlar vergisi, yalnızca bir gelir aracı olmaktan çıkarak, ekonomik politikaların şekillenmesinde stratejik bir politika aracı hâline gelmiştir (Tanzi & Zee, 2000). Türkiye’de de Cumhuriyet’in ilanından sonra benzer bir gelişim süreci yaşanmıştır. Kurum kazançlarının doğrudan vergilendirilmesine yönelik ilk kapsamlı adım, 1926 yılında yürürlüğe giren Kazanç Vergisi Kanunu ile atılmıştır. Bu yasa, şirket gelirleri dâhil olmak üzere tüm kazanç unsurlarını düzenlemeyi hedeflemiş, ancak zamanla değişen ekonomik yapıya karşı yetersiz kalmıştır. Giderek artan ekonomik faaliyetlerin daha etkin biçimde vergilendirilmesi ihtiyacı, ayrı bir kurumlar vergisi düzenlemesini gerekli kılmıştır. Bu çerçevede, 1949 yılında kabul edilen 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, şirket kazançlarının vergilendirilmesini yasal bir temele oturtturarak önemli bir dönüm noktası olmuştur. Söz konusu kanun, uzun yıllar boyunca farklı düzenlemelerle güncellenmiş ve ülke ekonomisinin ihtiyaçlarına göre yeniden yapılandırılmıştır (Tanzi & Zee, 2000).

İkinci Dünya Savaşı’nın ardından dünya genelinde ekonomik toparlanmanın hız kazanmasıyla birlikte, devletler sanayileşmeyi teşvik etmeye, özel sektör yatırımlarını artırmaya ve yatırım ortamını iyileştirmeye yönelmiştir. Bu gelişmeler, kurumlar vergisi oranları ile yapısal unsurlarının yeniden değerlendirilmesini zorunlu kılmıştır. Vergi politikalarında yatırım dostu yaklaşımlar benimsenmiş; muafiyet, istisna ve teşvik mekanizmaları aracılığıyla kurumsal sermayenin yönlendirilmesi hedeflenmiştir. Böylece kurumlar vergisi, yalnızca bir gelir elde etme aracı olmaktan çıkarak, ekonomik kalkınma stratejilerinin ayrılmaz bir parçası hâline

gelmiştir (Türkan, 1993). Türkiye’de ise 1950’li yıllardan itibaren kalkınma odaklı ekonomik politikalar çerçevesinde kurumlar vergisine yönelik çeşitli düzenlemeler hayata geçirilmiştir. 1960’lı ve 1970’li yıllarda yürürlüğe konan kalkınma planları doğrultusunda, vergi politikaları hem kamu gelirlerini arttırma aracı hem de özel sektör yatırımlarını destekleme mekanizması olarak değerlendirilmiştir. Bu dönemde, özellikle sanayi yatırımlarına ve ihracata yönelik vergi indirimleri ile bazı sektörlere teşvikler sağlanmış, böylece devletin ekonomideki yönlendirici rolü daha da belirginleşmiştir (Küçüköğlu, 2016). 1980 sonrası dönemde küreselleşmenin ivme kazanmasıyla birlikte, vergi rekabeti olgusu uluslararası gündemde öne çıkmıştır. Çok uluslu şirketlerin hareket kabiliyetinin artmasıyla ülkeler, doğrudan yabancı yatırımları çekebilmek amacıyla kurumlar vergisi oranlarını düşürme yoluna gitmiştir. Türkiye de bu süreçte serbest piyasa ekonomisine geçişi benimsemiş ve vergi sisteminde önemli reformlar gerçekleştirmiştir. Mali yapı, daha sade, anlaşılabilir ve yatırımcı dostu bir yapıya kavuşturulmaya çalışılmış; kurumlar vergisi, reform paketlerinin sürekli bir bileşeni olmuştur (Ferhat,A.H, 2017).

2000’li yıllarda dijitalleşme sürecinin hız kazanması ve şirket faaliyetlerinin küresel ölçekte genişlemesi, kurumlar vergisinin uygulanmasında yeni sorunları beraberinde getirmiştir. Özellikle dijital hizmetlerden elde edilen kazançların hangi ülke tarafından vergilendirileceği hususu teknik ve hukuki tartışmalara neden olmuştur. Bu doğrultuda OECD ve G20 öncülüğünde başlatılan “Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı” (BEPS) projesi, uluslararası düzeyde daha adil ve etkin bir kurumlar vergisi yapısının inşasına yönelik önemli bir reform sürecini başlatmıştır. Geliştirilen 15 eylem planı; şeffaflığın artırılması, zararlı vergi uygulamalarının engellenmesi ve çok uluslu şirketlerin faaliyet gösterdikleri ülkelerde vergilendirilmesi gibi temel hedefleri içermektedir (OECD, 2015).

Türkiye, bu küresel gelişmelerin ışığında 2006 yılında 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nu yürürlüğe koymuştur. Bu yasa, dağınık ve yetersiz kalan önceki düzenlemeleri bir çatı altında toplayarak, uluslararası uygulamalara daha uyumlu ve kapsamlı bir çerçeve oluşturmuştur. Yeni kanun ile kurum kazancının tanımı netleştirilmiş; gider, istisna ve indirim uygulamaları açık biçimde yeniden düzenlenmiştir. Ayrıca yurtdışı kazançların vergilendirilmesi, örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırması gibi çağdaş vergi kavramları da yasal zemine taşınmıştır (ResmiGazete, 2006). Kurumlar vergisinin hukuki dayanağı, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın 73. maddesinde yer alan vergilendirme ilkeleri doğrultusunda şekillenmektedir. Bu madde, herkesin kamu giderlerine mali gücü oranında katılmasını zorunlu kılmakta; vergilerin yalnızca kanunla alınabileceğini belirtmektedir. Böylece kurumlar vergisi, yasallık ilkesine dayanmakta ve mükellef haklarının hukuki güvence altına alınmasına hizmet

etmektedir (TBMM, 1982). Kurumlar vergisine ilişkin düzenlemeler esas olarak 5520 sayılı Kanun ile yapılmakta, vergi usul işlemleri ise Vergi Usul Kanunu kapsamında yürütülmektedir. Bu iki temel yasa, kurumlar vergisinin doğuşundan tahsiline kadar olan tüm süreci yasal bir bütünlük içinde tanımlamaktadır (ResmiGazete, 2006).

Ayrıca Türkiye'nin taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, kurumlar vergisinin uluslararası boyutunun belirlenmesinde önemli bir unsurdur. Bu anlaşmalar sayesinde, Türkiye'de faaliyet gösteren yabancı şirketlerin aynı gelir üzerinden hem Türkiye'de hem de kendi ülkelerinde vergilendirilmesi önlenmektedir; benzer şekilde Türk mükelleflerin yurtdışındaki vergi yükümlülükleri azaltılmaktadır. Böylece kurumlar vergisi yalnızca ulusal bir yükümlülük olmanın ötesinde, çok taraflı uluslararası mali iş birliklerinin ayrılmaz bir unsuru haline gelmektedir (Kızılgül & Beşel, 2019: 305-310). Son yıllarda dijitalleşmenin ve uluslararası hizmet ticaretinin yoğunlaşması, geleneksel vergi anlayışlarının yeniden değerlendirilmesini zorunlu kılmıştır. Gelirlerin fiziki varlıklarla ilişkilendirilmesinin zorlaştığı bu yeni ekonomik yapıda, kurumlar vergisinin kapsam ve uygulama alanı da değişime uğramaktadır. OECD'nin 2021 yılında sunduğu Küresel Asgari Kurumlar Vergisi önerisi, çok uluslu şirketlerin kârlarını faaliyet yürüttükleri ülkelerde en az bir asgari oranda vergilendirmeyi amaçlamaktadır. Türkiye, bu sürece aktif katkı sağlayarak hem uluslararası vergi sistemine entegrasyonunu güçlendirmeyi hem de kamu maliyesinde uzun vadeli sürdürülebilirliği sağlamayı hedeflemektedir. Kurumlar vergisinin tarihsel gelişimi, ekonomik, siyasal ve teknolojik dönüşümlerin etkisiyle sürekli evrim geçirmiştir. Bu vergi türü, yalnızca kamu gelirlerini artırmaya yönelik bir araç olmanın ötesine geçmiş; kamu politikalarının uygulanması, ekonomik kalkınmanın yönlendirilmesi ve gelir dağılımının dengelenmesi açısından da stratejik bir işlev üstlenmiştir. Hukuki yapısı ise, anayasal ilkeler ve uluslararası normlar doğrultusunda şekillenmiş; değişen koşullara uyum sağlayacak şekilde sürekli olarak güncellenmiştir. Bugün geldiğimiz noktada, Türkiye'nin vergi modernizasyonu ve uluslararası normlarla uyumlu hale gelmesi, sadece vergi politikalarının daha etkin olmasını sağlamakla kalmamış, aynı zamanda ülkenin küresel ekonomik ilişkilerdeki yerini de güçlendirmiştir.

4.2. Kurumlar Vergisi Mükellefiyet Türleri

Kurumlar vergisi mükellefiyet türleri, Türkiye'de kurumların vergiye tabi tutulma koşullarını belirleyen temel kavramlardır ve bu kapsamda iki ana mükellefiyet türü bulunmaktadır: tam mükellef ve dar mükellef. Tam mükellefiyet, bir kurumun Türkiye'de kanuni merkezi veya iş merkezinin bulunması durumunda geçerlidir. Bu kurumlar, sadece Türkiye'den elde ettikleri

gelirler değil, aynı zamanda yurt dışından sağladıkları gelirler üzerinden de Türkiye’de vergilendirilirler. Böylece, tam mükellef kurumlar dünya genelinde elde ettikleri tüm kazançları Türkiye vergi sistemi çerçevesinde beyan etmek ve vergiye tabi tutmak zorundadırlar (Akyol, 2009: 5-10). Bu durum, Türkiye’nin uluslararası vergi politikaları açısından da büyük önem taşımaktadır çünkü küresel vergi düzenlemeleri ve ekonomik iş birlikleri içinde tam mükellefiyet, vergi tabanının genişletilmesini sağlar ve vergi gelirlerinin artırılmasına katkıda bulunur. Aynı zamanda tam mükellef kurumlar, Türkiye’nin vergi mevzuatına tam olarak uyum sağlamak zorunda kalırlar; bu da hem kurumların mali planlamalarında hem de kamu yönetiminin vergi gelirlerini tahsil etme sürecinde etkinlik yaratır (OECD, 2024).

Dar mükellefiyet ise, Türkiye’de kanuni veya iş merkezi bulunmayan kurumlara uygulanmaktadır. Bu tür kurumlar, sadece Türkiye sınırları içerisinde elde ettikleri gelirler üzerinden vergiye tabi tutulurlar. Yani, dar mükellef kurumların yurt dışından elde ettikleri gelirler Türkiye’de vergilendirilmez. Bu mükellefiyet türü, genellikle yabancı sermayeli kurumları kapsamakta ve Türkiye’nin yatırım ortamını daha cazip hale getirmeyi hedefleyen uygulamalardan biridir. Dar mükellefiyet uygulaması, aynı zamanda Türkiye’nin birçok ülke ile imzalamış olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile de desteklenmektedir. Bu anlaşmalar sayesinde, kurumlar yurt dışında ödediği vergilerle Türkiye’de karşılaşacağı vergi yükümlülükleri arasında denge sağlanmakta, çifte vergilendirme önlenmektedir. Bu durum, yabancı sermayenin Türkiye’ye girişini kolaylaştırmakta ve uluslararası ekonomik ilişkilerin sağlıklı biçimde yürütülmesine olanak tanımaktadır (Şenyüz, Yüce, & Adnan, 2021: 129-139).

Türkiye’de kurumlar vergisi mükellefiyet türlerinin belirlenmesi, sadece vergi gelirlerinin toplanması açısından değil, aynı zamanda uluslararası vergi uyumu, ekonomik entegrasyon ve kamu yönetiminin vergi politikalarını şekillendirme süreci açısından da büyük önem taşımaktadır. Tam ve dar mükellefiyet ayrımı, kurumların hangi gelirleri üzerinden vergi sorumluluğu taşıdıklarını net olarak ortaya koyarken, Türkiye’nin küresel ekonomik gelişmeler ve uluslararası iş birliklerine uyum sağlamasını kolaylaştırmaktadır (OECD, 2024). Bu kapsamda, kamu yönetimi alanında kurumlar vergisi mükellefiyet türleri, vergi politikalarının uygulanması, mükellef hak ve yükümlülüklerinin belirlenmesi, vergi denetimi ve tahsilatı gibi süreçlerde merkezi bir rol oynamaktadır.

4.2.1.Tam mükellefiyet

Tam mükellefiyet, Türkiye’de kurumlar vergisi sisteminin temel yapı taşlarından biri olarak, vergi hukuku ve kamu yönetimi açısından önemli bir kavramsal çerçeve sunmaktadır. Tam

mükellefiyet statüsüne sahip kurumlar, Türkiye’de yerleşik olarak kabul edilirler ve bu statü, söz konusu kurumların dünya genelinde elde ettikleri tüm gelirlerin Türkiye’de vergiye tabi tutulmasını gerektirir. Bu durum, mükelleflerin global ölçekte elde ettikleri kazançların vergi yükümlülüğüne dahil edilmesini sağlayarak, vergi gelirlerinin geniş bir tabana yayılmasını mümkün kılar (Heper, 2002: 10-15). Türkiye’de tam mükellefiyetin belirlenmesinde, kurumun kanuni merkezi veya iş merkezinin Türkiye’de bulunması esas alınır. Kanuni merkez, kurumun yasal kayıtlarının tutulduğu adres olarak tanımlanırken, iş merkezi ise kurumun yönetim ve karar alma organlarının fiilen yer aldığı yer anlamına gelir. Bu iki kriterden en az birinin Türkiye’de bulunması, kurumun tam mükellef sayılmasına yol açar. Bu yaklaşım, uluslararası vergi hukukundaki genel uygulamalarla uyumludur ve çifte vergilendirmeyi önleme mekanizmalarının etkin işletilmesi açısından da önem arz eder (Kükre, 2016: 7-8). Tam mükellef kurumlar, sadece Türkiye sınırları içinde elde ettikleri gelirleri değil, aynı zamanda yurt dışından elde ettikleri gelirleri de Türkiye vergi mevzuatına göre beyan etmek ve vergilendirmekle yükümlüdür. Bu kapsamda, yurt dışındaki iştirakler, gayrimenkuller, hizmet gelirleri ve diğer kazançlar tam mükellefiyet kapsamında Türkiye’de vergiye tabi tutulur. Bu durum, vergi tabanının genişletilmesi ve vergi kaçaklarının önlenmesi bakımından kritik bir rol oynar. Ayrıca, bu yaklaşım Türkiye’nin uluslararası vergi normlarına ve OECD standartlarına uygun hareket etmesini sağlar (Sağlam, 2021). Kamu yönetimi açısından değerlendirildiğinde, tam mükellefiyet sistemi, devletin vergi politikalarını tasarlama ve uygulama süreçlerinde önemli avantajlar yaratır. Kurumların tüm dünya gelirlerinin Türkiye’de beyan edilmesi, vergi idaresinin gelir kaynaklarını kapsamlı biçimde izlemesine olanak tanır. Bu sayede, vergi denetimleri daha etkili yapılabilir, vergi tabanının daralmasının önüne geçilir ve kamu maliyesinin sürdürülebilirliği desteklenir. Ayrıca, tam mükellefiyet sistemi, kamu kaynaklarının etkin yönetimi ve gelirlerin adil bir şekilde dağıtılması için gerekli şeffaflığı da sağlar (OECD, 2024). Tam mükellefiyet statüsündeki kurumların vergiye tabi gelirlerinin kapsamı oldukça geniştir. Bu gelirler, ticari faaliyetlerden elde edilen kazançların yanı sıra menkul kıymet gelirleri, gayrimenkul kira gelirleri, fikri mülkiyet haklarından doğan gelirler gibi çeşitli gelir kalemlerini içerir. Bu çeşitlilik, tam mükellef kurumların Türkiye’deki vergi yükümlülüklerinin karmaşıklığını artırmakla beraber, vergi mevzuatının kapsamlı ve detaylı düzenlemelerle desteklenmesini gerektirir. Kamu yönetimi, bu kapsamda vergi yasalarının uygulanabilirliğini artırmak amacıyla sürekli bir düzenleme ve denetim mekanizması işletir (Öner :22-30). Uluslararası boyutta ise tam mükellefiyet, Türkiye’nin diğer ülkelerle olan vergi ilişkilerinde önemli bir yere sahiptir. Türkiye, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile tam mükellef kurumların yurt dışı gelirleri üzerinden çifte vergilendirmenin önüne geçilmesini sağlar. Bu

anlaşmalar, tam mükellef kurumların vergiye tabi kazançlarının hem Türkiye’de hem de gelir elde edilen ÷lkede makul ve adil şekilde vergilendirilmesine imkân verir. B÷ylece, uluslararası yatırım ortamının iyileştirilmesine ve Türkiye’nin küresel ekonomik entegrasyonunun güçlenmesine katkı sağlanır (OECD, 2014). Tam mükellefiyetin kamu yönetimi açısından bir diğer önemli boyutu, mükellef hak ve yükümlölüklerinin düzenlenmesidir. Tam mükellef kurumlar, vergi beyannamelerini zamanında ve eksiksiz olarak sunmak, gerekli defter ve belgeleri tutmak, vergi denetimlerine tabi olmak gibi bir dizi yükümlölüğe sahiptir. Bu süreçlerde kamu yönetimi, vergi idaresinin etkin çalışmasını sağlayarak hem mükelleflerin haklarının korunması hem de vergi gelirlerinin tahsilatında etkinlik sağlar. Ayrıca, tam mükellef kurumların yasal mevzuata uyumunu teşvik eden eğitim, rehberlik ve bilgilendirme faaliyetleri kamu yönetimi kapsamında yürütölür (şenyüz, Yüce, & Adnan, 2021).

Kurumların tam mükellefiyet statüsünün belirlenmesi ve bu statünün korunması, Türkiye’nin vergi sisteminin etkinliği ve adaleti açısından kritik öneme sahiptir. Tam mükellefiyet, vergi gelirlerinin geniş ve sağlam bir tabana oturmasını sağlayarak kamu finansmanının sürdürülebilirliğine katkıda bulunur. Ayrıca, bu sistem, uluslararası ekonomik ilişkilerde Türkiye’nin güçlü ve güvenilir bir vergi ortağı olarak konumlanmasına yardımcı olur. Kamu yönetimi, tam mükellefiyet ilkesi doğrultusunda, vergi politikalarını geliştirirken hem yerel hem de küresel dinamikleri dikkate alarak kapsamlı ve uyumlu düzenlemeler yapmayı sürdürmektedir.

4.2.2. Dar mükellefiyet

Dar mükellefiyet, Türkiye’nin kurumlar vergisi sisteminde tam mükellefiyetin karşıt kavramı olarak konumlanmakta ve bu statüye sahip kurumların sadece Türkiye sınırları içinde elde ettikleri gelirler üzerinden vergilendirilmelerini ifade etmektedir. Türkiye’de vergi mükellefi olarak kabul edilen ancak kanuni merkezi veya iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumlar, dar mükellef sıfatıyla vergilendirilirler. Bu durum, söz konusu kurumların yalnızca Türkiye’den kaynaklanan gelirlerinin vergilendirilmesini mümkün kılarak, vergi yükümlölüğünün coğrafi sınırlarını belirlemektedir (Özaytekin, 2006: 2-4). Dar mükellefiyet statüsü, uluslararası vergi hukukunun temel prensiplerinden biri olan kaynak ÷lkede vergilendirme hakkına dayanır. Türkiye’de dar mükellef kurumlar, Türkiye sınırları içinde yaptıkları ticari faaliyetler, taşınmaz mal gelirleri, menkul kıymet gelirleri gibi yerel kaynaklı kazançlar için vergiye tabidirler (Heper, 2002: 22-30). Bununla birlikte, dar mükellef kurumların sadece Türkiye’de elde ettikleri gelirler vergilendirildiği için, yurt dışı gelirleri Türkiye’de vergi konusu oluşturmaz.

Bu yaklaşım, hem vergi idaresi açısından işlem kolaylığı sağlamakta hem de uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının uygulanabilirliğini artırmaktadır Türkiye'nin vergi mevzuatında dar mükellefiyetin sınırlarını netleştiren düzenlemeler, bu kapsamda kurumların hangi gelirlerinin Türkiye'de vergilendirileceğini açıkça ortaya koyar. Örneğin, Türkiye'de dar mükellef statüsünde bulunan bir yabancı şirket, Türkiye'de gerçekleştirilen satış gelirleri, kira gelirleri ya da Türkiye'deki projelerden elde edilen kazançlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulur. Ancak, aynı şirketin yurt dışından elde ettiği gelirler bu kapsamın dışında kalır ve vergilendirilmez. Bu ayırım hem vergi yükümlülüğünün belirlenmesinde hem de uluslararası ticari faaliyetlerin vergisel düzenlenmesinde önemli bir parametre olarak değerlendirilir (Özaytekin, 2006: 23-32).

Dar mükellefiyet sistemi, Türkiye'nin kamu yönetimi ve vergi idaresi açısından etkin bir araç olarak işlev görür. Dar mükellef kurumların sadece Türkiye kaynaklı gelirlerinin takip edilmesi, vergi denetim ve tahsilat süreçlerini kolaylaştırır ve vergi tabanının doğru tespit edilmesine olanak tanır. Bunun yanında, dar mükellef kurumların yükümlülükleri, tam mükellef kurumlara göre daha sınırlı olmakla birlikte, vergi mevzuatına uyumun sağlanması ve denetimlerin gerçekleştirilmesi kamu yönetiminin sorumlulukları arasında yer alır. Kamu yönetimi, bu süreçte uluslararası standartlara uygun hareket ederek, Türkiye'nin küresel vergi sistemleriyle entegrasyonunu güçlendirir (Akgün, 2023: 2-3).

Uluslararası vergi anlaşmaları, dar mükellefiyet kapsamında Türkiye ile diğer ülkeler arasında vergi ilişkilerini düzenler. Bu anlaşmalar, dar mükellef kurumların vergi yükümlülüklerini belirlerken, çifte vergilendirmenin önlenmesi, vergi kaçaklarının engellenmesi ve vergi uyumunun artırılması gibi hedefleri gözetir. Türkiye'nin taraf olduğu ikili anlaşmalar, dar mükellef kurumların hangi gelirleri Türkiye'de beyan edeceğine ilişkin sınırları çizerken, uluslararası yatırım ortamının şeffaf ve öngörülebilir olmasını sağlar. Bu durum, yabancı sermayenin Türkiye ekonomisine entegrasyonunu kolaylaştırır ve kamu maliyesi açısından da olumlu etkiler yaratır (Türkay, 2024). Dar mükellef kurumların Türkiye'deki vergi yükümlülükleri, gelir türlerine göre farklılık gösterebilir. Faaliyet gelirlerinin yanı sıra, telif hakkı gelirleri, temettü ödemeleri, faiz ve kira gelirleri gibi çeşitli pasif gelirler de dar mükellef kurumların Türkiye'de vergilendirilen kazançları arasında yer alır. Kamu yönetimi, bu gelirlerin doğru beyan edilmesini sağlamak üzere kapsamlı düzenlemeler yapar ve denetim mekanizmalarını işler kılar. Vergi idaresinin etkin çalışması, bu sürecin başarısı için kritik önem taşır. Dar mükellefiyet statüsünde olan kurumların vergi yükümlülüklerine ilişkin uygulamada karşılaşılan zorluklar da mevcuttur. Bu zorluklar arasında gelirlerin doğru kaynağının tespiti,

uluslararası işlemlerde transfer fiyatlandırması ve belge düzenlemeleri gibi teknik hususlar bulunmaktadır (Taşkın, Ertaş, & Altuntaş, 2013: 182-185). Kamu yönetimi, bu zorlukların aşılması için mevzuat uyumunu artırmaya, denetim tekniklerini geliştirmeye ve mükelleflerle etkili iletişim kanalları kurmaya yönelik çalışmalar yürütür. Böylece, dar mükellefiyet sisteminin adil, şeffaf ve uygulanabilir olması sağlanır. Dar mükellefiyet kavramı, Türkiye'nin vergi sisteminin uluslararası standartlarla uyumlu hale getirilmesi, vergi gelirlerinin kaynak ülkede etkin şekilde tahsil edilmesi ve ekonomik ilişkilerin düzenlenmesi açısından stratejik bir öneme sahiptir. Kamu yönetimi, dar mükellefiyet ilkesi doğrultusunda tasarlanan politikalar ile hem yerel hem de küresel ekonomik dengeleri gözeterek bir vergi sistemi oluşturmayı amaçlamaktadır. Bu yaklaşım, Türkiye'nin sürdürülebilir kalkınma hedefleri doğrultusunda kamu maliyesinin güçlendirilmesini destekler ve uluslararası rekabet gücünün artırılmasına katkı sağlar (Özaytekin, 2006: 81).

4.3. Vergi Matrahı ve Vergi Oranı

Vergi matrahı, kamu maliyesi ve devletin gelir teminindeki temel unsurlardan biri olarak vergi sisteminin işleyişinde merkezi bir rol üstlenir. Vergi alacağının belirlenmesinde esas teşkil eden bu ekonomik büyüklük, sadece hesaplama açısından değil, aynı zamanda vergi politikasının genel etkinliğinin ve adaletinin ölçülmesinde de kritik bir gösterge olarak kabul edilir. Vergi matrahının kapsamı, vergiye tabi gelir, harcama ya da servet unsurlarının tespit edilmesi ve bunların doğru ve objektif kriterlere göre hesaplanması sürecini içerir. Dolayısıyla matrah kavramı, vergi sisteminin mali disiplini, idari kapasitesini ve toplumsal kabulünü yansıtan çok katmanlı bir yapı olarak ele alınmalıdır (Şenyüz, Yüce, & Adnan, 2021: 169). Vergi matrahının kapsamı, vergi türüne göre değişiklik gösterir; gelir vergilerinde matrah genellikle brüt gelirden istisna ve indirimlerin çıkarılmasıyla tespit edilirken, harcama veya tüketim vergilerinde matrah doğrudan mal ve hizmetlerin değerleri üzerinden belirlenir. Bu farklılık, vergi kanunlarında yer alan teknik düzenlemeleri ve uygulama usullerini şekillendirir. Matrahın güvenilirliği ve şeffaflığı, vergilendirme sürecinde adaletin sağlanması için vazgeçilmezdir. Doğru tespit edilmeyen matrahlar, mükellefler arasında haksız yük dağılımına yol açmanın yanı sıra devletin vergi gelirlerinde önemli kayıplara neden olabilir. Matrahın daralmasına sebep olan unsurların başında kayıt dışı ekonomi, transfer fiyatlandırması yoluyla kâr kaydırma, agresif vergi planlamaları ve vergi teşviklerinin kötüye kullanılması gelir (Memur-Sen, 2024: 19-26). Çok uluslu şirketlerin düşük vergi oranlarına sahip ülkelerde kârlarını göstermesi veya kazançlarını bu ülkelere transfer etmesi, ulusal vergi tabanının erimesine yol açmaktadır. Bu

durum, yalnızca ülkelerin bütçelerini zayıflatmakla kalmaz, aynı zamanda küresel vergi sisteminin sürdürülebilirliğini tehdit eder. Uluslararası iş birliği ve bilgi paylaşımı mekanizmalarının güçlendirilmesi, bu tür vergi kaçakçılığına karşı mücadelede kritik bir öneme sahiptir. Ülkeler, matrah aşındırılması ve kâr kaydırma gibi sorunlarla mücadele etmek için OECD öncülüğünde geliştirilen BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) eylem planları kapsamında çeşitli tedbirler uygulamaya koymaktadır. Bu tedbirler, transfer fiyatlandırması kurallarının sıkılaştırılması, şeffaflık ve bilgi değişimi yükümlülüklerinin artırılması, dijital ekonominin vergilendirilmesi gibi alanları kapsamaktadır. Türkiye de bu uluslararası standartlara uyum sağlamak adına vergi mevzuatını sürekli olarak güncellemekte ve denetim kapasitelerini geliştirmektedir (Döş, 2020). Vergi matrahının doğru tespit edilmesi kadar, vergi oranlarının belirlenmesi de vergi politikasının etkinliği açısından önemlidir. Vergi oranları, kamu gelirlerinin yeterliliğini sağlarken ekonomik faaliyetleri olumsuz etkilemeyecek seviyede olmalıdır. Bu dengeyi sağlamak hem yatırım ortamının desteklenmesi hem de sosyal adaletin gözetilmesi açısından büyük önem taşır. Vergi oranlarının yüksek olması, ekonomik büyümeyi yavaşlatabileceği gibi, düşük oranlar da kamu hizmetlerinin finansmanında sıkıntılara yol açabilir. Bu bağlamda, vergi oranlarının belirlenmesinde ekonomik, sosyal ve mali politikaların birbiriyle uyum içinde olması gerekir (Memur-Sen, 2024: 30-50).

Türkiye’de kurumlar vergisi oranları, 1980’den itibaren önemli dalgalanmalar göstermiştir. 1980’lerde %50 gibi oldukça yüksek oranlarla başlayan süreç, 1990’ların ortalarına gelindiğinde önemli ölçüde azalarak %25 seviyelerine gerilemiştir. Bu düşüş, Türkiye’nin o dönemde uygulamaya koyduğu ekonomik liberalizasyon politikalarının ve yatırım ortamını iyileştirme çabalarının bir yansımasıdır. Daha düşük kurumlar vergisi oranları, yabancı doğrudan yatırımları teşvik etmek ve iç yatırımcıların sermaye birikimini artırmak amacıyla stratejik bir tercih olarak görülmüştür. 2006 yılında %20’ye düşürülen oran, Türkiye’nin uzun yıllar boyunca uyguladığı istikrarlı bir vergi politikası olarak dikkat çekmektedir. Bu dönem, ekonomik büyüme ve istikrarın sürdürüldüğü, yatırımların arttığı bir süreç olarak değerlendirilir. %20’lik oran, gelişmekte olan ülkeler arasında rekabetçi bir seviye olarak kabul edilmekte ve ülke ekonomisinin yapısal dönüşümüne katkı sağlamaktadır. Tabloda gösterilmektedir.

Tablo 4.1 1980–2024 Yılları Arasında Türkiye’de Kurumlar Vergisi Oranlarının Yıllara Göre Değişimi

YIL	KURUMLAR VERGİSİ ORANI %	YIL	KURUMLAR VERGİSİ ORANI	YIL	KURUMLAR VERGİSİ ORANI
1980	50	1995	25	2010	20
1981	50	1996	25	2011	20
1982	46	1997	25	2012	20
1983	40	1998	25	2013	20
1984	46	1999	30	2014	20
1985	46	2000	30	2015	20
1986	46	2001	30	2016	20
1987	46	2002	30	2017	20
1988	46	2003	30	2018	22
1989	46	2004	30	2019	22
1990	46	2005	30	2020	22
1991	46	2006	20	2021	25
1992	46	2007	20	2022	23
1993	46	2008	20	2023	25
1994	25	2009	20	2024	25

KAYNAK: Gelir İdaresi Başkanlığı (www.gib.gov.tr), T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Resmî Gazete Arşivi (Www.resmigazete.gov.tr), TÜRMOB Kurumlar Vergisi Raporları ve OECD Tax Database (Stats.oecd.org) verileri kullanılarak hazırlanmıştır.

2018 sonrası ekonomik gelişmeler hem küresel hem de ulusal düzeyde mali baskıların artmasına neden olmuş ve kurumlar vergisi oranlarında tekrar artış eğilimi gözlenmiştir. 2021 yılında %25’e yükselen oran, vergi gelirlerinin artırılması ihtiyacını karşılamak üzere alınmış bir karar olarak okunabilir. Bu artış, devletin bütçe açığını azaltmaya yönelik önlemlerinin parçası olmakla birlikte, yatırımcılar ve iş dünyası açısından yeni bir değerlendirme sürecini beraberinde getirmiştir. Türkiye’de kurumlar vergisi oranlarındaki bu dalgalanma, vergi politikalarının dinamik ve esnek bir yapıya sahip olduğunu göstermektedir. Oranlardaki değişiklikler, ekonomik koşullara, devletin gelir ihtiyacına ve küresel rekabet koşullarına bağlı olarak şekillenmiştir. Bu değişiklikler hem kamu maliyesinin sürdürülebilirliğini sağlamak hem de yatırım ortamını desteklemek için politika yapıcıların denge arayışını yansıtır. Vergi oranlarının belirlenmesinde dikkat edilmesi gereken bir diğer önemli unsur ise vergi matrahının kapsamıdır. Yüksek oranlar, ancak geniş ve etkin bir matrahla birlikte uygulandığında, kamu gelirlerinde anlamlı artışlar sağlar. Dar ve aşınmış bir matrah üzerinde yüksek oranlar, vergi kaçakçılığını artırabilir ve ekonomik büyümeye zarar verebilir. Bu nedenle, Türkiye’de hem matrahın genişletilmesi hem de vergi oranlarının makul düzeyde tutulması politikaları birbirini tamamlayıcı unsurlar olarak görülmelidir.

4.3.1. Kurumlar vergisinde vergi matrahı

Kurumlar vergisinde vergi matrahı, şirketlerin vergiye tabi kazançlarının belirlenmesinde temel rol oynar ve mali disiplinin sağlanarak vergi adaletinin tesis edilmesi açısından kritik bir öneme sahiptir. Kurum kazançlarının tespiti, gelir vergisinden farklı olarak, şirketlerin ticari faaliyetlerinin niteliği ve finansal raporlama esasları dikkate alınarak özel hükümler çerçevesinde gerçekleştirilir. Bu nedenle kurumlar vergisi matrahının hesaplanması, daha karmaşık ve detaylı teknik işlemleri içermektedir (GİB, Kurumlar vergisi Beyan Rehberi, 2024: 6-8). Kurumlar vergisi matrahı, şirketlerin bir dönemde elde ettiği brüt kazançtan giderlerin, istisnaların ve indirimlerin çıkarılması suretiyle bulunur. Burada dikkate alınması gereken vergi mevzuatında yer alan istisna ve muafiyet hükümleri vardır; örneğin, iştirak kazançları muafiyeti, zarar mahsubu uygulamaları ve özel kanunlarla tanınan teşvikler matrahı doğrudan etkiler. Ayrıca, şirketler arasında yapılan işlemlerde transfer fiyatlandırması ilkeleri doğrultusunda fiyatların piyasa koşullarına uygun olup olmadığı da matrahın belirlenmesinde önemli bir parametredir (Akyol, 2009: 4-20). Kurumlar vergisi matrahının doğru belirlenmesi, hem devletin vergi gelirlerini güvence altına almak hem de rekabet eşitliğini korumak açısından oldukça önemlidir. Kurum kazancının bilinçli olarak eksik beyan edilmesi veya transfer fiyatlandırması yoluyla yapay biçimde düşük gösterilmesi, vergi tabanını aşındırarak vergi yükünün eşit dağılımını engellemektedir. Bu gibi sebeplerle de Türkiye de dâhil olmak üzere pek çok ülke, uluslararası standartlarla uyumlu olarak matrah aşındırma ve kâr kaydırma uygulamalarına karşı düzenlemeler geliştirmektedir (GİB, Kurumlar vergisi Beyan Rehberi, 2024: 43-54). Özellikle çok uluslu şirketlerin global faaliyetleri, kurumlar vergisi matrahının korunmasını zorlaştırmakta, bu da uluslararası iş birliği ve bilgi paylaşımını zorunlu kılmaktadır. OECD'nin Küresel Asgari Vergi Anlaşması gibi girişimler, kurumlar vergisi matrahını koruma ve tabanı genişletme hedefleri doğrultusunda önemli adımlar olarak değerlendirilmektedir. Ülkeler, bu sayede vergi gelirlerinin erozyonunu önleyerek kamu finansmanının sürdürülebilirliğini sağlamayı amaçlamaktadır. Kurumlar vergisinde vergi matrahı, karmaşık finansal yapılar ve uluslararası dinamikler göz önüne alındığında, sadece bir hesaplama aracı olmanı yanı sıra, mali politikanın etkinliği ve kamu hizmetlerinin finansmanı açısından stratejik bir unsur haline gelmiştir. Gerek ulusal düzenlemeler gerekse uluslararası iş birlikleri aracılığıyla geliştirilen denetim sistemleri, vergi matrahının adil ve doğru biçimde belirlenmesini güvence altına almayı amaçlamaktadır (Akyol, 2009: 27-35).

4.4. İstisna ve Muafiyetler

Vergi sisteminde yer alan istisna ve muafiyet hükümleri, devletin belirli kişi, kurum ya da kazanç türleri üzerinde vergi almayarak sosyal ve ekonomik amaçlara ulaşmaya çalıştığı araçlardan biridir. Bu düzenlemeler, bir yandan vergi yükünü hafifletirken diğer yandan yatırım ortamını cazip hale getirmeyi, üretimi teşvik etmeyi veya belirli toplumsal kesimleri korumayı hedefler. Kurumlar vergisi açısından bakıldığında, bazı kazançların vergi dışında bırakılması şirketlerin mali planlamalarını doğrudan etkileyebilecek önemde olabilir. Kamu yönetimi açısından ise, istisna ve muafiyetler vergi politikalarının sosyal adalet, ekonomik büyüme ve mali disiplin gibi hedeflerine ulaşmasında önemli bir rol oynar. İstisna ile muafiyet terimleri çoğu zaman birbiriyle karıştırılsa da aralarında temel bir fark bulunmaktadır. İstisna, belirli bir kazanç unsurunun vergi dışı bırakılmasını ifade ederken; muafiyet, genel olarak mükellefin tamamen ya da kısmen vergi yükümlülüğünden kurtulması anlamına gelir. Örneğin, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan iştirak kazancı istisnası, yurt içi ya da yurt dışı iştiraklerden elde edilen kar paylarının belli şartlarla vergiden istisna edilmesini düzenler. Buna karşın bazı vakıf ve dernekler, muafiyet hükümleri sayesinde hiç kurumlar vergisi ödemezler (GİB, Kurumlar vergisi Beyan Rehberi, 2024: 7-8). İstisna ve muafiyetlerin uygulamadaki etkileri, hedeflenen faydalarla her zaman tam olarak örtüşmeyebilir, bu sebeple de bu düzenlemelerin sınırlı, ölçülü ve şeffaf şekilde uygulanması gerekir. Yoksa vergi adaleti zarar görebilir, işletmeler arasında haksız rekabet oluşabilir ve kamu gelirlerinde azalma yaşanabilir. Bu yüzden, istisna ve muafiyetlerin mevzuatta net şekilde tanımlanması ve etkin denetimle desteklenmesi şarttır. Kontrolsüz kullanım, vergi tabanının erozyonuna ve kamu finansmanında sürdürülebilirlik sorunlarına neden olabilir. İstisna ve muafiyetler sadece vergi yükünü hafifleten teknik düzenlemeler değil, kamu yönetiminin ekonomik ve sosyal politikalarını destekleyen önemli stratejik araçlardır. Bu nedenle, istisna ve muafiyet düzenlemelerinin ulusal ve uluslararası normlara uygun biçimde düzenli olarak gözden geçirilip güncellenmesi, kamu maliyesinin etkin ve sürdürülebilir şekilde işlemesi açısından oldukça önemlidir (TÜRMOB, 2023: 11-16).

4.4.1. İstisnalar

Kurumlar vergisi sisteminde yer alan istisna düzenlemeleri, devletin ekonomik, sosyal ve mali politikalarını gerçekleştirme araçlarından biridir. Bu istisnalar sayesinde, belirli kazanç unsurları vergilendirme dışında bırakılarak mükelleflerin teşvik edilmesi, yatırımların yönlendirilmesi ve belirli sektörlerin desteklenmesi hedeflenmektedir. Vergi sisteminde yer alan bu tür düzenlemeler, sadece vergi yükünü azaltmakla kalmaz; aynı zamanda sermaye

birikiminin teşviki, uluslararası rekabette denge sağlanması ve gelir dağılımında adaletin korunması gibi işlevlere de sahiptir. Ancak istisna uygulamalarının ekonomik fayda yaratması için şeffaflık, hesap verilebilirlik ve denetlenebilirlik ilkeleri çerçevesinde kurgulanması gereklidir (GİB, 2007). Kurumlar vergisinde en çok uygulanan ve en dikkat çekici düzenlemelerden biri iştirak kazancı istisnasıdır. Bu istisna, bir kurumun başka bir kuruma sermaye yoluyla ortak olması sonucu elde ettiği temettü gelirlerinin vergilendirilmemesini sağlar. Aynı ekonomik kazancın farklı kademelerde mükerrer şekilde vergilendirilmesini önlemeye yönelik olan bu istisna hem yurt içinden hem de yurt dışından elde edilen kazançları kapsayabilir. Yurt içinde faaliyet gösteren bir iştirak şirketinden elde edilen kâr paylarının istisna kapsamında değerlendirilebilmesi için, iştirak edilen kurumun tam mükellef olması ve dağıtılan kârın ilgili dönem kazancından kaynaklanması gerekir. Yurt dışı iştirak kazançlarında ise daha sıkı koşullar uygulanmaktadır; iştirak oranının en az %10 olması, iştirak süresinin bir yılı geçmesi, ilgili ülkede en az %15 kurumlar vergisine tabi olunması ve elde edilen kazancın Türkiye'ye transfer edilmiş olması gibi kriterler aranmaktadır. Bu yönüyle iştirak kazancı istisnası hem ulusal hem de uluslararası sermaye akışını yönlendiren yapısal bir araç konumundadır (Şenyüz, Yüce, & Adnan, 2021: 208-225). Kooperatif işletmelerin vergisel açıdan farklı bir düzlemde değerlendirilmesine olanak sağlayan Risturn istisnası da sistemin dikkat çeken unsurlarındandır. Bu düzenleme, kooperatiflerin ortaklarından mal veya hizmet alımı karşılığında elde ettikleri kazançların belirli bir kısmının ortaklara geri dağıtılması halinde bu tutarların vergi dışı bırakılmasını öngörmektedir. Risturn istisnası, kooperatiflerin kâr amacı gütmeyen faaliyet göstermesi ilkesine uygun olarak, ortaklar arasında gelir dağılımını düzenleyici ve dayanışmayı güçlendirici bir rol üstlenir. Ancak bu istisnanın uygulanabilmesi için söz konusu gelirin kooperatif ana sözleşmesine uygun olarak elde edilmesi ve dağıtımın belirli esaslara göre yapılması gerekmektedir. Aksi halde, sağlanan avantajın kötüye kullanımı ve piyasa dengesinin bozulması gibi sonuçlarla karşılaşılabilir (GİB, 2024). Bir başka önemli istisna da emisyon primi kazançlarına ilişkindir. Şirketlerin hisse senetlerini nominal değerinin üzerinde ihraç etmeleri durumunda ortaya çıkan bu kazançlar, doğrudan kurumlar vergisinin dışında tutulmaktadır. Bu uygulama, şirketlerin sermaye artışı yoluyla öz kaynaklarını güçlendirmelerini teşvik ederken, dış kaynak kullanımının azaltılmasını da desteklemektedir. Emisyon primlerinin vergiden muaf tutulması, sermaye piyasasının derinleşmesi ve kurumsal yapının güçlenmesi açısından önemli bir mali teşviiktir. Bununla birlikte, bu tür kazançların istisna kapsamında değerlendirilebilmesi için ihraç işleminin sermaye piyasası mevzuatına uygun şekilde gerçekleştirilmiş olması temel şarttır. Bunların yanı sıra kurumlar vergisi mevzuatında yer alan çok sayıda istisna daha bulunmaktadır. İştirak hisselerinin elden

çıkarılmasından doğan kazançlar, belli süreyle elde tutulan iştiraklerin satışı sonucu doğarsa istisna kapsamına alınmaktadır. Benzer şekilde, taşınmaz satış kazancı istisnası da belirli şartlar altında kurumlara vergi avantajı sağlayarak taşınmazların ekonomik dolaşımını kolaylaştırmayı amaçlar. Yatırım fonları ve yatırım ortaklıkları kazançları da sermaye piyasalarının gelişimini desteklemek ve yatırımcıların güvenini artırmak adına istisna düzenlemeleri ile desteklenmektedir (Bagatur,2023).

Yabancı fon kazançlarının vergiden istisna tutulması ise, yurtdışındaki finansal araçlara yatırım yapan kurumların Türkiye’deki vergisel yükümlülüklerini azaltarak global piyasada rekabet güçlerini artırmalarına olanak sağlar. Aynı şekilde, yurtdışı iş yerinden elde edilen kazançlar ve yurtdışı inşaat, onarım, montaj gibi teknik hizmetlerden sağlanan kazançlar da Türkiye’ye getirilmek kaydıyla belirli şartlarda istisna kapsamında değerlendirilir. Eğitim alanında özel teşvikler sağlamak amacıyla, Millî Eğitim Bakanlığı’ndan izinli olarak faaliyet gösteren özel okul ve rehabilitasyon merkezlerinin belirli kazançları da kurumlar vergisinden muaf tutulabilmektedir (Kutlay Hukuk, 2023). Bankaların alacaklarını tahsil etmek amacıyla devraldıkları varlıkların satışından doğan kazançlar için tanınan istisna, finans sektöründe aktiflerin yeniden ekonomiye kazandırılmasını amaçlamaktadır. Sınai mülkiyet haklarından elde edilen kazançlara yönelik istisna ise, inovasyonu teşvik etmekte, fikri mülkiyetin korunmasına katkı sağlamaktadır. Kira sertifikası ihracına konu varlıkların satışından doğan kazançların vergilendirme dışı bırakılması da sermaye piyasası araçlarının çeşitlendirilmesini amaçlamaktadır. Sat-kirala-geri al modeliyle gerçekleştirilen işlemler için tanınan istisna ise işletmelere finansal esneklik sağlayarak varlık yönetiminde stratejik fırsatlar yaratmaktadır (Mikro Yazılım, 2024).

Son olarak, doğrudan kalkınma ve ekonomik canlılığı hedefleyen çeşitli özel istisna düzenlemeleri de mevcuttur. Serbest bölgelerde elde edilen kazançlara tanınan istisnalar, dış ticareti artırmak ve yatırım ortamını iyileştirmek amacıyla uygulanırken; yazılım ve Ar-Ge kazançlarına yönelik istisnalar ise teknolojik gelişmeyi ve yerli üretimi destekleme amacını taşır. Uluslararası taşımacılık alanında faaliyet gösteren firmalara yönelik gemicilik istisnası, sektörel rekabeti korumayı hedeflerken; ürün senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlara ilişkin istisna, tarımsal üretimi kayıt altına almak ve finansal araçların kullanımını artırmak amacıyla uygulanmaktadır. Elektrik üretim şirketlerine tanınan sınırlı vergi muafiyetleri ise enerji yatırımlarını özendirme gayesine hizmet eder (KPMG Türkiye, 2024). Tüm bu istisnalar, vergi sisteminin hem işlevselliğini hem de ekonomik hedeflerle olan uyumunu göstermekle birlikte, uygulamadaki etkinlikleri düzenli olarak gözden geçirilmeli ve

ölçülü şekilde sürdürülmelidir. Aksi takdirde, vergi adaletinde zafiyet ve kamu maliyesinde dengesizlik ortaya çıkabilir. Bu nedenle istisna hükümleri, yalnızca yasal çerçeveye değil, aynı zamanda kamu yönetimi anlayışıyla da tutarlı biçimde yapılandırılmalıdır.

4.4.2. Muafiyetler

Kurumlar vergisi uygulamasında muafiyet hükümleri, vergilendirme sisteminin yalnızca gelir yaratma amacıyla değil, aynı zamanda toplumsal fayda üretmeyi önceliklendiren bir araç olarak yapılandırıldığını ortaya koyar. Vergi yükümlülüğünü doğurmayan bu hükümler, kamu yararına çalışan kuruluşların mali açıdan desteklenmesini sağlar. Özellikle kamu hizmeti sunan ya da sosyal yarar hedefiyle faaliyet yürüten kurumlara yönelik muafiyetler, devletin kurumsal önceliklerini ve kalkınma hedeflerini yansıtır. Kâr amacı gütmeyen oluşumların maliyetlerini azaltarak kamusal hizmet üretme kapasitelerini artırmaları hedeflenir (Şenyüz, Yüce, & Adnan, 2021: 202-208). Vergi sisteminde ilk sırada yer alan muafiyet grubu, doğrudan kamu tüzel kişiliğine sahip kurumları kapsar. Bakanlıklar, üniversiteler, düzenleyici ve denetleyici otoriteler gibi merkezi yönetim birimleri ile kamu idareleri, kurumlar vergisinden muaftır. Bu kurumlar zaten genel bütçe veya özel bütçeler aracılığıyla finanse edildikleri için, kazanç elde etseler dahi vergiye tabi tutulmaları söz konusu olmaz. Burada amaç, kamu hizmeti üretim sürecinde vergi yükünün doğmaması ve iç kaynakların yine kamu amaçlı faaliyetlerde kullanılmasıdır (Maliye Postası, 2023). Mahalli idarelerin kurduğu veya ortak olduğu işletmelerin bazıları da muafiyet kapsamına girebilir. Belediyeler ve il özel idareleri gibi yerel yönetimlerin su dağıtımı, ulaşım, temizlik gibi alanlarda faaliyet gösteren teşebbüsleri, kâr amacı gütmemeleri ve kamu hizmeti sunmaları şartıyla bu haktan yararlanır. Ticari faaliyetle kamu hizmetinin sınırları arasında dikkatli bir ayırım yapılması gerekir. Aksi halde, rekabetin bozulması ve muafiyetin amacından sapması riski oluşur (Bagatur, 2023).

Kurumlar vergisi muafiyeti tanınan diğer kuruluşlar arasında, özel kanunlarla düzenlenmiş tüzel kişilikler yer alır. Türkiye Kızılay Derneği, Türk Hava Kurumu, Türkiye Yeşilay Cemiyeti gibi kamu yararı güden kurumlar bu kapsamda değerlendirilir. Bu kuruluşların faaliyetlerinin toplum yararına olduğu kabul edilir ve elde ettikleri gelirler, şartlar sağlandığı sürece vergilendirilmez. Bu tür uygulamalar, sivil toplumun güçlenmesini ve kamusal alanda etkinlik göstermesini destekler (Mikro Yazılım, 2024). Kooperatifler için getirilen muafiyet düzenlemesi, belirli ekonomik faaliyetlerin dayanışma temelli örgütlenmesini teşvik etmeyi amaçlar. Ortaklarının ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kurulan üretim, tüketim, taşıma veya kredi kooperatifleri, belirlenen esaslara uygun hareket ettikleri sürece kurumlar vergisinden

muafıtır. Ancak bu ayrıcalığın kullanılabilmesi için kooperatifin yalnızca ortaklarıyla işlem yapması, kar dağıtımını amacı gütmemesi ve ana sözleşmesine uygun hareket etmesi gerekir. Kooperatifin ticari bir işletmeye dönüşmesi hâlinde ise vergi yükümlülüğü doğar (Kutlay Hukuk, 2023). Spor kulüpleri ve gençlik dernekleri gibi sosyal dayanışmayı ve sağlıklı yaşamı teşvik eden kurumlara da vergisel ayrıcalık tanınmıştır. İdman ve spor kulüplerinin amatör nitelikteki faaliyetlerinden elde ettikleri gelirler, bu istisna kapsamında değerlendirilir. Bu muafiyet, sporun toplumsal gelişime katkı sağlayan yönünü desteklerken, ticari amaçlı organizasyonlardan elde edilen gelirlerin bu kapsama alınmamasıyla net bir sınır çizilir (KPMG Türkiye, 2024). Kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumları da muafiyet kapsamındadır. Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK), Türkiye İş Kurumu (İŞKUR) gibi yapılar, sigorta hizmetleri yürütmeleri ve sosyal refahın finansmanına katkı sağlamaları nedeniyle kurumlar vergisine tabi tutulmaz. Bu uygulama, sosyal devlet ilkesinin mali boyutunu güçlendirir. Kredi teminatı sağlayan kurumlar, küçük ve orta ölçekli işletmelerin finansmana erişimini kolaylaştırmak amacıyla kurulmuş yapılar olup, kamu güvencesi altında verdikleri hizmetlerle ekonomik dengelere katkı sağlarlar. Bu nedenle, faaliyetlerinden elde ettikleri gelirler vergiden istisna tutulur. Bu kuruluşlar aracılığıyla finansal sisteme katılım teşvik edilirken, risk paylaşımı devlet güvencesiyle desteklenmiş olur (Maliye Postası, 2023).

Bilimsel araştırma ve geliştirme yapan kurumlar için tanınan muafiyet, bilgi üretiminin önünü açar. Üniversiteler bünyesindeki teknoparklar, Ar-GE merkezleri ve özel araştırma enstitüleri gibi yapılar, yalnızca bilimsel ve teknolojik gelişime katkı sağlama amacı taşıdıkları sürece vergiye tabi tutulmaz. Bu, yerli inovasyonun desteklenmesi açısından stratejik bir adımdır (Bagatur,2023). Sanayi sitelerinin ortak altyapı ve ihtiyaçlarını karşılamak için kurulan işletmelere yönelik muafiyet ise, küçük ölçekli sanayi işletmelerinin daha uygun maliyetlerle üretim yapmasını sağlar. Elektrik, su, güvenlik gibi ortak hizmetlerin sağlandığı bu yapılar, ticari kazanç elde etmeye yönelik olmadıkları için vergi kapsamının dışında tutulur (Şenyüz, Yüce, & Adnan, 2021). Dar mükellef ihracatçılara tanınan muafiyet, yurtdışında mukim firmaların Türkiye’den gerçekleştirdiği ihracat işlemlerine yöneliktir. Türkiye’de daimî temsilcilikleri olmadan yalnızca ihracat faaliyeti gerçekleştiren bu firmalar, sınırlı faaliyet alanları nedeniyle kurumlar vergisinden muaf tutulur. Amaç, ülkeye döviz girişini özendirmektir (Özaytekin, 2006). Bölgesel yönetim merkezlerine sağlanan muafiyet, Türkiye’yi çok uluslu şirketler için bir bölgesel yönetim ve operasyon üssü hâline getirmeyi hedefler. Bu yapılar, yalnızca yurtdışındaki bağlı şirketlere hizmet sundukları sürece muafiyet

kapsamına alınır. Yatırım ortamının cazip hâle getirilmesi, nitelikli istihdamın artırılması gibi kazanımlar hedeflenir (Mikro Yazılım, 2024).

Özel kanunlarla muafiyet tanınan bazı kuruluşlar da mevcuttur. Türkiye Varlık Fonu, Özelleştirme İdaresi Başkanlığı, Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Teşvik Fonu, İslam Kalkınma Bankası, Türkiye Kızılay Derneği, Devlet Su İşleri, Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı, Sağlık Hizmetleri Kurumları, Özel Eğitim Kurumları, Türk Hava Kurumu, Yeşilay Derneği, Darüşşafaka Cemiyeti, Resmi Darülaceze bu kapsamda değerlendirilmektedir. Bu kurumlara sağlanan vergi avantajları, genellikle kamu politikalarının özel amaçlarını gerçekleştirme ihtiyacından doğar. Her birinin muafiyet gerekçesi, ilgili kanunlarla açıkça belirtilir (Şenyüz, Yüce, & Adnan, 2021). Kurumlar vergisinde muafiyetler, ekonomik yapının farklı aktörlerine yönelik çeşitli teşvik ve koruma mekanizmaları sunar. Vergi sisteminin toplumsal yapıyla ilişkisini gösteren bu düzenlemeler, maliye politikalarının yönlendirici işlevini somutlaştırır. Ancak muafiyet uygulamalarının etkinliği, ilgili kurumların kamusal sorumluluklarını ne ölçüde yerine getirdiğiyle doğrudan bağlantılıdır. Bu nedenle sağlanan vergi avantajları, yalnızca yasal değil, idari ve ahlaki sorumluluklar bağlamında da denetime açık olmalıdır.

4.5. Türkiye’de Kamu Yönetiminin Küresel Asgari Kurumlar Vergisi Bakışı

Küresel asgari kurumlar vergisi, sadece uluslararası vergi politikalarında değil, aynı zamanda ulusal kamu yönetimi uygulamalarında da önemli bir değişimi tetiklemiştir. Bu vergi mekanizması, çok uluslu şirketlerin faaliyet gösterdiği ülkelerde vergi adaletini sağlamayı hedeflerken, devletlerin mali kaynaklarını sürdürülebilir biçimde korumasına olanak tanımaktadır. Türkiye de bu gelişme yasal düzenlemelerin yanında, kamu yönetiminde stratejik dönüşümleri, kurumsal işleyişin yeniden yapılandırılmasını ve koordinasyonun artırılmasını zorunlu kılmıştır. Küresel vergi reformunun getirdiği yeni talepler, kamu yönetiminin hem işlevsel hem de yapısal olarak daha bütüncül ve uyumlu hareket etmesini gerektirmektedir (Uygun, 2022: 200-205). Türkiye’de kamu yönetimi, küresel asgari kurumlar vergisi uygulamasını, vergi sisteminin uluslararası normlara entegrasyonu olarak kullanarak kamu gelirlerinin artırılması hedefleri bakımından kritik bir noktada konumlandırmaktadır. Kamu yönetimi, bu süreci sadece teknik ve mali bir reform olarak değil; anayasal ilkeler, uluslararası hukuk normları ve ekonomik sürdürülebilirlik çerçevesinde çok yönlü bir uyum süreci olarak ele almaktadır. KAKV uygulaması sürecinde hukuki uyumluluk, idari kapasitenin geliştirilmesi ve kurumsal koordinasyonun sağlanması, kamu yönetiminin temel gündem maddeleri arasında

yer almaktadır (Ferşat, 2017: 55-80). Küresel vergi düzenlemelerine yönelik yaklaşımı, devletin egemenlik alanı içindeki düzenleyici rolünün yeniden tanımlanmasını gerektirirken; bir yandan da vergi tabanının korunması, mali şeffaflık ve adil rekabetin tesisi gibi kamu yararına yönelik hedeflerle de doğrudan ilişkilidir. Bu nedenle kamu yönetiminin küresel asgari kurumlar vergisine bakışı, yalnızca teknik bir uygulamanın ötesine geçerek, ülkenin ekonomik stratejileriyle, hukuki sorumluluklarıyla ve sosyal politikalarıyla bütünleşik bir yaklaşımı gerekli kılmaktadır (Ferşat,A.H, 2017).

Türkiye’de kamu yönetimi çerçevesinde, küresel asgari kurumlar vergisinin uygulanması önemli idari ve kurumsal değişimleri zorunlu kılmıştır. Özellikle, Maliye Bakanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı gibi merkezi kurumların koordinasyonu ile uluslararası standartların takibi, mevzuatın güncellenmesi ve uygulamada etkinliğin sağlanması kritik önemdedir. Bunun yanında, yerel yönetimlerin ve ilgili diğer kamu birimlerinin bu dönüşüm sürecine adaptasyonu, kamu yönetiminin kapsayıcı ve çok katmanlı işleyiş anlayışını güçlendirmektedir (Vergi Konseyi, 2024: 13-14). Küresel asgari kurumlar vergisinin gündeme gelmesi, Türkiye’nin uluslararası düzeydeki yükümlülüklerini yeniden değerlendirmesini ve iş birliği mekanizmalarını daha işlevsel hale getirmesini gerekli kılmıştır. OECD ile yürütülen teknik uyum süreçleri, karar alma süreçlerinin daha izlenebilir hale gelmesini sağlarken, kurumların uygulama kapasitesini artıracak yeni yönetim modellerine duyulan ihtiyacı da ortaya çıkarmaktadır. Bu gelişmeler, sadece vergi politikasında değil, kamusal kararların niteliğinde de dönüşüm yaratmaktadır. Türkiye’nin bu sürece verdiği yanıt, ulusal yönetim yapısının uluslararası ilkelerle daha tutarlı hale getirilmesini hedefleyen bütüncül bir stratejiyi yansıtmaktadır. Vergi düzenlemeleri yoluyla kurumsal eşitsizliklerin azaltılması, kamu gücünün toplumsal fayda üretme biçiminin yeniden tanımlanmasına imkân tanımakta, uzun vadeli ekonomik istikrar açısından belirleyici bir zemin oluşturmaktadır (Gümüş Özuyar, Mercan, & Çalışan, 2023).

4.5.1. Kamu yönetiminin küresel asgari kurumlar vergisine hukuki açıdan bakışı

Küresel asgari kurumlar vergisinin hukuki niteliği, mali bir düzenleme olmaktan öte, devletlerin egemenlik hakları ile uluslararası yükümlülükleri arasında yeni bir denge kurma süreci olarak değerlendirilebilir. Bu yeni vergi rejimi, ulusal vergi sistemlerinin uluslararası normlarla uyumunu zorunlu kılarken, aynı zamanda devletlerin vergi egemenliği kavramını yeniden yorumlamasına yol açmaktadır. Türkiye’nin kamu yönetimi açısından bakıldığında, bu süreç hukuki altyapının kapsamlı bir biçimde gözden geçirilmesini ve uluslararası standartlarla

paralel hale getirilmesini gerektirmiştir (Akbulak, 2024). OECD öncülüğünde geliştirilen İki Sütunlu Çözüm'ün ikinci ayağı olan küresel asgari kurumlar vergisi (Sütun 2), çok uluslu şirketlerin minimum %15 vergi ödemesini zorunlu kılarak düşük vergi oranlarının vergi tabanını erozyona uğratmasını engellemeyi hedeflemektedir. Bu mekanizma, ülkeler arasındaki vergi rekabetinin adil bir zemine oturtulması amacını taşırken, Türkiye'nin mevcut vergi kanunları ve uluslararası yükümlülükleriyle nasıl bütünleşeceği hukuki açıdan kritik bir sorundur. Türkiye'de kamu yönetimi, sadece kanun koyucu organ olarak TBMM'yi değil; aynı zamanda Maliye, Adalet ve Dışişleri Bakanlıkları gibi ilgili kurumları da sürece aktif şekilde dâhil ederek çok boyutlu bir düzenleme sürecini yönetmektedir (Tezcan, 2024: 96-100). Hukuki entegrasyon sürecinde anayasal vergilendirme ilkeleri, özellikle yasallık, eşitlik ve genellik ilkeleri, uygulanabilirlik sınırlarını belirlemektedir. Vergi mevzuatının uluslararası yükümlülüklerle uygun hale getirilmesi, bu ilkelerle çatışmamalıdır. Türkiye'de vergi kanunlarının ancak TBMM'de kabul edilmesi mümkün olduğundan, küresel asgari kurumlar vergisi mekanizmasının hayata geçirilmesi, kapsamlı bir mevzuat uyumu ve idari düzenleme sürecini zorunlu kılmaktadır. Ayrıca, bu dönüşüm sırasında ortaya çıkabilecek yargısal ihtilaflar ve denetim süreçleri de kamu yönetiminin üzerinde dikkatle durduğu alanlar arasında yer almaktadır (Vergi Konseyi, 2024: 30-50). Küresel asgari kurumlar vergisi uygulamasına dair teknik düzenlemeler ise Türkiye'nin mevcut hukuk sistemi için yeni ve karmaşık bir yapı sunmaktadır.

Örneğin, Top-up Tax²³ uygulaması, Gelir Dâhil Etme Kuralları (Income Inclusion Rule)²⁴, Yurtiçi Asgari Vergileme Kuralları (Qualified Domestic Minimum Top-up Tax -

²³ Top-up Tax (Tamamlayıcı Vergi): Top-up Tax, çok uluslu bir şirketin bir ülkedeki efektif kurumlar vergisi oranı, belirlenen küresel asgari vergi oranının (örn. %15) altındaysa, eksik kalan bu farkın, şirketin ana merkezi ya da ilgili başka bir ülke tarafından tamamlayıcı vergi olarak tahsil edilmesini ifade eder. Bu uygulamanın temel amacı, düşük vergili yargı alanlarının sunduğu avantajların etkisizleştirilmesi ve vergi rekabetinin sınırlandırılmasıdır. Böylece şirketlerin kazançlarını düşük vergili ülkelere kaydırma motivasyonu azaltılır.

²⁴ Income Inclusion Rule (Gelir Dâhil Etme Kuralı – IIR): Income Inclusion Rule (IIR), çok uluslu bir şirketin düşük vergilenen yabancı iştiraklerinden elde ettiği gelirlerin, şirketin ana ülkesinde ilave vergilendirmeye tabi tutulmasını sağlayan temel BEPS 2.0 mekanizmalarından biridir. IIR, esas itibarıyla ana ülkenin, bağlı iştirakin faaliyet gösterdiği ülkede uygulanan düşük vergilendirmeye karşı tamamlayıcı bir vergi yükümlülüğü getirmesini mümkün kılar. Bu sayede ana ülke, asgari kurumlar vergisi oranının altındaki vergilendirmeyi kendi bünyesinde telafi eder.

QDMTT)²⁵ ve Alt Düzey Ödemelere Karşı Kural (Undertaxed Payment Rule - UTPR)²⁶ gibi kavramlar, uluslararası vergi hukukunda gelişmiş olsa da Türkiye’de doğrudan karşılık bulmayan unsurlardır. Bu nedenle, bu teknik düzenlemelerin iç hukuka aktarılması sırasında, mükelleflerin vergi yükümlülüklerinin öngörülebilirliği ve hukuki güvenlik ilkeleri göz önünde bulundurulmalıdır. Aksi takdirde, vergi yükümlülüklerindeki belirsizlikler hem uygulamada hem de yargılamada sorunlar doğurabilir (Akçura, 2022). Bir diğer önemli hukuki sorun alanı ise, Türkiye’nin imzaladığı çok sayıda Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşmalarının (ÇVÖA) küresel asgari kurumlar vergisi kapsamında yeniden yorumlanması gerekliliğidir. Bu anlaşmalar, çok uluslu şirketlerin farklı ülkelerde vergilendirilmesi süreçlerini düzenlediğinden, yeni vergi rejiminin bu çerçeveye ile uyumu, uluslararası hukuki müzakereleri zorunlu kılmaktadır. Bu paralel de Türkiye’nin kamu yönetimi, yalnızca ulusal hukuk düzenlemeleriyle sınırlı kalmayıp, uluslararası platformlarda aktif müzakere süreçlerine katılarak hukuki çerçeveyi şekillendirme görevini üstlenmektedir (Güçlü, 2022). Aynı zamanda, Türkiye’nin taraf olduğu Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Anayasa Mahkemesi kararları gibi temel hukuk kaynakları, yeni vergi düzenlemelerinin bireylerin temel hak ve özgürlükleri ile çatışmaması gerektiğine işaret etmektedir. Vergilendirme uygulamalarının, adil yargılanma hakkı ve mülkiyet hakkı gibi haklarla uyumlu olması; kamu yönetiminin, bu hakları koruyacak ve vergi sistemini şeffaf, hesap verebilir ve adil kılacak hukuki düzenlemeler geliştirmesini zorunlu kılmaktadır (Şişman, 2016: 2432-2433). Türkiye’nin kamu yönetimi, küresel asgari kurumlar vergisini iç hukuk sistemine uyarlarlarken, sadece teknik mevzuat uyumunu değil, aynı zamanda hukuki kültür ve uygulamada da köklü dönüşümler yapmayı hedeflemelidir. Bu kapsamda, yeni yasal düzenlemelerin hazırlanması, yürütme organları arasında koordinasyonun sağlanması ve idari kapasitenin güçlendirilmesi önem arz etmektedir. Hukuki süreçlerin etkin işlemesi, vergi yükümlülerinin haklarının korunması ve sistemin yargısal denetime dayanıklı hale getirilmesi, uzun vadede vergi reformunun başarısı için temel taşlar olacaktır (Gözlüklü, 2024).

²⁵ Income Inclusion Rule (Gelir Dâhil Etme Kuralı – IIR): Income Inclusion Rule (IIR), çok uluslu bir şirketin düşük vergilenen yabancı iştiraklerinden elde ettiği gelirlerin, şirketin ana ülkesinde ilave vergilendirmeye tabi tutulmasını sağlayan temel BEPS 2.0 mekanizmalarından biridir. IIR, esas itibarıyla ana ülkenin, bağlı iştirakin faaliyet gösterdiği ülkede uygulanan düşük vergilendirmeye karşı tamamlayıcı bir vergi yükümlülüğü getirmesini mümkün kılar. Bu sayede ana ülke, asgari kurumlar vergisi oranının altındaki vergilendirmeyi kendi bünyesinde telafi eder.

²⁶ Undertaxed Payment Rule (UTPR) – Alt Düzey Ödemelere Karşı Kural: UTPR, çok uluslu şirketlerin düşük vergili ülkelerde iştiraklerine yaptığı ödemelerin yeterince vergilendirilmemesi durumunda, bu ödemelere karşılık başka ülkelerin ilave vergi alma hakkı doğuran kuralları içermektedir. Income Inclusion Rule’un uygulanmadığı durumlarda devreye giren bu kural, vergi matrahının başka bir ülkeye artırılmasına imkân sağlar. UTPR, böylece agresif vergi planlamasıyla düşük vergilendirilmiş kârların grup genelinde nötralize edilmesini ve toplam vergi yükünün küresel düzeyde adil paylaşılmasını amaçlar.

4.5.2. Kamu yönetiminin küresel asgari kurumlar vergisine hazineye gelir kazandırması açısından bakışı

Küresel asgari kurumlar vergisi, özellikle gelişmekte olan ülkeler açısından mali disiplini tesis etme ve kamu gelirlerini artırma hedefiyle öne çıkan stratejik bir araç olarak değerlendirilmekte; vergi tabanını koruma çabalarının merkezine yerleşmektedir. Uluslararası vergi rekabetinin giderek derinleştiği günümüzde, vergi matrahlarının aşındırılmasını engellemek ve çok uluslu şirketlerin vergi yükümlülüklerini adil biçimde yerine getirmesini sağlamak, gelişmekte olan ekonomiler için kamusal mali sürdürülebilirlik açısından kritik önem taşımaktadır. Bu çerçevede, Türkiye’de kamu yönetiminin vergi gelirlerini artırmaya yönelik yaklaşımı, ekonomik kalkınmanın devamlılığı ve kamu hizmetlerinin niteliğinin korunması yönünden de belirleyici olmaktadır (Duran, 2022: 1910-1911). Küresel asgari kurumlar vergisi, Türkiye açısından doğrudan hazineye katkı sağlayabilecek ve kamusal mali kaynakların istikrarlı şekilde artırılmasına imkân tanıyabilecek bir düzenleme niteliğindedir. Asgari kurumlar vergisi, esasen şirketlerin faaliyet gösterdikleri ülkelerde asgari düzeyde bir vergi ödeme yükümlülüğünü garanti altına alan bir mekanizmadır. Vergi matrahlarının çeşitli indirim, istisna ve muafiyetlerle sıfıra kadar indirilebildiği geleneksel sistemlerde, bu uygulama en azından belirli bir seviyede vergi tahsilatının sağlanmasını hedeflemektedir. Bu yönüyle sistem, şirketlerin mevzuat boşluklarından faydalanarak vergi yükümlülüğünden kaçınmalarının önüne geçmeye çalışır. Türkiye uygulamasında, bu vergilendirme sistemine paralel olarak ticari bilanço karı ile kanunen kabul edilmeyen giderlerin toplamı esas alınarak %10 oranında asgari kurumlar vergisi hesaplanması öngörülmektedir. Söz konusu sistem, klasik beyana dayalı kurumlar vergisi uygulamasının dışına çıkarak, fiilen kazanç elde eden fakat beyanname üzerinden sıfır vergi ödeyen işletmelerin vergi sistemine katkısını artırmayı amaçlamaktadır (Vergi Konseyi, 2024: 14-20). OECD öncülüğünde geliştirilen küresel asgari kurumlar vergisi uygulaması, özellikle çok uluslu şirketlerin düşük vergili ya da sıfır vergili ülkelere yönlendirdikleri kazançlar üzerinden anlamlı bir vergi alınmasını sağlama amacına dayanmaktadır. Bu bağlamda, Türkiye de 7524 sayılı Kanun’un 37 ve 49. maddeleriyle Kurumlar Vergisi Kanunu’na eklenen düzenlemeler yoluyla söz konusu uluslararası vergi mimarisine dâhil olmuştur. Yapılan düzenlemeyle birlikte, yıllık konsolide hasılatı 750 milyon avro eşiğini aşan çok uluslu işletmelerin, faaliyet gösterdikleri tüm ülkelerde en az %15 oranında kurumlar vergisi ödemesi zorunlu hale getirilmiştir. Eğer şirketin efektif kurumlar vergisi oranı bu eşiğin altındaysa, aradaki fark tamamlayıcı vergi olarak tahsil edilmektedir. Dolayısıyla vergi sadece faaliyetin yürütüldüğü ülkede değil, şirketin bağlı olduğu merkez ülke

bakımından da uygulanabilmekte, böylece zararlı vergi rekabetinin etkileri asgariye indirilmeye çalışılmaktadır (Tezcan, 2024: 91-95). Türkiye açısından bu sistem, yalnızca vergi oranlarının artırılması anlamına gelmemekte; aynı zamanda vergi adaletinin sağlanması, sistemin etkinliğinin artırılması ve kamu maliyesinin güçlendirilmesi gibi çok yönlü sonuçlar doğurmaktadır. Türkiye’de kurumlar vergisi oranı 2022 yılında %23’e çıkarılmış, 2024 yılı itibarıyla ise %25 olarak belirlenmiştir. Ancak 1 Ekim 2023’ten önce verilen beyannamelerde %20 oranı geçerli olmuş, yılın son çeyreğinden itibaren %25 oranı yürürlüğe girmiştir. Farklı oranların aynı yıl içerisinde geçerli olması, şirketler açısından hesaplamaların daha karmaşık hale gelmesine yol açmıştır. 2025 yılında yürürlüğe girecek olan asgari kurumlar vergisiyle birlikte bu karmaşıklığın artacağı öngörülmektedir (Karakuş, 2025). Küresel asgari kurumlar vergisi uygulaması, Türkiye’deki kamu yönetimi için gelir artırıcı bir düzenleme olmanın yanında idari kapasite ve denetim gücü açısından ciddi bir sınav anlamına da gelmektedir. Yeni vergi sisteminin sağlıklı şekilde uygulanabilmesi, vergi idaresinin teknolojik ve organizasyonel altyapısının güçlendirilmesini zorunlu kılmaktadır. Bu çerçevede, uluslararası iş birliği ve bilgi paylaşımının etkinleştirilmesi, dijital sistemlerin daha yaygın şekilde kullanılması ve mevzuat değişikliklerinin idare tarafından hızlı biçimde hayata geçirilmesi kamu yönetiminin öncelikli görevleri arasında yer almalıdır (Gümüş Özuyar, Mercan, & Çalışan, 2023: 120-121). 28 Eylül 2024 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan 23 Seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile, kurumlar vergisine ilişkin kapsamlı düzenlemeler yürürlüğe girmiştir. Bu Tebliğ ile 7338, 7341, 7440, 7456, 7491 ve 7524 sayılı Kanunlarla yapılan değişiklikler uygulamaya aktarılmış; vergi mükelleflerinin karşılaşabileceği teknik sorunlara yönelik çözümler ayrıntılı biçimde açıklanmıştır. Tebliğde yer alan düzenlemeler arasında yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplamalarına, serbest bölge kazançlarına sağlanan istisnalara, ihracat ve üretim faaliyetleri için öngörülen vergi indirimlerine, finansman giderlerinin devir işlemleri sırasında dikkate alınma yöntemlerine ve fon kazançlarına tanınan vergi avantajlarının kâr dağıtım süreçleriyle ilişkilendirilmesine dair önemli açıklamalar bulunmaktadır. Ayrıca, yatırım teşvik belgeleri kapsamında uygulanan mahsup sistemine ilişkin detaylar da mükelleflerin dikkatine sunulmuştur. Tüm bu düzenlemelerle birlikte, sistemin sadece hukuki çerçevesi ve uygulamada karşılaşılan durumlara dair örnek hesaplamalarla da desteklenerek mükellefler açısından daha öngörülebilir hale getirilmesi amaçlanmıştır (Karakuş, 2025). Asgari kurumlar vergisinin uygulanmasında benimsenen temel yöntem, mükelleflerin klasik kurumlar vergisi beyannamesine ek olarak ayrı bir hesaplama sistemi kullanmalarını gerekli kılmaktadır. Buna göre, geçici ve yıllık beyannamelerde standart kurumlar vergisi hesaplaması yapılmaya devam edilecek; ancak ticari bilanço karı ile kanunen kabul edilmeyen giderlerin toplamı esas alınarak

ayrıca asgari kurumlar vergisi matrahı belirlenecektir. Bu matrah üzerinden, istisna ve indirimler düşüldükten sonra kalan kısım %10 oranında vergilendirilecektir (Vergi Konseyi, 2024: 15-20). Hesaplanan asgari vergi tutarından, indirimli kurumlar vergisi oranları sebebiyle tahsil edilmemiş vergi tutarları mahsup edilecektir. Bu mahsup işleminden sonra mükellefin beyan ettiği kurumlar vergisi tutarı ile hesaplanan asgari tutar karşılaştırılacak; eğer asgari vergi daha yüksekse, aradaki fark ek olarak tahsil edilecektir. Böylece, özellikle düşük oranlı vergilendirme rejimlerinden yararlanarak beyan edilen vergi yükümlülüğünü asgariye indiren şirketlerin, faaliyetlerinin gerçek ekonomik büyüklüğüyle orantılı bir vergi ödemesi sağlanmış olacaktır. Bu sistemde ayrıca, yıl içinde tevkiif yoluyla ödenen vergiler ile geçici vergi ödemeleri, hesaplanan asgari vergiden mahsup edilebilecektir. Vergisel işlemlerde sıklıkla karşılaşılan tasfiye, birleşme, devir ve tam bölünme gibi özel durumlarda da asgari kurumlar vergisi aynı esaslara göre hesaplanmak zorundadır. Böylece vergilendirme rejimi şirketlerin dönüşüm ve yeniden yapılandırma süreçlerini de kapsayacak biçimde genişletilmiştir (Vergi Konseyi, 2024: 14). Türkiye’de kamu yönetimi, bu sistem aracılığıyla sadece çok uluslu şirketlerin değil, aynı zamanda yerli şirketlerin de vergi katkısını daha etkin bir şekilde denetleme imkânı elde etmektedir. Asgari kurumlar vergisi, kazanç elde eden fakat çeşitli istisna ve indirimler nedeniyle fiilen kurumlar vergisi ödemeyen şirketlerin sisteme eşit biçimde dâhil edilmesini sağlamaktadır. Bu yönüyle uygulama, vergi yükümlülüklerinin yatay adalet ilkesi doğrultusunda dağıtılmasına hizmet etmektedir (Peker, 2012: 44). Yeni sistemin idari boyutları kadar mali etkileri de kamu maliyesi açısından önem arz etmektedir. Gelir tahsilatındaki istikrarsızlıkların azaltılması, vergiye gönüllü uyumun teşvik edilmesi ve vergi matrahının sağlam bir temele oturtulması, uzun vadede mali disiplinin sürdürülmesine katkı sağlayacaktır. Uluslararası düzeyde geliştirilen bu modele Türkiye’nin dâhil olması, ülkenin vergi sisteminin uluslararası normlara uyumunu da göstermektedir. Bu durum, hem yabancı yatırımcıların Türkiye’ye ilişkin vergi güvenliği algısını güçlendirmekte hem de uluslararası vergi adaleti konusunda Türkiye’nin aktif bir aktör olmasını mümkün kılmaktadır.

Küresel asgari kurumlar vergisinin tarihsel gelişimi ve uygulama süreçleri, kamu yönetiminin bu vergiden hazineye gelir sağlama potansiyelini anlaması açısından kritik bir öneme sahiptir. 2017–2025 Yılları Arasında Asgari Kurumlar Vergisi Uygulamalarına İlişkin Uluslararası Gelişmeler ve Beklenen Mali Etkileri incelemek adına tablo oluşturulması bu süreç açısından açıklayıcı olacaktır.

Tablo 4.2 2017–2025 Yılları Arasında Asgari Kurumlar Vergisi Uygulamalarına İlişkin
Uluslararası Gelişmeler ve Beklenen Mali Etkiler

Yıl	Uygulayıcı Kuruluş / Ülke	Asgari Kurumlar Vergisi Oranı (%)	Önemli Notlar / Özellikler	Hazineye Beklenen Etkisi
2017	OECD / G20	Başlangıç çalışmaları, net oran yok	OECD’nin BEPS projesi kapsamında ilk öneriler	Gelir artışı potansiyeli araştırılıyor
2020	OECD / Inclusive Framework	%12.5 (tahmini)	İlk somut öneriler, küresel uyumun sağlanması hedefi	Çok uluslu şirketlerin vergi tabanını koruma
2023	Avrupa Birliği (Öneri)	%15	AB ülkelerinde uyum süreci, vergi rekabetini sınırlama	Üye ülkelerin vergi gelirlerinde artış bekleniyor
2024	ABD (Tasarısı)	%15	Küresel minimum vergiye destek, ABD iç mevzuatı uyumu	Hazineye ek gelir ve vergi tabanı genişlemesi
2025+	Global Uygulama (Tahmini)	%15	Çok sayıda ülke uygulamaya başlayacak	Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde gelir artışı

Kaynak: OECD (www.oecd.org), Avrupa Komisyonu (ec.europa.eu), ABD Hazine Bakanlığı (home.treasury.gov), Inclusive Framework Raporları ve uluslararası vergi politika belgelerinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Tablo, 2017 yılından başlayarak OECD öncülüğünde başlayan ve giderek somut adımlarla şekillenen bu süreci, farklı aktörlerin uyguladığı ya da önerdiği vergi oranları üzerinden göstermektedir. 2017 yılında OECD’nin BEPS (Vergi Bazı Aşındırma ve Kar Transferi) projesi kapsamında başlayan çalışmalar, küresel vergi uyumunu sağlamak ve vergi tabanını korumak amacıyla asgari kurumlar vergisi kavramını gündeme getirmiştir. Başlangıçta net bir oran belirlenmemiş olsa da sürecin hedefleri ve kapsamı kamu yönetimi tarafından dikkatle takip edilmiştir. 2020’li yıllarda ise OECD’nin Inclusive Framework’u kapsamında %12,5 ila %15 arasında önerilen asgari vergi oranları, özellikle Avrupa Birliği ve ABD gibi ekonomik güçler tarafından desteklenmiş ve uygulamaya yönelik somut adımlar atılmıştır. Bu oranlar, ülkeler arasında aşırı vergi rekabetini önlemeyi ve çok uluslu şirketlerin vergi tabanını yapay yöntemlerle aşındırmasının önüne geçmeyi amaçlamaktadır.

Kamu yönetimi açısından bu gelişmeler, ulusal vergi sistemlerinin küresel standartlarla uyumlu hale getirilmesinin gerekliliğini ortaya koymaktadır. Asgari kurumlar vergisi uygulaması, hazine gelirlerinin artırılmasının yanı sıra, vergi adaletinin sağlanmasına ve ekonomik istikrarın korunmasına da katkı sağlar. Çok uluslu şirketlerin uluslararası vergi planlaması yoluyla

sağladıkları avantajların sınırlandırılması, devletlerin mali disiplini güçlendirirken, kamu hizmetlerinin finansmanında sürdürülebilir bir kaynak yaratılmasına imkân tanır. Özellikle 2023 ve sonrası dönemde Avrupa Birliği ve ABD'nin uygulamaya geçirdiği veya tasarladığı %15'lik oran, kamu yönetiminin stratejik planlamalarında önemli bir yer tutmaktadır. Bu uygulamalar sayesinde ülkeler, vergi tabanını koruyarak hazine gelirlerinde belirgin bir artış hedeflemektedir. Böylece devletler, küresel rekabet ortamında gelir kaybı yaşamadan, adil ve dengeli bir vergi sistemi oluşturma fırsatı bulmaktadır. Sonuç olarak, tablo, küresel asgari kurumlar vergisinin zaman içindeki gelişimini ve farklı ülkeler ile uluslararası kuruluşların rollerini ortaya koymakla beraber kamu yönetiminin bu süreci nasıl okuyup stratejik kararlar alması gerektiğini de göstermektedir. Kamu yönetimi, bu vergi politikalarını benimseyerek hem ulusal mali disiplini güçlendirebilir hem de küresel ekonomik iş birliği içinde etkin bir aktör haline gelebilir.

Küresel asgari kurumlar vergisi sisteminin teorik çerçevesi kadar, uygulama aşamasında ortaya çıkabilecek farklı senaryolar da önem taşımaktadır. Bu doğrultuda Türkiye'de kurumlar vergisi uygulamasına ilişkin bazı özel durumlar seçilerek, asgari vergi hesaplamasına etkileri örnekler üzerinden incelenmiştir. Hazırlanan her örnek, vergi matrahının aşıldığı veya beyan edilen verginin düşük kaldığı bir durumu yansıtarak, asgari kurumlar vergisinin nasıl devreye girdiğini somut olarak göstermektedir. Rakamlar üzerinden yapılan bu çözümler, mevcut yapının hangi durumlarda yetersiz kaldığını ve asgari verginin bu boşlukları nasıl doldurmaya çalıştığını açık biçimde göstermektedir.

Tezde altı adet sayısal örneğe yer verilecektir. Bu örnekler Türkiye'de kurumlar vergisi sistemi ile küresel asgari vergi normları arasındaki uyumu sadece teknik boyutuyla değil, aynı zamanda kurumsal işleyiş, denetim kapasitesi ve kamu yönetimi ilkeleri açısından da değerlendirmek amacıyla seçilmiştir. Her bir örnek; teşvik sistemi, istisna uygulamaları, yurt dışı iştirak kazançları, transfer fiyatlandırması ve beyan süreçleri gibi alanlarda Türkiye'nin KAKV'ye yönelik hazır bulunuşluk düzeyini ortaya koymaya çalışmaktadır

Örnek 1: İndirimli Kurumlar Vergisi ve Küresel Asgari Kurumlar Vergisi İlişkisi

Yatırım teşvik belgesi, Ar-Ge indirimi, taşınmaz satış kazancı istisnası, asgari kurumlar vergisi farkı ve genel kurumlar vergisi karşılaştırması

Soru Metni: 2025 yılına ilişkin olarak, (G) Teknoloji A.Ş., üretim sektöründe faaliyet göstermekte olup 2021 yılında aldığı Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında makine parkurunu genişletmiştir. 2024 yılında yatırımı tamamlayan şirket, bu kapsamda 2025 yılı gelirlerinin bir kısmını indirimli kurumlar vergisi oranına tabi tutmuştur.

Şirketin 2025 hesap dönemine ilişkin mali verileri şöyledir:

- Ticari bilanço kârı: 18.000.000 TL
- Kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG): 1.000.000 TL
- Taşınmaz satış kazancı (aktifte 4 yıldır kayıtlı): 6.000.000 TL → KVK md.5/1-e kapsamında istisna
- Ar-Ge indirimi: 2.500.000 TL
- Geçmiş yıl yatırım indirimi: 1.500.000 TL
- Teşvik kapsamında indirimli vergiye tabi kazanç: 5.000.000 TL
- İndirimli vergi oranı: %5
- Genel kurumlar vergisi oranı (2025): %25
- Asgari kurumlar vergisi oranı: %10
- Ödenen geçici vergi: 400.000 TL

Şirketin sermaye yapısı veya özel durumu nedeniyle istisna dışı kazançlara ilişkin herhangi bir indirim veya ilave muafiyet bulunmamaktadır.

Açıklama	Tutar (TL)	Açıklama / Formül	Hesaplama/formül	Vergi (TL)
Ticari bilanço karı(a)	18.000.000	Vergi Usul Kanunu ve TTK uyarınca şirketin tespit edilen ticari karıdır		
KKEG (b)	1.000.000	KVK Md. 40 ve 41 kapsamında gelir veya kazançtan düşülmeyen giderler		
Taşınmaz satış kazancı (c)	6.000.000	KVK Md. 5/1-e göre taşınmazın bankaya devrinden doğan kazanç kurumlar vergisinden istisnadır.		
Ar-Ge indirimi (ç)	2.500.000	KVK Md. 10/1-e kapsamında Ar-Ge faaliyetleri için yapılan yatırım harcamalarının indirimi.		
Geçmiş yıl yatırım indirimi(d)	1.500.000	KVK Md. 10/1-h kapsamında geçmiş dönemlerden devreden yatırım indirimi.		
Kurumlar vergisi matrahı		(a+b)-(c+ç+d)	$(18.000.000 + 1.000.000) - (6.000.000 + 2.500.000 + 1.500.000) = 9.000.000$	
Teşvik kapsamında indirimli matrah	5.000.000	Yatırım teşvik belgesi kapsamında indirimli vergi oranına tabi matrah.		
İndirimli vergi oranı	%5	KVK Md. 32/A uyarınca yatırım teşvik belgeli yatırımlar için uygulanan vergi oranı.		
İndirimli kurumlar vergisi		$5.000.000 \times \%5$		250.000
Genel orana tabi matrah	4.000.000	Matrahtan indirimli matrah çıkarılır: $9.000.000 - 5.000.000$		
Genel kurumlar vergisi oranı	%25	KVK Md. 32 uyarınca standart kurumlar vergisi oranı.		
Genel kurumlar vergisi		$4.000.000 \times \%25$		1.000.000
Hesaplanan kurumlar vergisi(toplam)		İndirimli + Genel kurumlar vergisi	$250.000 + 1.000.000$	1.250.000
Asgari kurumlar vergisi matrahı		$(a + b) - (ç)$	$(18.000.000 + 1.000.000) - 2.500.000 = 16.500.000$	
Asgari kurumlar vergisi oranı	%10	3065 sayılı Kanun Md. 10/A uyarınca asgari kurumlar vergisi oranı.		
Asgari kurumlar vergisi		$16.500.000 \times \%10$		1.650.000
Ödenecek kurumlar vergisi		Hesaplanan KV ile Asgari KV karşılaştırılır. Daha yüksek olan ödenir.	Asgari kurumlar vergisi Hesaplanan KV	1.650.000

Ticari bilanço kârı (a), şirketin TTK ve Vergi Usul Kanununa göre tespit edilen kârıdır. Vergi matrahı bu kâra kanunen kabul edilmeyen giderlerin (b) eklenmesiyle hesaplanır. Kanunen kabul edilmeyen giderler (b), Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre indirim konusu yapılamayan, ancak ticari karda yer alan giderlerdir. Bunlar matraha eklenir. Taşınmaz satış kazancı (c), KVK Md. 5/1-e uyarınca bankaya olan borcun karşılığı olarak taşınmazın devri halinde oluşan kazanç kurumlar vergisinden istisnadır, matrahtan düşülür. Ar-Ge indirimi (ç) ve yatırım indirimi (d) ise Kurumlar Vergisi Kanunu'nun ilgili maddeleri uyarınca indirim konusu yapılabilir harcamalardır. Toplam kurumlar vergisi matrahı hesaplandıktan sonra, yatırım teşvik belgesi kapsamında olan matrah için %5 indirimli kurumlar vergisi uygulanır. Kalan matrah için standart oran %25 olarak uygulanır. Asgari kurumlar vergisi matrahı, KKEG dahil edilip ancak Ar-Ge indirimi düşülmeden hesaplanır. Asgari kurumlar vergisi oranı %10'dur.

Son aşamada, ödenecek vergi, hesaplanan kurumlar vergisi ile asgari kurumlar vergisi arasından yüksek olan seçilir. Bu örnekte asgari kurumlar vergisi daha yüksektir, bu nedenle 1.650.000 TL ödenir.

2. Örnek: Zarar Eden Bir Şirketin Asgari Kurumlar Vergisi Ödeme Durumu

Soru Metni: (E) A.Ş.'nin 2025 hesap dönemine ilişkin finansal verileri aşağıdaki gibidir:

- Ticari bilanço zararı:-2.000.000 TL
- Kanunen kabul edilmeyen giderler (KKEG): 1.000.000 TL
- Geçmiş yıl zararları (2018-2024 dönemine ait, kullanılabilir): 3.000.000 TL
- Kurumlar vergisi oranı: %25 (KVK Md. 32)
- Asgari kurumlar vergisi oranı: %10 (Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Seri No: 23)
- Geçici vergi ve tevkifatlar: 200.000 TL ödenmiş

(E) A.Ş., 2025 yılında kurumlar vergisi beyannamesini verirken;

•Ticari bilanço zararına rağmen KKEG'ler nedeniyle asgari kurumlar vergisi doğup doğmayacağını,

•Kurumlar vergisi matrahının nasıl hesaplanacağını,

•Geçmiş yıl zararlarının matrah ve vergi hesabına etkisini,

•Ödenecek kurumlar vergisi ile asgari kurumlar vergisi karşılaştırmasını yapınız.

İlgili mevzuat:

•KVK Md. 32 ve 32/A (Kurumlar vergisi oranları ve indirimleri)

•Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Seri No: 23 (Asgari kurumlar vergisi düzenlemeleri)

•Geçmiş yıl zararlarının mahsubu KVK Md. 8/3

Hesap kalemi	Tutar (TL)	Açıklama
Ticari bilanço kar/zarar (a)	-2.000.000	Zarar
Kanunen kabul edilmeyen giderler (b)	+1.000.000	KKEG, matraha eklenir
Geçmiş yıl zararları (c)	3.000.000	KVK Md. 8/3 uyarınca mahsup edilecek zarar
Matrah öncesi tutar (a + b)	-1.000.000	(-2.000.000 + 1.000.000)
Matrah $[(a + b) - c]$, sıfırdan küçükse 0)	0	Matrah sıfırdan küçük olduğu için 0 kabul edilir
Kurumlar vergisi oranı	%25	KVK Md. 32
Hesaplanan kurumlar vergisi (matrah x %25)	0	Matrah 0 olduğu için kurumlar vergisi sıfırdır
Asgari kurumlar vergisi matrahı (a + b)	-1.000.000	Negatif olduğu için 0 kabul edilir
Asgari kurumlar vergisi oranı	%10	Tebliğ Seri No: 23
Hesaplanan asgari kurumlar vergisi	0	Asgari kurumlar vergisi negatif olmaz, sıfır olur
Ödenen geçici vergi ve tevkifatlar	200.000	Geçici vergiler mahsup edilir
Ödenecek kurumlar vergisi	0	Matrah ve asgari vergi olmadığı için 0

Ticari zarar ve KKEG'nin toplamı negatif (-1.000.000 TL) olduğundan matrah 0 olarak kabul edilir. Geçmiş yıl zararları (3.000.000 TL) matrah oluşsa bile mahsup edileceğinden kurumlar vergisi çıkmaz. Asgari kurumlar vergisi için ticari bilanço karı ve KKEG toplamı negatif olduğundan asgari vergi matrahı sıfırdır, dolayısıyla asgari kurumlar vergisi de doğmaz. Ödenmiş 200.000 TL geçici vergi varsa iade veya mahsup söz konusu olabilir. Bu durumda (E)

A.Ş.'nin 2025 yılında hem kurumlar vergisi hem de asgari kurumlar vergisi ödeme yükümlülüğü oluşmamaktadır.

3. Örnek: Serbest Bölge İstisnası Uygulayan Bir Şirketin Durumu

Soru Metni: (F) A.Ş., 2025 hesap döneminde serbest bölgede faaliyet göstermektedir. Şirketin finansal ve vergi verileri şöyledir:

- Serbest bölgedeki faaliyetlerinden elde ettiği kazanç: 8.000.000 TL (KVK Md. 5/1-b'ye göre kurumlar vergisinden istisna)
- Serbest bölge dışındaki faaliyetlerinden elde ettiği ticari kar: 4.000.000 TL
- Kanunen kabul edilmeyen giderler (KKEG): 600.000 TL
- Geçmiş yıl zararları (kullanılabilir): 1.500.000 TL
- Kurumlar vergisi oranı: %25
- Asgari kurumlar vergisi oranı: %10
- Geçici vergi ve tevkifatlar: 300.000 TL

- 1.Serbest bölgedeki istisna kazançlar asgari kurumlar vergisi matrahına dahil edilir mi?
- 2.Asgari kurumlar vergisi matrahı ve kurumlar vergisi matrahı nasıl hesaplanır?
- 3.Ödenecek kurumlar vergisi ile asgari kurumlar vergisi karşılaştırılarak vergi yükümlülüğü bulunuz.

İlgili mevzuat:

- KVK Md. 5/1-b (Serbest bölge kazançlarının kurumlar vergisi istisnası)
- KVK Md. 32 ve 32/A (Kurumlar vergisi oranları ve asgari vergi)
- Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Seri No: 23

Hesap Kalemi	Tutar (TL)	Açıklama
Serbest bölge kazancı (istisna)	8.000.000	KVK Md. 5/1-b uyarınca kurumlar vergisinden istisna
Serbest bölge dışı ticari kar (a)	4.000.000	Matraha dahil
Kanunen kabul edilmeyen giderler (b)	600.000	Matraha eklenir
Geçmiş yıl zararları (c)	1.500.000	Mahsup edilir
Kurumlar vergisi matrahı	$(a + b) - c = 3.100.000$	$(4.000.000 + 600.000) - 1.500.000$
Kurumlar vergisi oranı	%25	KVK Md. 32
Hesaplanan kurumlar vergisi (matrah x %25)	775.000	$3.100.000 \times \%25$
Asgari kurumlar vergisi matrahı (a + b)	4.600.000	Serbest bölge kazancı istisna olsa da, asgari vergi matrahı ticari bilanço karı + KKEG'dir
Asgari kurumlar vergisi oranı	%10	Genel uygulama
Hesaplanan asgari kurumlar vergisi	460.000	$4.600.000 \times \%10$
Geçici vergi ve tevkifatlar	300.000	Mahsup edilir
Ödenecek kurumlar vergisi	775.000	Kurumlar vergisi asgari vergiden yüksek olduğu için 775.000 TL ödenecek

Serbest bölge kazançları kurumlar vergisinden istisna olduğundan kurumlar vergisi matrahına dahil edilmez. Ancak, Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ne göre asgari kurumlar vergisi matrahı, ticari bilanço karı ve KKEG toplamı esas alınarak hesaplanır. Bu nedenle serbest bölge kazancı da asgari vergi matrahına dahildir. Bu örnekte, kurumlar vergisi matrahı 3.100.000 TL iken asgari kurumlar vergisi matrahı daha yüksek (4.600.000 TL) çıkmıştır. Hesaplanan kurumlar vergisi (775.000 TL), asgari kurumlar vergisinden (460.000 TL) yüksek olduğundan, asgari kurumlar vergisi uygulamasından dolayı ek bir vergi ödenmez.

4. Örnek: Yurt Dışında Faaliyet Gösteren Bağlı Ortaklık ve Küresel Asgari Vergi Uygulaması

(G) A.Ş., 2025 hesap döneminde Türkiye'de faaliyet gösteren ve yurt dışında bağlı ortaklığı bulunan bir şirkettir. Şirketin finansal ve vergi bilgileri şöyledir:

- Türkiye'de elde edilen ticari kar: 10.000.000 TL
- Yurt dışındaki bağlı ortaklığın net kazancı: 6.000.000 TL
- Yurt dışındaki bağlı ortaklık tarafından ödenen kurumlar vergisi oranı: %10
- Türkiye'de kurumlar vergisi oranı: %25
- Asgari kurumlar vergisi oranı: %10
- Geçmiş yıl zararları: 2.000.000 TL

•Kanunen kabul edilmeyen giderler (KKEG): 1.000.000 TL

•Yurt dışı bağlı ortaklık kazancı Türkiye’de stopaj yoluyla vergilendirilmiş, ancak %15’in altında vergi ödemesi nedeniyle küresel asgari vergi uygulamasına tabi.

Sorular:

1.Türkiye’deki kurumlar vergisi matrahını, KKEG ve geçmiş yıl zararlarını dikkate alarak hesaplayınız.

2.Küresel asgari vergi kapsamında yurt dışı bağlı ortaklığın vergilendirilmesinin Türkiye’deki etkisini açıklayınız.

3.Kurumlar vergisi ile asgari kurumlar vergisini hesaplayarak ödenecek toplam vergiyi bulunuz.

İlgili mevzuat:

•7524 sayılı Kanun (Küresel Asgari Vergi)

•KVK Md. 32, 32/A

•OECD BEPS 2.0 Kuralları

Hesap Kalemi	Tutar (TL)	Açıklama
Türkiye ticari kar (a)	10.000.000	Kurumlar vergisi matrahına dahil
Kanunen kabul edilmeyen giderler (b)	1.000.000	Matraha eklenir
Geçmiş yıl zararları (c)	2.000.000	Matrah indirimi olarak kullanılır
Kurumlar vergisi matrahı	$(a + b) - c = 9.000.000$	$(10.000.000 + 1.000.000) - 2.000.000$
Yurt dışı bağlı ortaklık kazancı	6.000.000	Türkiye’de vergilendirilecek (kümülatif matrah için)
Yurt dışı vergi oranı	%10	Yurt dışı vergilendirme oranı
Türkiye kurumlar vergisi oranı	%25	KVK Md. 32
Küresel asgari vergi oranı	%15	OECD ve 7524 Kanunu kapsamında

Bu örnekte, çok uluslu bir şirketin Türkiye’deki ana merkezinin hem yurt içi faaliyetlerinden doğan kurumlar vergisi yükümlülüğü hem de yurt dışı bağlı ortaklığından kaynaklanan küresel asgari vergi tamamlaması incelenmektedir. Şirketin Türkiye’de elde ettiği vergilendirilebilir kazanç, yasal düzenlemelere uygun şekilde belirlenen 9.000.000 TL’lik kurumlar vergisi

matrahına dayanmaktadır. Bu matrah üzerinden %25 oranında hesaplanan kurumlar vergisi tutarı 2.250.000 TL olarak ortaya çıkmaktadır. Bunun yanı sıra, şirketin yurt dışındaki bağlı ortaklığı tarafından elde edilen 6.000.000 TL tutarındaki kazanç üzerinden sadece %10 oranında kurumlar vergisi ödendiği varsayılmaktadır. Ancak OECD'nin Küresel Asgari Kurumlar Vergisi kurallarına göre, söz konusu kazanç üzerinden en az %15 oranında vergi ödenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, Türkiye, bu eksik ödenen %5'lik dilimi vergi tamamlaması yoluyla talep etme hakkına sahip olmaktadır. Bu durumda, küresel asgari vergi kapsamında Türkiye tarafından tahsil edilecek vergi tutarı $6.000.000 \text{ TL} \times \%5 = 300.000 \text{ TL}$ olmaktadır.

Diğer yandan, asgari kurumlar vergisi uygulaması kapsamında, şirketin ticari bilanço karı olan 10.000.000 TL'ye eklenen 1.000.000 TL tutarındaki kanunen kabul edilmeyen gider dikkate alınarak, 11.000.000 TL'lik asgari vergi matrahı ortaya çıkmaktadır. Bu matrah üzerinden %10 oranında hesaplanan asgari kurumlar vergisi ise 1.100.000 TL'dir. Türkiye'de şirketin ödeyeceği toplam vergi yükü 2.250.000 TL'lik hesaplanan kurumlar vergisine, küresel asgari vergi tamamlaması yoluyla eklenecek 300.000 TL'nin dahil edilmesiyle 2.550.000 TL'ye ulaşmaktadır. Bu toplam vergi yükü, aynı şirket için hesaplanan 1.100.000 TL'lik asgari kurumlar vergisi tutarından daha yüksek olduğu için, asgari kurumlar vergisi uygulaması devreye girmemektedir. Bu örnek, küresel asgari vergi uygulamasının ulusal vergi sistemleriyle nasıl entegre edileceğini ve kamu maliyesine katkısını gösteren somut bir durum analizi niteliği taşımaktadır.

5. Örnek: Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Matrah Aşındıran Şirket

Soru Metni:(H) A.Ş., 2025 hesap döneminde ilişkili kişilere düşük fiyatla mal sattığı için matrah aşındırma yoluna gitmiştir. Şirketin finansal verileri aşağıdaki gibidir:

- Ticari bilanço karı (a): 15.000.000 TL
- Kanunen kabul edilmeyen giderler (b): 2.000.000 TL
- İlişkili kişilere düşük fiyattan satış nedeniyle vergi matrahından düşülen tutar:
5.000.000 TL
- Geçmiş yıl zararları (c): 3.000.000 TL

- Kurumlar vergisi oranı: %25
- Asgari kurumlar vergisi oranı: %10

Sorular:

- 1.Kurumlar vergisi matrahını KKEG, ilişkili kişilere düşük fiyat uygulaması ve geçmiş yıl zararları çerçevesinde hesaplayınız.
- 2.Kurumlar vergisini ve asgari kurumlar vergisini hesaplayınız.
- 3.Ödenecek kurumlar vergisini belirleyiniz.

İlgili mevzuat:

- Kurumlar Vergisi Kanunu Md. 32, 32/A
- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Matrah Aşındırma ile ilgili KVK hükümleri

Hesap Kalemi	Tutar (TL)	Açıklama
Ticari bilanço karı (a)	15.000.000	Vergi matrahının başlangıcı
Kanunen kabul edilmeyen giderler (b)	2.000.000	Matraha eklenir
İlişkili kişilere düşük fiyat uygulaması (d)	5.000.000	Matrah artırımını gerekir (vergi matrahından düşülen tutar)
Geçmiş yıl zararları (c)	3.000.000	Matrah indirimi olarak kullanılır
Kurumlar vergisi matrahı	$(a + b + d) - c = 19.000.000$	$(15.000.000 + 2.000.000 + 5.000.000) - 3.000.000$

Bu örnekte, şirketin beyan ettiği kurumlar vergisi matrahı 19.000.000 TL'dir. Bu matrah üzerinden %25 oranında hesaplanan kurumlar vergisi 4.750.000 TL olarak bulunur. Asgari kurumlar vergisi yönünden ise, ticari bilanço kârı 15.000.000 TL ve kanunen kabul edilmeyen giderler 2.000.000 TL olup, toplam 17.000.000 TL'lik matrah üzerinden %10 oranında hesaplanan asgari kurumlar vergisi 1.700.000 TL'dir. Ancak beyan edilen vergi (4.750.000 TL), asgari verginin (1.700.000 TL) üzerinde olduğundan, asgari kurumlar vergisi uygulanmaz. Şirket, genel esaslara göre hesaplanan 4.750.000 TL'yi öder.

6. Örnek: Yüksek KKEG Olan Ama Beyan Üzerinden Az Vergi Ödeyen Şirket

Soru Metni: (J) A.Ş., 2025 hesap döneminde aşağıdaki finansal durumla karşı karşıyadır:

- Ticari bilanço karı (a): 8.000.000 TL
- Kanunen kabul edilmeyen giderler (b): 4.500.000 TL (yüksek KKEG)
- Geçmiş yıl zararları (c): 1.000.000 TL
- İstisnalar: 0 TL
- Ar-Ge indirimi: 0 TL
- Kurumlar vergisi oranı: %25
- Asgari kurumlar vergisi oranı: %10

Şirket, beyan ettiği kurumlar vergisi matrahını 7.000.000 TL olarak hesaplamış ve buna göre vergi ödemiştir.

Sorular

- 1.Kurumlar vergisi matrahını KKEG ve geçmiş yıl zararlarını dikkate alarak hesaplayınız.
- 2.Kurumlar vergisi ve asgari kurumlar vergisini hesaplayınız.
- 3.Hangi tutar üzerinden vergi ödenmesi gerektiğini belirleyiniz.

İlgili mevzuat:

- Kurumlar Vergisi Kanunu Md. 32, 32/A
- Kanunen kabul edilmeyen giderler ve matrah artırımı hükümleri

Hesap Kalemi	Tutar (TL)	Açıklama
Ticari bilanço karı (a)	8.000.000	Vergi matrahının başlangıcı
Kanunen kabul edilmeyen giderler (b)	4.500.000	Matraha eklenir
Geçmiş yıl zararları (c)	1.000.000	Matrah indirimi olarak kullanılır
Kurumlar vergisi matrahı	$(a + b) - c = 11.500.000$	$(8.000.000 + 4.500.000) - 1.000.000$

Bu örnekte, şirketin kurumlar vergisi matrahı 11.500.000 TL olarak belirlenmiştir. Bu tutar üzerinden %25 oranında hesaplanan kurumlar vergisi 2.875.000 TL'dir. Ancak şirketin beyan ettiği vergiye esas matrah 7.000.000 TL olarak dikkate alınmış ve buna göre hesaplanan vergi tutarı 1.750.000 TL'dir. Öte yandan, asgari kurumlar vergisi açısından ticari bilanço kârı 8.000.000 TL ve kanunen kabul edilmeyen giderler 4.500.000 TL olup, toplam 12.500.000 TL'lik matrah üzerinden %10 oranında hesaplanan asgari kurumlar vergisi 1.250.000 TL'dir. Sonuç olarak, beyan edilen vergi (1.750.000 TL), asgari kurumlar vergisinden (1.250.000 TL) yüksek olduğu için, şirket asgari vergiye tabi tutulmaz. Ödenecek kurumlar vergisi 1.750.000 TL'dir.

Asgari kurumlar vergisi uygulaması, klasik kurumlar vergisi sistematığının ötesine geçerek, beyan edilen vergi tutarının gerçeğe daha yakın bir temelde değerlendirilmesini mümkün kılan tamamlayıcı bir mekanizma olarak öne çıkmaktadır. Sunulan altı örnek, bu uygulamanın farklı vergi planlama stratejileri, istisna ve indirim uygulamaları, zarar mahsubu, yurt dışı iştirak kazançları, transfer fiyatlandırması ve KKEG kalemleriyle nasıl kesiştiğini ortaya koymaktadır. Matrah daraltıcı unsurların kurumlar vergisi yükünü düşürdüğü durumlarda, ticari kârın ve kanunen kabul edilmeyen giderlerin esas alındığı alternatif bir matrahın dikkate alınması, vergi güvenliğini artırmaktadır. Vergi istisnaları ve indirimlerinin yasal çerçevede sağladığı avantajlar korunmakla birlikte, bu avantajların agresif biçimde kullanılması sonucu oluşabilecek aşırı vergi kayıplarının telafi edilmesi hedeflenmektedir. Yüksek beyan dışı kazanç potansiyeli barındıran şirketlerde, asgari matrah üzerinden vergi yükü tahakkuk ettirilmesi, mali idarenin gelir elde etme kapasitesini güçlendirmektedir. Her bir örnek, bu sistemin farklı yönlerden nasıl işlediğini göstererek, Türkiye'nin hazine gelirlerini artırma çabasında asgari kurumlar vergisinin kurumsal bir güvenlik ağı niteliği taşıdığını doğrulamaktadır. Teorik çerçevenin somut verilerle desteklenmesi, bu düzenlemenin kamu yönetimi açısından yalnızca gelir artırıcı bir araç değil, aynı zamanda beyan sistemine duyulan güveni pekiştirici bir unsur olduğunu da göstermektedir.

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Küresel ekonomik sistemin geçirdiği dönüşüm, devletlerin sadece dış ticaret ve para politikalarını değil, mali sistemlerini ve özellikle vergi yönetimlerini de etkilemiştir. Küreselleşme, dijitalleşme ve sermaye hareketliliğinin hız kazanmasıyla birlikte, devletlerin mali egemenlik alanı giderek daralma göstermiş, bu durum kamu gelirlerinin istikrarını tehdit eder bir hale dönüşmektedir. Literatürde özellikle çok uluslu şirketlerin gelirlerini düşük vergili ülkelere yönlendirme stratejileri, ulus-devletlerin vergi tabanlarını aşındırmış ve vergi rekabetinin artmasını sağlamıştır. Böyle bir ortamda, klasik vergi politikalarının etkinliğini sürdürmesi mümkün olmamış, küresel düzeyde vergi adaletini sağlayacak yeni arayışlar doğmuştur. Bu yeni arayışların sonucunda ortaya çıkan küresel asgari kurumlar vergisi yaklaşımı; yönetsel, siyasal ve kurumsal etkileri olan çok boyutlu bir reform çerçevesi olarak değerlendirilebilir.

Bu düzenleme, çok uluslu şirketlerin kârlarını hangi ülkede beyan ederse etsin, en az belirlenmiş bir oranda vergilendirilmesini hedeflemekte ve böylece vergi tabanı aşındırmasıyla mücadele etmeyi amaçlamaktadır. Ancak bu tür bir uygulamanın başarılı olabilmesi, salt hukuki düzenlemelerle sınırlı değildir. Kamu yönetimi sistemlerinin bu değişime uyum sağlayabilecek esneklikte, yeterlilikte ve hesap verebilirlikte olması gerekmektedir. Bu bağlamda vergi yönetimi, kamu yönetimi ilkeleriyle birlikte değerlendirildiğinde çok daha geniş bir anlam ve etki alanına kavuşabilmektedir. Vergi yönetimi, devletin mali kaynaklarıyla kamu politikalarını gerçekleştirme sürecinin temel taşıdır. Ancak bu sürecin gelir toplama amacıyla sınırlandırılması, vergi yönetimini salt teknik bir faaliyet alanına indirger. Oysa vergi yönetimi; planlama, uygulama, denetim ve değerlendirme döngüleriyle yürütülen, kamu yönetişiminin ana damarlarından biridir. Bu döngü içinde yer alan her bir aşama, kamu yönetimi ilkeleriyle ne kadar uyumluysa, vergi sisteminin etkinliği, verimliliği ve toplumsal kabulü de o denli yüksek olmaktadır. Bu nedenle vergi yönetimini kamu yönetiminin bir alt dalı olarak ele alarak, Türkiye özelinde bakıldığında, vergi yönetiminin hem tarihsel arka planı hem de mevcut kurumsal yapısı önemli bir dönüşüm geçirdiği görülmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın kurulması, dijitalleşme süreçlerinin hızlanması, elektronik sistemlerin yaygınlaştırılması ve denetim mekanizmalarının yeniden yapılandırılması gibi adımlar, teknik kapasitenin geliştirilmesi açısından önemli kazanımlar sağlamıştır. Ancak sistemin yönetsel boyutu, yani kamu yönetimi ilkeleriyle olan bütünleşme düzeyi, hâlâ çeşitli zorluklar barındırdığı görülmektedir. Vergiye gönüllü uyumun düşük olması, mükellef

memnuniyetinin sınırlı kalması, yerel yönetimlerin süreçte etkin rol oynayamaması gibi yapısal sorunlar, bu bütünleşmenin henüz tamamlanmadığını göstermektedir. Küresel asgari kurumlar vergisi gibi bir düzenlemenin hayata geçirilebilmesi, devletin kurumsal kapasitesi kadar, kamu yönetiminin adaptasyon yeteneğiyle de ilgilidir. Bu bağlamda vergi yönetiminin teknik boyutunun yanı sıra karar alma süreçleri, paydaş katılımı, denetim şeffaflığı ve hesap verebilirlik düzeyiyle de değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bu çalışma, Türkiye'nin bu yönetsel bileşenler açısından ne durumda olduğunu analiz etmeye çalışmakta; seçilmiş ülkelerle yapılan karşılaştırmalar üzerinden bir konum belirlemektedir. Böylece hem tespit hem çözüm ve reform önerileri de geliştirilebilmeye yardımcı olmaya çalışmıştır. Türkiye'de vergi yönetiminin kamu yönetimi ilkeleriyle bütünleşme düzeyine ilişkin değerlendirme, sistemin hem teknik hem de yönetsel boyutlarda çok katmanlı bir gelişim süreci içinde olduğunu göstermektedir. Özellikle Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yapılması, dijital araçların entegrasyonu ve beyanname süreçlerinin otomasyonu gibi reformlar, vergi toplama kapasitesini nicel anlamda artırmıştır. Ancak nicel büyümenin, niteliksel iyileşmeyle örtüşmesi yalnızca belirli koşulların bir araya gelmesiyle mümkündür: karar alma süreçlerinde açıklık, uygulamada tutarlılık, mükellef ile kurumsal yapılar arasında kurulan ilişkinin sürdürülebilirliği gibi unsurlar bu koşulların başında gelir. Türkiye'nin mevcut vergi yönetimi modelinde bu unsurların her biri farklı düzeylerde varlık göstermektedir. Örneğin, sistemin dijitalleşme düzeyi oldukça ileride olmasına karşın, bu teknolojik dönüşümün mükellef üzerindeki etkisi homojen değildir. Küçük ve orta ölçekli işletmeler için hâlâ destek ihtiyacı söz konusudur. Bu durum, kamu yönetiminin dönüşüm süreçlerinde kapsayıcılık ve eşitlik ilkelerini ne ölçüde uygulayabildiği sorusunu gündeme getirir. Kamu hizmetlerinin belirli gruplar için erişilebilir, diğerleri için ise karmaşık ve uzak olması, yönetim kalitesi açısından dikkat edilmesi gereken bir eksiklik olarak değerlendirilebilir.

Denetim süreçleri yönünden bakıldığında ise Türkiye'deki yapı, hâlâ ağırlıklı olarak merkezi karar alma mekanizmalarına dayalı bir sistemin izlerini taşımaktadır. Bu durum, denetimlerin yerel koşulları dikkate almadan, belirli risk algoritmalarına ve genel politik yönlendirmelere göre yürütülmesine neden olabilmektedir. Oysa modern kamu yönetimi anlayışında yerellik ve uyarlanabilirlik, denetim süreçlerinde etkili olmanın ön koşulları arasında yer alır. Özellikle büyükşehirlerde faaliyet gösteren mükelleflerin ihtiyaçları ile kırsal bölgelerdeki işletmelerin vergi ilişkileri birbirinden oldukça farklıdır. Bu farklılıkların dikkate alınmaması, denetimin işlevselliğini sınırlayan bir unsura dönüşebilir. Yine aynı çerçevede, kamu personelinin vergi yönetimi süreçlerindeki rolü de değerlendirilmesi gereken kritik bir alanı oluşturmaktadır.

Kurumsal kapasite teknik donanım ya da mevzuat yeterliliği ile değil, aynı zamanda o yapının insan kaynağı profiliyle de tanımlanır. Türkiye’de vergi idaresinde görev yapan kamu personelinin yetkinliği, hizmet içi eğitimlerle desteklenmiş olmakla birlikte, mükellef ilişkilerindeki tutum ve davranışlar yönünden hâlâ önemli gelişme alanları bulunmaktadır. Vergi dairelerinde mükellef memnuniyetine dayalı performans kriterlerinin zayıf olması, hizmet kalitesinin kurumsal olarak değerlendirilmesini zorlaştırmaktadır

Vergi sisteminin kamu yönetimi ilkeleriyle uyumuna ilişkin bir diğer başlık da mevzuatın yapısı ve uygulama kararlılığıdır. Literatür araştırmasında Türkiye’de vergi mevzuatı oldukça geniş, karmaşık ve sık değişen bir yapıda olduğu görülmektedir. Bu durum, mükelleflerin hukuki öngörülebilirlik beklentilerini zayıflatmakta ve sistemin güvenilirliğini sorgulatabilir hâle getirmektedir. Kamu yönetimi açısından bakıldığında, hukuk devleti ilkesine dayalı yönetim biçiminin olmazsa olmazı olan düzenli, tutarlı ve sade mevzuat yapısı, vergi alanında henüz istenen düzeye ulaşmamıştır. Yasal düzenlemelerdeki belirsizlikler, idari takdirin genişlemesine yol açmakta ve bu durum da yönetimde keyfiyet algısını besleyen bir unsur hâline gelmektedir. Mükelleflerle kurulan iletişim ve bilgilendirme mekanizmaları da yönetim kalitesi açısından belirleyici bir göstergedir. Türkiye’de e-devlet uygulamaları sayesinde birçok işlem artık çevrim içi yürütülmekte ve vatandaşın idareyle doğrudan teması azalmaktadır. Bu gelişme, işlem kolaylığı açısından olumlu bir adım olarak değerlendirilebilir. Ancak aynı zamanda, bire bir temasın azalması, sistemin daha mekanik ve soğuk algılanmasına da neden olabilmektedir. Kamu yönetiminin şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkeleri bilgi sağlamakla beraber, bu bilginin anlaşılır, erişilebilir ve kullanılabilir olmasıyla ilgilidir. Dijital ortamda sunulan hizmetlerin içeriği, dil düzeyi ve kullanıcı dostu olup olmaması gibi kriterler, mükellefin sisteme olan güvenini etkileyen önemli faktörlerdir.

Vergiye gönüllü uyumun düşük olduğu bir sistemde, denetim kapasitesinin artırılması kadar, vatandaşın vergi ödeme motivasyonunun güçlendirilmesi de gereklidir. Bu motivasyon, sadece ceza ve yaptırımlarla değil, sistemin adil ve hizmet odaklı yapısıyla sağlanabilir. Kamu hizmetlerinin kalitesi, vergilerle finanse edilen hizmetlerin topluma nasıl döndüğü, bu döngünün görünür ve anlaşılır olması, vatandaş-devlet ilişkisini doğrudan etkiler. Bu noktada kamu yönetimi anlayışının, vergi yönetimini teknik bir gelir elde etme aracı olmaktan çıkarıp, toplumsal bir yapı hâline gelmesi gerekir. Bir vergi sisteminin teknik tasarımı kadar, bu sistemin gündelik uygulamasını sürdüren kurumların kapasitesi ve bu kurumları yönlendiren yönetim kültürü de hayati öneme sahiptir. Türkiye’de vergi yönetiminin işleyişinde en belirleyici rolü oynayan kamu kuruluşu olan Gelir İdaresi Başkanlığı, son on beş yılda çeşitli

reform girişimleriyle dikkat çeken bir idari evrim geçirmiştir. Ancak bu değişimlerin tamamının sistemik dönüşüme eşlik eden bir kurumsallaşma ürettiği söylenemez. Zira idari kapasitenin sadece araçsal değil, aynı zamanda değer temelli boyutları vardır; özellikle süreklilik, hesap verebilirlik ve yönetsel tutarlılık gibi ilkeler, uygulayıcı kurumların davranış kalıplarına yerleşmediği sürece reformlar sınırlı etki üretir. Vergi idaresinin günlük karar alma mekanizmalarındaki refleksler, çoğu zaman hukuki metinlerden çok daha güçlü bir etkiye sahiptir. Türkiye’de idari takdir yetkisinin genişliği ve bu yetkinin sistematik denetimden yoksun şekilde kullanılması, özellikle belirsiz durumlarla karşılaşan mükelleflerin idareyle kurduğu ilişkiyi zayıflatmaktadır. Aynı işlemi yapan farklı işletmelere yönelik farklı uygulamaların gelişigüzel biçimde yürütülmesi, kurumsal standardizasyon eksikliğinin göstergesidir. Bu tür uyumsuzluklar sadece mükellef memnuniyetini değil, sistemin bütünlüğünü ve öngörülebilirliğini de aşındırmaktadır.

Kurumsal kapasitenin bir diğer göstergesi de krizlere yanıt verme becerisidir. Pandemi süreci bu bağlamda hem Türkiye hem de diğer ülkeler açısından ciddi bir sınav olmuştur. Vergi tahsilat sistemlerinin dayanıklılığı, dijital altyapının yük taşıma kapasitesi, mücbir sebep düzenlemelerinin esnekliği gibi çok sayıda başlık, kamu yönetiminin kriz karşısındaki pozisyonunu netleştirmiştir. Türkiye bu süreçte kısa vadeli çözümler üretme konusunda hızlı davranmış olsa da uzun vadeli yeniden yapılanma ihtiyacını yeterince gündeme alamamıştır. Oysa krizler, yönetilmesi gereken istisnai dönemler olmanın ötesinde, aynı zamanda kurumsal derslerin çıkarıldığı ve yeniden yapılandırmanın meşrulaştığı fırsat alanlarıdır. Kurumların fiziksel veya teknik altyapılarının yanında, iç işleyiş mantıkları da yönetim kalitesinin bir parçasıdır. Türkiye’deki vergi idarelerinin iç prosedürleri incelendiğinde, karar alma zincirlerinin uzun, onay mekanizmalarının merkezi ve bilgi akışının dikey olduğu bir yapı dikkat çekmektedir. Bu tarz bir organizasyon modeli hem zaman kaybına hem de sorumluluk zincirinin bulanıklaşmasına yol açar. Özellikle bölge müdürlükleri ile taşra birimleri arasındaki görev ve yetki dağılımının netleştirilmemiş olması, hesap verebilirliği zayıflatan bir unsur olarak karşımıza çıkar. Etkin bir kamu yönetimi yapısı, yalnızca emir-komuta zincirine değil, aynı zamanda karşılıklı sorumluluk ve izleme ilişkilerine de dayanmalıdır. Bu parçanın temel tespiti, vergi yönetiminin yalnızca kurumsal varlığıyla değil, bu kurumların yönetilme biçimi, iç tutarlılığı ve kamuya yansıyan davranış kalıplarıyla değerlendirilmiştir. Türkiye’de sistemin kendisini sürekli olarak yeniden üretmesini sağlayacak bir iç denetim kültürü hâlâ kurumsallaşmamıştır. Dış denetim organlarının tespit ettiği sorunların iç sistemlerde izlenip izlenmediği, raporların politika değişikliğine dönüşüp dönüşmediği gibi sorular, yönetsel hesap

verebilirliğin temelidir. Bu noktada kamu yönetiminin vergi alanındaki kurumsal uygulamaları, yalnızca yasaya uygunlukla değil, yönetsel etikle de uyumlu hâle gelmelidir.

Vergi yönetimi uygulamaları, ülkelere özgü idari gelenekler, kurumsal miraslar ve kamu yönetimi modelleri doğrultusunda şekillenmektedir. Her ne kadar küresel vergi politikalarında standartlaşma çabaları artsa da, bu uygulamaların içselleştirilmesi ve hayata geçirilmesi süreci, devletlerin yönetsel kapasitelerine bağlı olarak büyük farklılıklar göstermektedir. Bu bağlamda Türkiye'nin vergi yönetimi pratiğini diğer ülkelerle karşılaştırmak, mevcut konumunu daha net görmeye ve reform alanlarını belirlemeye katkı sunar.

Almanya örneğiyle başlamak gerekirse, bu ülkenin federal yapısı vergi yönetiminin çok düzeyli bir sistem üzerinden işlemesine olanak tanımaktadır. Vergi gelirlerinin toplanmasında ve idaresinde eyaletlerin aktif rol oynaması, yerel koşullara göre şekillenen bir uygulama pratiği yaratmıştır. Özellikle gelir idaresi personelinin bölgesel yönetimlere bağlı olarak çalışması, mükellef memnuniyetinin artırılması açısından yerel etkileşimi güçlendirmektedir. Türkiye'deki merkeziyetçi modelin aksine, Almanya'da karar alma süreçlerinin farklı yönetim düzeyleri arasında paylaşılmış olması, esnekliği ve hesap verebilirliği artıran bir unsur hâline gelmiştir.

Birleşik Krallık da vergi sistemini modernize etmiş ülkeler arasında yer almakta, ancak bu dönüşüm ağırlıklı olarak hizmet odaklı kamu yönetimi ilkeleri çerçevesinde yürütülmektedir. HMRC (Her Majesty's Revenue and Customs) adlı kurum, vergi tahsil eden bir yapı ve aynı zamanda mükellefe danışmanlık sunan, risk temelli denetim yapan ve politika geliştirme süreçlerine katkı veren çok yönlü bir idari organizasyon modeline sahiptir. Bu yapı, kamu yönetiminde birey merkezli hizmet anlayışının ne kadar güçlü olduğunu gösterir. Türkiye'deki idarenin teknik kapasitesi bu düzeye yaklaşıp da uygulamadaki mükellef odaklılık oranı henüz sınırlı düzeydedir.

ABD ise büyük ölçekli federal sistemlerin vergi yönetimi açısından ne tür avantajlar ve zorluklar barındırdığını açık biçimde ortaya koyar. Her eyaletin vergi politikalarında özerk olması, ülke genelinde uyum sorunları yaratabildiği gibi, mükellef davranışlarında da karmaşaya yol açabilmektedir. Ancak bu sistem, esnekliği sayesinde yerel düzeyde mükellefin ihtiyaçlarına göre özelleşmiş uygulamaların hayata geçirilmesini mümkün kılar. Türkiye'nin bu modelden alabileceği en önemli ders, her mükellefe aynı merkezî prosedürü dayatmak yerine, segmente edilmiş ve ihtiyaca göre farklılaştırılmış hizmet modelleri geliştirme gerekliliğidir.

İrlanda, son yirmi yılda küresel yatırım çekmek amacıyla uyguladığı düşük kurumlar vergisi politikalarıyla dikkat çeken bir ülkedir. Ancak düşük oran politikası, güçlü bir yönetsel altyapı ve dijital sistemlerle desteklenmedikçe uzun vadeli sürdürülebilirlik üretmez. İrlanda Vergi İdaresi, dijitalleşmeye yaptığı yatırımlar, şeffaf raporlama sistemleri ve mükelleflerle kurduğu iletişimde güvene dayalı yaklaşımıyla bu politikasını kurumsal bir zemine oturtmayı başarmıştır. Türkiye'nin ise bu yapıyla kıyaslandığında, mükelleflerle kurduğu ilişki biçimini yalnızca yasal zorunluluklar üzerinden şekillendirdiği; karşılıklı güven inşası açısından daha kat etmesi gereken bir mesafe olduğu anlaşılmaktadır.

Singapur ise yüksek düzeyde merkeziyetçi bir sistem olmasına rağmen, yönetsel verimliliğiyle öne çıkmaktadır. Vergi idaresinin stratejik kapasitesi, hızlı karar alma mekanizmaları, teknolojiyle bütünleşik denetim altyapısı ve bütüncül veri analitiği uygulamaları, bu ülkeyi bölgesel bir örnek hâline getirmiştir. Singapur'un yaklaşımı, kamu yönetimi ile teknoloji arasında kurulan entegre yapının ne kadar işlevsel sonuçlar doğurabileceğini göstermektedir. Türkiye'de benzer dijital uygulamalar başlatılmış olsa da bu sistemlerin karar destek mekanizmalarıyla ilişkilendirilmesinde eksiklikler göze çarpmaktadır.

Bu ülkelerden çıkan ortak sonuç şudur: Vergi sistemlerinin başarısı sadece yasa metinlerinde değil, kurumların işleyiş tarzında, idari reflekslerinde ve yönetim kodlarında saklıdır. Türkiye'nin teknik yetenekleri gelişmekte, altyapı olanakları artmakta ve dijitalleşme düzeyi hızla ilerlemektedir. Ancak kamu yönetimi disiplini açısından değerlendirildiğinde, bu teknik kazanımların kurum kültürüyle desteklenmesi, yönetim ilkeleriyle içselleştirilmesi ve toplumsal güvenle bütünleşmesi gerektiği açıktır.

Bu çalışma boyunca ulaşılan bulgular, küresel vergi düzenlemelerinin uygulanabilirliğinin teknik uyumdan çok daha fazlasını gerektirdiğini ortaya koymuştur. Türkiye'nin mevcut vergi yönetimi yapısı; dijital kapasite, beyan sistemi, denetim araçları ve bilgi teknolojilerine yatırım düzeyi açısından önemli aşamalar kaydetmiştir. Ancak bu kazanımların kamu yönetimi ilkeleriyle bütünüyle entegre hâle getirilmesi, sistemin sürdürülebilirliğini ve toplumla olan bağını güçlendirecek asıl unsurdur.

Yapılan analizler, Türkiye'deki vergi sisteminin teknik olarak gelişmiş olsa da yönetsel boyutta hâlâ içsel tutarlılığa ulaşmakta zorlandığını göstermiştir. Bu durum, sistemin yalnızca yönetilmekle kalmadığını, aynı zamanda toplumsal olarak da benimsenmesi gerektiği gerçeğini gözler önüne sermektedir. Vergi yönetimi, kamu ile birey arasında kurulan ilişkinin en somut hâlidir. Bu ilişkinin niteliği, devletin meşruiyetiyle doğrudan bağlantılıdır. Mükelleflerin

devlete karşı yükümlölüklerini yerine getirme isteği, sadece zorunlulukla değil, sistemin adaletine ve yönetimin güvenilirliğine olan inançla şekillenir. Bu noktada en belirleyici eksen, yönetim anlayışının içerdđi değerlerdir. Kamu yönetimi düzenleyen, denetleyen ve uygulayan değil; aynı zamanda toplumsal talepleri anlayan, geri bildirim üreten, değişimi yöneten bir alan olmak zorundadır. Vergi sistemlerinin reforme edilmesi bu yönüyle bir yönetim meselesidir. Türkiye'nin küresel asgari kurumlar vergisi gibi çok taraflı yükümlölükleri başarıyla hayata geçirebilmesi, bu geniş yönetim perspektifine sahip olup olmamasına bağlıdır. Reform perspektifiyle bakıldığında, ilk olarak üzerinde durulması gereken başlık, vergi mevzuatının sadeleştirilmesidir. Sıklıkla değişen, karmaşık ve uygulamada yoruma açık bir mevzuat, mükellefin hem sisteme olan güvenini zedeler hem de idarenin keyfi davranışlara açık hâle gelmesine neden olur. Bu nedenle, mevzuatın dili kadar sistematığı de sade, anlaşılır ve tutarlı olmalıdır. Her değişikliğin teknik bir gerekçeye değil, bütünsel bir politika çerçevesine dayanması, kamu yönetimi ilkeleriyle uyumlu reformların temelini oluşturur. İkinci olarak mükellef odaklılık yaklaşımının sadece söylemsel değil, yapısal bir ilkeye dönüştürölmesi gerekmektedir. Mükellef hizmet merkezlerinin niteliği, bilgilendirme süreçlerinin erişilebilirliği ve işlem kolaylığı gibi unsurlar, yönetsel etkililiğin doğrudan göstergesidir. Bu açıdan dijital sistemlerin geliştirilmesi önemlidir ancak bu sistemlerin arkasında işleyen mantığın da kamu yararına hizmet eden bir yapı sunması gerekir.

Mükellefi bir yükümlölük nesnesi değil, bir kamu aktörü olarak konumlandıran bir anlayışın yerleşmesi, toplumsal vergi bilincinin kalıcı biçimde gelişmesine katkı sunacaktır. Üçüncü reform alanı ise yönetsel denge mekanizmalarının güçlendirilmesidir. İç denetim sistemlerinin güçlendirilmesi, performansa dayalı yönetim araçlarının kullanılması ve şeffaf izleme süreçlerinin kurumsallaştırılması; vergi yönetiminin keyfiliğe karşı korunması için vazgeçilmezdir. Bu aynı zamanda kamu kurumları arasında bilgi paylaşımının sistematik biçimde işlemlerini, kararların dayandığı verilerin düzenli olarak kamuoyuyla paylaşılmasını ve tüm süreçlerin denetime açık olmasını gerektirir. Türkiye'nin bu alanda geliştireceği yapısal mekanizmalar, tüm kamu yönetimi sistemi içinde örnek oluşturacak niteliktedir.

Küresel asgari kurumlar vergisi uygulaması, sadece teorik ve hukuki yönleriyle değil, sahadaki hesaplamalar ve maliye idaresiyle mükellef arasındaki ilişkinin dinamikleri açısından da somut bir değerlendirmeyi gerektirmektedir. Bu tezde örnek hesaplamalarla ortaya konan altı farklı senaryo, Türkiye'nin vergi idaresi kapasitesinin bu yeni vergi sistemine ne ölçüde hazır olduğunu ve hangi alanlarda yönetsel güçlendirme gerektiğini göstermektedir. Uygulamalı örneklerde ortaya çıkan ortak özelliklerden ilki, asgari kurumlar vergisinin "tamamlayıcı" bir

rol üstlendiğidir. Kurumlar vergisi matrahını düşüren çeşitli yasal istisna, indirim ve mahsup mekanizmalarının agresif kullanımı sonucu doğan vergi kaybı, bu yeni sistemle kısmen telafi edilebilmektedir. Özellikle transfer fiyatlandırması, serbest bölge istisnası, geçmiş yıl zararları ve yüksek KKEG gibi matrahı düşüren kalemlerin yoğunlaştığı örneklerde, ticari bilanço kârı ile kanunen kabul edilmeyen giderlerin toplamı üzerinden yapılan alternatif hesaplama, idarenin kayıp potansiyelini azaltan bir araç olarak öne çıkmaktadır.

Bir diğer önemli çıkarım, vergisel planlama ve asgari kurumlar vergisinin etkileşimidir. Örneğin yatırım teşvik belgeleriyle sağlanan indirimli vergi rejimlerinden yararlanan şirketlerin, düşük beyanlarla vergi avantajı elde etmeleri mümkündür. Ancak bu durum, ticari kârlılıkları yüksek olduğu hâlde asgari vergi ödeme yükümlülüğü doğmasına yol açmaktadır. Bu, vergi politikasının sadece teşvik edici değil, aynı zamanda dengeleyici bir mantıkla yeniden kurgulandığını göstermektedir.

Serbest bölge uygulaması, Türkiye’ye özgü bir model olarak, bu yeni sistem içinde yeniden yorumlanmak zorundadır. Asgari kurumlar vergisinin ticari bilanço kârını esas alması, istisna kazançların dahi dolaylı biçimde vergilendirilmesi sonucunu doğurmakta; bu da istisna sistemlerinin mali etkisini yeniden hesaplamayı zorunlu kılmaktadır. Aynı şekilde, yurt dışındaki bağlı ortaklıklar üzerinden elde edilen kazançlara uygulanan vergilerin %15’in altında kalması, Türkiye’nin kendi iç mevzuatı çerçevesinde de ek vergi tahsil etmesini mümkün hâle getirmektedir. Bu durum, ülke içi ve dışı vergi sistemlerinin koordinasyon içinde değerlendirilmesi gerektiğini göstermektedir.

Örneklerde dikkat çeken bir diğer yön, yüksek KKEG kalemlerinin asgari kurumlar vergisinde ayrı bir önem taşımasıdır. Çünkü bu tür giderler, kurumlar vergisi matrahında vergi dışı tutulurken, asgari vergi matrahına dahil edilmektedir. Bu yönüyle sistem, vergiye tabi kazanç ile işletmenin gerçek kârlılığı arasında bir denge kurmaya çalışmaktadır. Bu yapı, vergiye uyum davranışlarının şekillenmesinde önemli bir unsur hâline gelmektedir.

Altı örnekten elde edilen bulgulara göre Türkiye’nin kamu maliyesi açısından, asgari kurumlar vergisi uygulaması önümüzdeki dönemde “gelir güvencesi” rolü üstlenecek nitelikte olabilir. Vergi matrahının daraltılmasıyla oluşan tahsilat kaybı, asgari vergi sistemi ile minimize edilmekte; bu da bütçe tahminlerinin daha gerçekçi yapılmasını mümkün kılmaktadır. Ayrıca, mükelleflerin vergi dışı kalma imkânlarının azaltılması, gönüllü uyumu destekleyen ve şeffaflık ilkesini besleyen bir etki yaratmaktadır.

Ancak sistemin başarısı, yalnızca düzenlemelerin yapılmasıyla değil, uygulama kapasitesinin güçlendirilmesiyle mümkündür. Örneklerde görüldüğü gibi, vergi idaresi personelinin hesaplamaları doğru yapabilmesi, şirketlerin finansal verilerini doğru sunması ve her iki tarafın ortak bir anlayış geliştirmesi gerekmektedir. Özellikle serbest bölgeler, teşvikli kazançlar ve yurt dışı iştirakler gibi karmaşık alanlarda, asgari kurumlar vergisi hesaplaması, teknik uzmanlık gerektirmektedir. Bu bağlamda, idarenin eğitimi, yazılım altyapısının güçlendirilmesi ve mevzuatın örneklerle sadeleştirilmesi öncelikli alanlardır.

Son olarak, bu tezden çıkarılabilecek temel ilke, vergi yönetiminin teknik, kurumsal ve toplumsal katmanlarının birlikte değerlendirilmesi gerektiğidir. Teknolojik araçlarla yapılan iyileştirmeler, kamu güvenini pekiştirecek kurumsal kültürle desteklenmedikçe kalıcı etki yaratmaz. Bu nedenle yönetim kültürü, kamu hizmeti anlayışı ve toplumsal sözleşme algısı yeniden tanımlanmalıdır. Devletin vergi politikalarına verdiği ağırlık, toplumla kurduğu ilişkinin biçimini ve kalitesini doğrudan etkilemektedir. Buradan hareketle vergi yönetimi, yönetsel bir değer taşıyan, hizmet etiğiyle bütünleşmiş bir kamu işlevi olarak görülmelidir. Küresel düzeyde ortak bir vergi zemini oluşturulmaya çalışıldığı bu dönemde, Türkiye'nin yalnızca yükümlülük üstlenen bir aktör değil, norm üretme kapasitesine sahip bir yönetim modeli inşa etmesi mümkündür. Bu, sadece teknik hazırlıklarla değil, kamu yönetimi bilincinin gelişimiyle başarılabilir. Toplumsal güvenin inşası, yönetsel reformların kalıcılığı ve adil vergi sistemine yönelik kamusal beklentinin karşılanması; geleceğin yönetim paradigmaları içinde belirleyici yerini alacaktır.

KAYNAKÇA

- Akbulak, Y. (2024, Haziran 3). *Küresel Asgari Vergi: Genel Bir Bakış. Legal Blok*: <https://legal.com.tr/blog/ekonomi/kuresel-asgari-vergi-genel-bir-bakis/> (Erişim tarihi:10.04.2025)
- Akçura, A. (2022, Ocak 6). Dijital Ekonominin Vergilenmesinde Sütun-2 GloBE Kurallarına İlişkin OECD Raporu ve 2022 Yılı'nın İddialı Takvimi | Arzu AKÇURA, YMM | 6/1/2022. *Verginet*: <https://www.verginet.net/dtt/1/dijital-ekonominin-vergilenmesi-oecd-raporu-2022.aspx> (Erişim tarihi:29.02.2025)
- Akgün, N. (2023). 5520 sayılı yeni KVK çerçevesinde dar mükellef kurumların vergilendirilmesi. *VergiNet*. <https://www.verginet.net/dtt/1/5520-sayili-yeni-kvk-cercevesinde-dar-mukellef-kurumlarin-vergilendirilmesi.aspx> (Erişim tarihi: 30.03.2025)
- Akyazan, A. E. (2009). Vergilendirme yetkisinin türkiye'deki gelişimi. *TBB Dergisi*, 22(81),1-30.<https://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2009-81-501> (Erişim: 26 Mayıs 2025)
- Akyol, Ö. (2009). *Kurumlar Vergisi Kanuna Göre Matrahın Tespiti: Türkiye Uygulaması* (Yüksek lisans tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü). İzmir.
- Aliden, F. (2019). *Küresel ekonomik krizler ve oluşturduğu etkileri önleyici vergi politikalarının Türk vergi sistemine yansımaları: 2000 sonrası dönem* (Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü). Isparta.
- Alp, Z. (2020). Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunu Örneğinde Vergisel Uyuşmazlıklara İlişkin İdari Barışçıl Çözüm Politikası Analizi. *Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 1(5), 1-18. <https://doi.org/10.26466/ismus.2020.72078>
- Anbar, B., & Fatih, Ç. (2023). Küreselleşmenin sebep olduğu zararlı vergi rekabeti: sorunlar ve çözüm önerileri. *Stratejik Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 6(1), 94-119. doi:10.54993/syad.1336142
- Arıboğa, Ü. (2015, Ocak-Haziran). Türkiye'de Yerel Vergi Yönetimi. *Maliye Dergisi* 168, 1-19. <https://kutuphane.dogus.edu.tr/mvt/pdf.php?Ing=0&pdf=0018565>
- Arıkan, Z., & Inneci, A. (2023). Küresel asgari kurumlar vergisi 'dibe doğru yarış' sona erdirebilecek mi? 45(412) 13-19.<https://hdl.handle.net/11499/51515> (Erişim tarihi: 15.04. 2025)
- Armağan, R., & İçmen, M. (2012). Vergi rekabeti ve türkiye'ye yansımaları. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(2), 145-172. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/194398>
- Aslan, G., & Şakar, A. Y. (2023). Vergi yönetimi ve Türkiye'de ekolojik vergi reformu ihtiyacı. *Journal of Life Economics*,10(2), 101-112. <https://doi.org/10.15637/jlecon.1965>
- Avrupa Birliği Konseyi. (2016). *Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market. Official Journal of The European Union*, L193,1-14. <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir2016/1164/2022-01-01> (Erişim tarih: 9 Şubat 2025)
- Avrupa Komisyonu. (2021 18 Mayıs). Communication on Business Taxation for the 21st Century. European Commission, DG Taxation and Customs Union. <https://eurlex.europa.eu/eli/COM:2021:251:FIN> (Erişim tarihi: 26.02.2025)

- Aydemir Uslu, İ. (2019). Kontrol edilen yabancı kurum kurallarının güçlendirilmesi: BEPS ve ATAD projelerindeki ve Türk mevzuatındaki düzenlemeler. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 25(2), 1389–1415. <https://doi.org/10.33433/maruhad.667608>
- Aydın, G., & Önder, M. (2019). Türk Kamu Yönetiminde Planlama: Mevcut Durum, Sorunlar ve Çözüm Önerileri. In E. Editör (Ed.), *Kamu yönetimi üzerine araştırmalar* (ss.508-547.) Ankara: Akademi Yayınları.
- Bagatur, V. (2023). Kurumlar vergisi açısından muafiyet, istisna ve indirimlere kısa bir bakış. Bagatur Vergi Blog. <https://blog.bagatur.com/kurumlar-vergisi-acisindan-muafiyet-istisna-ve-indirimlere-kisa-bir-bakis>(Erişim tarihi:05.05.2025)
- Bakar, F., Gerçek, A., & Mercimek, F. (2013). Vergilemede adalet normunun çeşitli ülke anayasalarındaki görünümü. *Hukuk Ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 5, 62-77.
- Batirel, Ö. F. (2014). Vergi bilgi değişim anlaşmaları ve vergi cennetleri. *Journal of Life Economics*, 1(2), 43-50. <https://doi.org/10.15637/jlecon.15>
- Belet, M. S. (2024). Almanya Kamu Yönetimi ve Almanya Kamu Yönetiminin Avrupa Birliği İle Etkileşimi. *Akademik İzdüşüm Dergisi*, 2(9), 139-170. Erişim adresi: <https://akademikizdusum.org/...>(Erişim tarihi: 20.01.2025)
- Berber, E. (2012). *Vergi Hukukunda Mali İkametgah* (Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü). İstanbul.
- Berkay, F., & Armağan, R. (2011). Vergilemenin uluslararası boyutlarından çifte vergilendirme sorunsalının türk vergi sistemine etkisi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, 3(5), 88-106. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/vizyoner/issue/23016>
- Beşel, F. (2017). Türkiye'de vergi denetiminin çeşitli göstergeler ile analizi. *Sayıştay Dergisi*, 107, 65–98. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/sayistay/issue/61563/919230>
- Binbirkaya, İ. (2006). *Türkiye'de Vergi Denetimi ve Kayıtdışı Ekonomi* (Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü). İstanbul.
- Birinci, N. (2018). Vergi cennetlerinin global düzeyde neden olduğu vergi kayıp ve kaçığının boyutu. Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 9(24), 69–91. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/gumus/issue/40078/415579>
- Böbek, Z. (2016). Transfer fiyatlandırmasında emsal tespitine ilişkin yeni yöntemler. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 60, 55–83. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/iumamk/issue/36578/415686>
- Bunn, D., & Michael, B. (2024). *Implementing the Global Minimum Tax: OECD progress and country responses*. OECD. <https://www.oecd.org/tax/international-tax-reform-oecd-releases-technical-guidance-for-implementation-of-the-global-minimum-tax>. Erişim tarihi: 27.02.2025)
- Buz, F. (2024). Çifte Vergilendirme Sorunsalı ve Türk Vergi Sisteminde Çifte Vergilendirmeyi Önlemeye Yönelik Düzenlemelerin Değerlendirilmesi. *Karadeniz Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 5(1), 15-24. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/3923557>
- C. D. (2017). *Transfer fiyatlandırması yöntemleri ve uygulamaları* centrum danışmanlık: [Rapor]. Centrum Danışmanlık. <https://www.vergiport.com/yayinlar/rehber/transfer-fiyatlandirmasi-yontemleri-ve-uygulamasi-rehberi.pdf> (Erişim tarihi: 10.10.2024)
- Ceylan, B. (2020). Danıştay İçtihatlarında Anayasal Vergileme İlkelerinin Yansımaları. *Gümrük Ticaret Dergisi*, 7(21), 30-43. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/gumrukticaretdergisi/issue/57169/757280>

- CFE Tax Advisers Europe. (2024). *Evaluation of the EU Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD)*. [Rapor]. Brüksel: CFE Tax Advisers Europe.
- Spengel, C., & Ecker, C. (2023). Implementation of the global minimum tax in Germany: Expected challenges and policy options [Rapor]. Mannheim: Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW).
- Council of the European Union. (2022). *Council directive (EU) 2022/2523 of 14 december 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the union*. [Yönetmelik]. Brüksel: Council of the European Union <https://data.europa.eu/eli/dir/2022/2523/oj> (Erişim tarihi: 26.02.2025)
- Çakaş, C. Ö. (2020). Vergi cennetleri ve suç ekonomisine etkileri üzerine bir inceleme. *Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(2), 22-42. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1178806>
- Çavdar, F. (2016). *seçilmiş ülkeler ve yeni gelişmeler ışığında türkiye'de vergi denetimi: sorunlar, çözümler ve yaklaşımlar*. (Yüksek Lisans Tezi, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü). Denizli.
- Çavdar, F. (2019). Türkiye ve Amerika Birleşik Devletleri'ndeki Vergi Denetimi Uygulamalarının Karşılaştırılması. *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 21, 127-140. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/trakyasobed/article/452076>
- Çelebi, A. K., & Mastar Özcan, P. (2017). Transfer Fiyatlandırması Uygulamaları: Seçilmiş Ülkeler Açısından Bir Değerlendirme. *Manisa Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F dergisi*, 24(2), 277-294. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/336137>
- Çimen, G. (2016). *E-Maliye Uygulamalarının Vergilemede İktisadilik İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi Ve Vergi Uyumuna Etkisinin Belirlenmesine Yönelik Bir Alan Araştırması*. (Yüksek Lisan Tezi, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü). Tokat
- Çömlekçiöğlu, A. (2024). Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kaynaklı İhtilafların Çözümünde Tahkim. *Sayıştay Dergisi*, 133, 267-296. <https://doi.org/10.52836/sayistay.1482230>
- Çubukçu, M. (2006). *Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunu* (Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü). İstanbul.
- Dağlıoğlu, İ., & Güçlü Çiçek, H. (2014). Uluslararası vergileme ilkeleri ve uluslararası vergilemenin amaçları üzerine bir değerlendirme. *Ekonomik ve sosyal araştırmalar dergisi*, 24-45. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/esad/issue/27728/291086>
- Doğan, A., & Kabayel, M. (2016). Küresel Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri Üzerine Değerlendirmeler. *Liberal Düşünce Dergisi*, 75-98. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/liberal/issue/44644/552391>
- Doğan, B. S. (2020). Karmaşık Vergi Sistemi ve Maliyetleri. *NEUSBF Dergisi*, 2(2), 129-139. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/neusbf/issue/58001/810887>
- Döş, B. (2020, temmuz 13). Beps ve Yeni Transfer Fiyatlandırması Yükümlülükleri- Genel Rapor . <https://kpmgvergi.com/blog/peps-ve-yeni-transfer-fiyatlandirmasi-yukumlulukleri-genel-rapor-master-file/134> (Erişim tarihi: 09.03.2025)
- Duran, D. Ş. (2022). Uluslararası Vergi Kurallarına Yenilenmesi ve Bazı Çok Uluslu Şirketlerin Kazançlarına Küresel Asgari Kurumlar Vergisi Uygulanması. *ÖDÜ Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, 15(2), 1891-1918. <https://doi.org/10.48146/odusobiad.1097049>

- Durmaz, A. (2023). *Vergi Adaleti Kavramının Türkiye'de Uygulanan Vergi Politikalarındaki Etkinliği* (Yüksek Lisans Tezi Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü). Bursa.
- Ercan, T. (2020). Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı ve Uluslararası Bilgi Değişiminin Önemi. *International Journal of Public Finance*, 5(2), 167-192. <https://doi.org/10.47397/ijpf.2020.5.2.1>.
- Erduran, A. Ç., & Arslan, C. B. (2012). Vergilendirme İlkeleri Açısından Türkiye'de Tecil Müessesesi. *Vergi Raporu*, 22-32. Erişim Linki: https://vergiraporu.com.tr/upImage/org/2012-156-Vergilendirme_Ilkeleri_Acisindan_Turkiyede_Tecil_Kurumunun_Degerlendirilmesi-Ali_Celen_Erduran-Cem_Barlas_Arslan%20.pdf (Erişim tarihi: 01.01.2025)
- Eroğlu, H. T. (2000). *Kamu Yönetimi Açısında Yönetime Katılma Biçimleri ve Uygulamaları* (Yüksek Lisans Tezi Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü). Konya.
- European Parliament. (2024). *Balancing on two pillars: The global corporate tax reform*. Brüksel: European Parliament. [https://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document/EPRS_BRI\(2024\)762346/](https://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document/EPRS_BRI(2024)762346/) (Erişim tarihi: 08.04.2025)
- European Tax Observatory. (2024). *Euro Tax Flash- State of play of domestic implementation in the EU*. Amsterdam: European Tax Observatory. <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2024/01/etf-535-pillar-two-state-of-play-of-domestic-implementation-in-the-eu.pdf> (Erişim tarihi : 04.04.2025)
- Ferhat, A. H. (2017). *Küreselleşen Ekonomide Türkiye'nin Vergi Rekabeti Sorunları* (Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü). İstanbul.
- Feyzullah, M. (2013). *Kamu Harcamaları ve Vergi Gelirleri Arasındaki İlişki: 1980 Sonrası Türkiye Örneği* (Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü). Konya.
- Finance, J. M. (2023). *Japan's Approach to the Implementation of the global minimum tax*. Government of Japan, Tokyo: Government of Japan. https://www.grantthornton.jp/globalassets/1.-member-firms/japan-2/pdfs/newsletter/bulletin/bulletin_202504en.pdf (Erişim tarihi: 30.01.2025)
- Finance, S. M. (2023). *Singapore's Position on Global Minimum Tax Implementation*. Singapore: Government of singapore
- Finance, S. M. (2023). *Sweden's Position on the Implementation of the global minimum Tax Framework*. Government Offices of Sweden , Stockholm: Government Offices of sweden.
- Gedik, G. (2011). Türk vergi hukukunda kontrol edilen yabancı kurumların vergilendirilmesi. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 17(3-4), 85-112. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1261>
- GİB. (2007). *Kurumlar Vergisi Genel Tebliğ (Seri No:1)*. Resmî Gazete (Sayı: 26576, Tarih: 03.04.2007). <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/04/20070403-7.htm>
- GİB. (2024). *Kurumlar vergisi Beyan Rehberi*. GİB. Ankara: Gelir İdaresi Başkanlığı. <https://www.turmob.org.tr/arsiv/mbs/resmigazete/-2024KurumlarVergisiRehberi.pdf>
- Gök, M., Biyan, Ö., & Akar, S. (2013). Vergilemede adalet ilkesinin anayasal temelleri ve uygulamaya yansımaları: seçilmiş oecd ülkeleri açısından karşılaştırmalı bir analiz. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B Dergisi*(1), 269-292. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/muiibd/issue/2737/34919>

- Gözlüklü, B. (2024, Kasım 11). *Küresel Asgari Kurumlar Vergisi ve Çok Uluslu Türk Şirketlerine Etkileri*. Vergi Port: <https://vergiport.com/blog/kuresel-asgari-kurumlar-vergisi-ve-cok-uluslu-turk-sirketlerine-etkileri> (Erişim tarihi: 15.01.2025)
- Güçlü, Y. (2022). Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye. *T.C.Dış İşleri Bakanlığı*: <https://www.mfa.gov.tr/default.tr.mfa> (Erişim tarihi: 13.12.2024)
- Güleç, E. (2024). *7524 Sayılı Kanunla Getirilen Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi*. İstanbul: BDO Türkiye.
- Gümüş Özuyar, S. E., Mercan, G., & Çalışan, Ş. (2023). Çok uluslu şirketler ve Türkiye: Küresel asgari kurumlar vergisi . *NEÜ Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*,8(1), 106-130. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/nsbfu/issue/82238/1325536>
- Güner, K. C., & Kargı, V. (2021). Vergilendirme Yetkisinin Temel Hak ve Özgürlükleri İhlali ve Yargı Yolu. *Maliye Çalışmaları Dergisi*, 66, 77-106. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/mchd/issue/72220/1134265>
- Heper, F. (2002). *Türk Vergi Sistemi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.
- İnaç, H., & Feyzullah, Ü. (2007). Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı Ve Türkiye’de Belediyeler. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*,17,1-24, <https://dergipark.org.tr/tr/pub/dpusbe/issue/4759/65372>
- İnan, M. (2010). Türkiye’de Kazanç Vergisinde Gelir ve Kurumlar Vergisine Geçiş Süreci: 1946-1960 Dönemi.*Maliye Dergisi*, 158, 349-364. https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/16.Mahmut.INAN_.pdf
- Kahraman, K. (2012). *Transfer Fiyatlandırması ve Finansal Raporlama Üzerindeki Etkisi*. (Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü).İstanbul.
- Kaplan Dönmez, N. F. (2020). Transfer fiyatlandırması kavramı ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında ilişkili kişi. *Finansal Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 12(23), 403-425. <https://doi.org/10.14784/marufacd.781527>
- Karakurt, B. (2016). Vergi cennetleri ve posta kutusu şirketlerin kamu maliyesine etkileri. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 30(2), 319-341. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/atauniiibd/issue/29907/322097>
- Karakuş, S. (2025, şubat 2).*Vergi uygulamalarında güncel gelişmeler*. MuhasebeTR. <https://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/serdarkarakus/006> (Erişim tarihi: 10.06.2025)
- Karataş, M. (2020). Çifte Vergilendirmenin Önlenmesinde Çözüm Yolu Olarak Uluslararası Vergi Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması. *Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*,19(1), 129-150. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/mhfd/issue/63468/958628>
- Kayan, A. (2009). *Verginin Tarihsel Gelişimi ve Sebep Olduğu Bazı Önemli Olaylar*. (s.80-87).T.C.Hazine ve Maliye Bakanlığı. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/AhmetKAYAN.pdf> (Erişim tarihi:25.03.2025)
- Kılıçoğlu, S. (2016). 1982 Anayasasının bir imkansız: Temsilde adalet ve yönetimde istikrar ilkesi. *Ege Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 20(1), 1–22. <https://hukukdergisi.ege.edu.tr/files/hukukdergisi/icerik/20-1-2016/1982-anayasasinin-bir-imkansizi-temsilde-adalet-ve-yonetimde-istikrar-ilkesi.pdf> (Erişim tarihi: 27.04.2025)

- Kırılmaz, D. M., & Filiz, A. (2015). Kamu mali yönetiminde şeffaflık ve hesap verilebilirlik araçları: faaliyet raporları. *ombudsman akademik dergi*, 3(2), 189-217. https://www.ombudsman.gov.tr/files/akademikdergi/3/10_kamu_mali_yonetiminde_seffaflik_ve_hesap_verilebilirlik_araclari_faaliyet_raporlari.pdf(Erişim tarihi: 23.03.2025)
- Kızılgül, U., & Beşel, F. (2019). Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Türkiye'nin Model Yaklaşımı. *Maliye Araştırma Dergisi*, 5(3), 301-321. <https://doi.org/10.21324/finans.2019.917952>
- Köse, Y. (2022). Uluslararası Vergileme İş Birliğinde Güncel Eğilimler . *Intraders International Trade Academic Journal*, 5(2), 250-275. <https://doi.org/10.55065/intraders.1199696> KPMG Türkiye. (2024). Kurumlar vergisi genel tebliğindeki son değişiklikler.
- KPMG Türkiye Bülteni. <https://kpmgvergi.com/yayinlar/mali-bultenler/vergi/onemli-aciklamalar-iceren-kurumlar-vergisi-genel-tebliği-seri-no-1-nde-degisiklik-yapilmasina-dair-tebliğ-yayimlandi/2753> (Erişim tarihi:04.05.2025)
- Kurduoğlu, H. İ. (2008). *Türk Kamu Yönetimindeki Denetim Sisteminin Şeffaflık ve Hesapverebilirlik Açısından İncelenmesi*(Yüksek Lisans Tezi,Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Anabilimdalı). Konya.
- Kurt, S., & Bozdoğan, D. (2023). Vergi Cennetlerinin Uluslararası Vergi Rekabetine Olumsuz Etkileri. *Stratejik Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 6(1), 78-93. doi:10.54993/syad.1242843
- Kutlay Hukuk. (2023). Kurumlar vergisi muafiyeti ve istisnaları. Kutlay Hukuk Blog. <https://www.kutlayhukuk.com/blog/post-kurumlar-vergisi-muafiyeti-ve-istisnaları>(Erişim tarihi:02.02.2025)
- Küçükoğlu, M. (2016). Kalkınma Planlarında vergi politikaları. *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, 6(12), 183-210. <https://doi.org/10.17828/yalovasosbil.288671>
- Kükre, C. (2016). *Türk vergi sisteminde mükellef hakları* (2.bs.).Nobel Bilim Eserleri.
- Lester, J. (2023). *The US and the Global Minimum Tax Implementation Challenges and Policy Choices*.ax Foundation.
- Maliye Postası. (2023). Kurumlar vergisinde muafiyetler ve istisnalar. Maliye Postası. <https://maliyepostasi.com/kurumlar-vergisinde-muafiyetler-ve-istisnalar> (Erişim tarihi:20.05.2025)
- Memur-Sen. (2024). *Adil, Makul ve Sürdürülebilir Vergi Sistemi*. Memur-Sen Akademi. <https://www.memursen.org.tr/yayin/adil-makul-ve-surdurulebilir-vergi-sistemi>
- Mercan, G., Gümüş Özuyar, S. E., & Çalışkan, Ş. (2023). Çok Uluslu Şirketler ve Türkiye: Küresel Asgari Kurumlar Vergisi. *Necmettin Erbakan Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 5(özel sayı), 106-130.
- Mikro Yazılım. (2024). Kurumlar vergisi istisnaları nelerdir? Mikro Yazılım Blog. <https://www.mikro.com.tr/kurumlar-vergisi-istisnaları-nelerdir> (Erişim tarihi:02.02.2025)
- Musgrave, R., & Musgrave, P. (1989). *Public Finance in Theory and Practice*.(5th ed.) McGraw-Hill Book Company. https://desmarais-tremblay.com/Resources/Musgrave%20Richard%20A.%20and%20Musgrave%20Peggy%20B.%201989%20%281973%29%20Public%20Finance%20in%20Theory%20and%20Practice_5th%20ed.pdf (Erişim tarihi:12.12.2024)

- Nas, A. (2019). Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Koşulları Ve Hukuki Sonuçları. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi (TAAD)*, 37, 25-49.
- Noyan, E., & Samancı, M. (2022). Türkiye'de Vergilerin Kamu Finansmanındaki Rolü Üzerine Bir Analiz. *NEUSBF Dergisi*, 4(2), 144-156.
- OECD. (2008). *Building an institutional framework for regulatory impact analysis*. OECD Publishing. <https://www.oecd.org/gov/regulatory-policy/40837880>.
- OECD. (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. France: OECD Publishing. <https://www.oecd.org/tax/beps/Action-Plan-on-Base-Erosion-and-Profit-Shifting-2013.pdf>
- OECD. (2014). *Gelir ve servet üzerinden alınan vergilere ilişkin model anlaşma*. Gelir İdare Başkanlığı. OECD Publishing. https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en
- OECD. (2015). *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*. France: OECD Publishing. https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en
- OECD. (2021 July 1). *Statement on a two-pillar solution to address the tax challenges arising from the digitalisation of the economy*. OECD. <https://www.oecd.org/about/news/announcements/2021/07/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.html>
- OECD. (2022). *Tax Administration 2022: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies*. Paris: OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/9364caaa-en>
- OECD. (2022). *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*. Paris: OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/1d29bd7a-en>
- OECD. (2022). *Tax Policy Reforms 2022*. PARIS: OECD. <https://doi.org/10.1787/7a29ef46-en>
- OECD. (2023). *Global Minimum Tax*. OECD Publishing. <https://www.oecd.org/tax/beps/global-minimum-tax/>
- OECD. (2024). *Global minimum tax: Summary economic impact assessment*. France: OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/1d29bd7a-en>
- OECD. (2025). *Harmful Tax Practices- 2025 Update on Preferential Regimes*. Paris : OECD Publishing. <https://www.oecd.org/tax/beps/harmful-tax-practices-2025.htm>
- Ortaç, F. R., & Ertürk Atabey, S. (2016). As A Tax Security Measure Earning of Controlled Foreign Corporation and Examining of The Implementation In Term Of Turkey-Netherlands Avoidance Of Double Taxation Treaty. *International Journal of Social Inquiry*, 9(1), 63-77. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/ijsi/issue/27501/289262>
- Öner, E. (2018). *Kamu Maliyesi* (Cilt 3). Ankara: Atlas Akademik Basım Yayın Dağıtım Tic. Ltd. Şti.
- Öner, E. (t.y.). *Vergi Hukuku (Çözümlü Örnek Olaylar)*. E-Kitap. Türkiye: Nobel Akademik Yayıncılık
- Özaytekin, N. (2006). *Türkiye'de Dar mükellef Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi* (Yüksek Lisans Tezi Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü). İzmir.
- Özcan, O. (2017). Vergilendirme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında İncelenmesi. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 75(1), 159-190. <https://doi.org/10.26650/mecmua.2017.75.1.0009>

- Özel İhtisas Komisyonu. (2019). *Yerel Yönetimler ve Hizmet Kalitesi: Özel İhtisas Komisyonu Raporu*. T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı. <https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2025/07/Yerel-Yonetimler-Ozel-Ihtisas-Komisyon-Raporu.pdf>
- Öztop, T. (2021). *şeffaflık ve hesap verilebilirlik açısından stratejik planlar: Türkiye'deki devlet üniversitelerinin stratejik planlarının incelenmesi* (Yüksek Lisans Tezi Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü). Ankara
- Öztürk, S. (2016). Zararlı vergi rekabeti ve vergi cennetleri: Vergi Cennetlerinin vergi kaçırma, Vergiden kaçınma ve Kara para aklamadaki rolü. *sosyal bilimler dergisi*, 16(3), 118-135. <https://doi.org/10.16990/SOBIDER.1305>
- Öztürk, S., & Ülger, Ö. (2016). Vergi cennetlerinin küresel finansal kriz üzerine ekonomik etkileri: vergi kaçırma, vergiden kaçınma ve kara para aklamadaki rolü. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(1), 237-254. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/185215>
- Pehlivan, O. (2021). *Vergi yönetiminin kamu yönetimi içindeki yeri*. (Makale) https://www.researchgate.net/profile/Osman-Pehlivan/publication/348560012_vergi_yonetiminin_kamu_yonetimi_icindeki_yeri/links/6004cdc1299bf14088a2d9a8/vergi-yoenetiminin-kamu-yoenetimi-icindeki-yeri.pdf
- Pehlivan, S. (2010). Ülkemizde transfer fiyatlandırmasının yol açtığı tahmini kurumlar vergisi kaybı. *Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 17(1), 99-120. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/yonveek/issue/13692/165714>
- Peker, İ. (2012). *Küresel Ekonomik Düzendeki Vergi Rekabeti ve Türk Vergi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi* (Yüksek Lisans Tezi İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü). İstanbul.
- Pogge, T., & Mehta, K. (2016). *Illicit Financial Flows: The Most Damaging Economic Condition Facing the Poor*. Oxford, United Kingdom: Oxford University Press.
- ResmiGazete, T. (2006). 5520 sayılı kurumlar vergisi kanunu. Türkiye. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/06/20060621-1.htm>
- Revenue Commissioners. (2022). *Dijital Transformation Strategy- Revenue Commissioners*. Dublin, İrlanda : Revenue Commissioners. <https://www.revenue.ie/en/corporate/documents/research/digital-transformation-strategy.pdf>
- Revenue Commissioners. (2024). *Annual Report 2023- Revenue Commissioners*. Dublin, İrlanda: Revenue Commissioners. <https://www.revenue.ie/en/corporate/press-office/annual-report/2023/ar-2023.pdf>
- Sağlam, S. (2021). *Tüm vergi kanunları*. Türkiye: Sedat Sağlam Yayınları. ISBN 978-605-71307-3-1.
- Sağmanlı, M. (1999). Çok Uluslu işletmelerde Transfer Fiyatlandırması. *Öneri Dergisi*, 2(11), 29-36.
- Saraç, Ö., & Eroğlu, A. (2021). *Vergileme İlkelerinin Anatomisi: Tarihsel Kökenler ve Ülke Anayasalarının Üzerine Değerlendirmeler*. İstanbul: Efe Akademik Yayıncılık. ISBN 978-625-7664-07-3.
- Sayıştay. (2024). *2023 Sayıştay Düzenlilik Denetim Raporu*. <https://www.sayistay.gov.tr/reports/download/V5g6BNKgBP-dijital-donusum-ofisi-baskanligi> (Erişim tarihi: 04.04.2025)

- Smart Nation and Dijital Government. (2020). *Dijital Government Blueprint*. Singapore: Government of Singapore. https://www.smartnation.gov.sg/files/publications/dgb-public-document_30dec20.pdf
- Somuncu, A. (2014). Yaygın ve yoğun vergi denetimi; hukuki yapı ve uygulamanın değerlendirilmesi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 44(1), 133-173. <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/1297210>
- Şah, M. (2011). *Türkiye'de ve OECD Bünyesinde Zararlı Vergi Rekabetini Önlemeye Yönelik Çalışmaların Değerlendirilmesi* (Yüksek Lisans Tezi Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü). Ankara.
- Şahin, A. (2024). *Türkiye'de E-dönüşüm Vergi Denetimine Etkisinin GİB ve VDK Faaliyet Raporları Çerçevesinde Değerlendirilmesi* (Yüksek Lisans Tezi Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü). Konya.
- Şamdan, Y. (2023). Türk Kamu Yönetiminde Şeffaflık ve Hesap Verilebilirlik. *Uluslararası Yönetim Akademisi Dergisi*, 6(3), 926-942. <https://doi.org/10.33712/mana.1256052>
- Şenyüz, D., Yüce, M., & Adnan, G. (2021). *Türk Vergi Sistemi*. (18.baskı) Bursa: Ekin Basım Dağıtım
- Şişman, G. (2016). Anayasa mahkemesi ve avrupa insan hakları mahkemesi kararları çerçevesinde vergi hukukunda öngörülebilirlik. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 65(4), 2423-2444. https://doi.org/10.1501/Hukfak_00000000528
- T.C. Anayasası. (1982). *Türkiye Cumhuriyeti Anayasası*, 7.11.1982 Tarih ve 2709 sayılı kanun, resmi gazete: 9.11.1982/17863.
- T.C. Anayasası, m.73. (1982). *Türkiye Cumhuriyeti Anayasası*, 7.11.1982 Tarih ve 2709 sayılı kanun, resmi gazete: 9.11.1982/17863.
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2011). *İngiltere Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminin İncelenmesi*. Ankara: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı.
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2024). *Hazine ve maliye bakanlığı 2024-2028 Stratejik Plan*. Ankara: Hazine ve Maliye Bakanlığı.
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Konseyi. (2024). *Uluslararası Vergi Gelişmeleri Çalışma Grubu Küresel Asgari Kurumlar Vergisi Reformu Raporu*. Ankara: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Konseyi. https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/8/2024/07/Uluslararası-Vergi-Gelismeleri-Calisma-Grubu-Kuresel-Asgari-Kurumlar-Vergisi-Reformu-Raporu-I_23.06.2024.pdf
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2006). *Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresinde Vergi İncelemesi*. Ankara: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı.
- T.C. Resmi Gazete. (2024, Ağustos 2). *Kurumlar Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*. mayıs 2025 tarihinde <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2024/08/20240802-1.htm>
- Tanzi, V., & Zee, H. (2000). *Tax Policy for Emerging Markets: Developing Countries*. Washington, D.C., ABD: IMF. <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2000/wp0035.pdf> (Erişim tarihi:04.05.2025)
- Taşkın, T., Ertaş, B. A., & Altuntaş, R. (2013). Dar mükellef kurumların vergilendirilmesi. *Vergi Raporu*, (163),181-188. <https://vergiraporu.com.tr/upImage/org/2013-163->

Dar_Mukellef_Kurumlarin_Vergilendirilmesi-
Taskin_Taskin_B_Atilay_Ertas_Recep_Altuntas%20.

- Tax Justice Network. (2025). *Top 10 Financial Secrecy Jurisdictions* . Tax Justice Network. <https://fsi.taxjustice.net/en/introduction/global-secrecy-rankings/top-10-secrecy-jurisdictions> (Erişim tarihi: 01.03.2025)
- Teber, Y. K., & Altay, B. (2024). Kamu Politikalarında Davranışsal Yaklaşımın Önemi. *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 14(4), 1924-1933. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/nevsosbilen/article/1508494>
- Tekbaş, A. (2010). Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12(özel sayı), 123-191. <https://hukuk.deu.edu.tr/dosyalar/dergiler/dergimiz-12-ozel/1-mali/5-abdullahtekbas.pdf>
- Terzi, G. (2017). Uluslararası çifte vergilendirme ve önleyici düzenlemeler. *gümrük ve ticaret dergisi*.9(10), 74-83. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/gumrukticaretdergisi/issue/53319/708656>
- Teyyare, E., & Dirican, H. (2022). Adam smith'in Vergileme ilkeleri çerçevesinde vergiye gönüllü uyumun analizi. *international journal of public finance*, 7(1), 1-26. <https://doi.org/10.30927/ijpf>.
- Tezcan, M. (2024). *Küresel Asgari Kurumlar Vergisinin Türkiye Özelinde Uygulanabilirliği* (Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü).Ankara.
- Türkan, E. (1993). *Türkiye'de Kurumlar Vergisi Uygulamasının Firma Davranışları Üzerindeki Etkisi* (Uzmanlık Tezi, T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı).Ankara.
- Türkay, İ. (2024, Mart 18). *Türkiye’de dar mükelleflerin yıllık beyanname verme esasları*. Gündem Nazalı: <https://nazaligundem.com/tr/yayinlar/turkiyede-dar-mukelleflerin-yillik-beyanname-verme-esaslari?onlyTm=&tm=> (Erişim tarihi: 05.05.2025)
- TÜRMOB. (2023). *2023 Yılında istisna ve muafiyetler*. Ankara: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği. <https://www.turmob.org.tr/arsiv/mbs/pratikBilgiler/vergiharcamalarilistesi-2023.pdf>
- TÜRMOB. (2024). Hazine ve Maliye Bakanlığı. <https://www.turmob.org.tr/arsiv/mbs/resmigazete/-2024KurumlarVergisiRehberi.pdf> (Erişim tarihi: 18.04.2025)
- UĞUR, C. Y. (2023). OECD Ülkelerinde Vergi Kaçırma ve Yönetim Kalitesi . *Uluslararası Akademik Birikim Dergisi*,6(5),1037-1052. <https://doi.org/10.5281/zenodo.10443466>
- Uğurlu, H. (2019). vergilendirmede basitlik ilkesi açısından Türk vergi sisteminin değerlendirilmesi. *the journal of international scientific researches*,4(2)178-194. <https://doi.org/10.23834/isrjournal.566150>
- UK Government. (2023). *The United Kingdom's Position on the Global Minimum Tax Implementation*.
- Uruş, A. f. (2013). *Optimal vergileme ilkeleri ile vergilere karşı gösterilen tepkiler arasındaki ilişkinin değerlendirilmesi*.(Yüksek Lisans Tezi Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü). İzmir
- Uslu, H. (2023). Dijital Dönüşüm ve Kamu Hizmetleri Yönetiminde Yenilikçi Yaklaşımlar ve Zorluklar. *Uluslararası Politik Araştırma Dergisi*, 9(3), 15-31. <https://doi.org/10.25272/icps.1354693>
- Uygun, E. (2022). Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Küresel Asgari Kurumlar Vergisi. *International journal of public finance* , 93-112. <https://doi.org/10.30927/ijpf.1067733>

- Uygur, Ö. (2010). *Vergi Cennetleri İle Karapara Aklamanın Mali Piyasalara Etkileri* (Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü).İstanbul.
- Uygur, Y. (2014). Kamuda müşteri (vatandaş) odaklı hizmet anlayışı ve e-devlet sistemi. *Verimlilik Dergisi*(3), 37-64. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/verimlilik/issue/21770/233988>
- Ülger, Ö. (2013). *Vergi Cennetlerinin Küresel Finansal Kriz Üzerine Ekonomik Etkileri* (Yüksek Lisans Tezi, Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü).Nevşehir.
- Ülker, Y. (2025). İşletme hilesinin transfer fiyatlandırma boyutu ve örtülü kazanç aktarımı. *MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi*,14(2),779-792. <https://doi.org/10.33206/mjss.1470164>
- VDK. (2024). *Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2023 Yılı Faaliyet Raporu*. Ankara. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/17/2024/03/VDK-2023-Yili-Faaliyet-Raporu.pdf> (Erişim tarihi: 13.03.2025)
- Vergi Konseyi. (2023). *Kayıt Dışı Ekonomiye Daraltmaya Dönük Tedbirler Raporu*. Ankara: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı.
- Vergi Konseyi. (2024). *Küresel Asgari Kurumlar Vergisi Reformu Raporu-I*. T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. Ankara: T.C. HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI. https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/8/2024/07/Uluslararası-Vergi-Gelismeleri-Calisma-Grubu-Kuresel-Asgari-Kurumlar-Vergisi-Reformu-Raporu-I_23.06.2024.pdf (Erişim tarihi:08.05.2025)
- Vergi Konseyi. (2024). *Türk Vergi Sisteminin Vergi Adaleti Bakımından Değerlendirilmesi Raporu*. Ankara. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/8/2024/07/Turk-Vergi-Sisteminin-Vergi-Adaleti-Bakimindan-Degerlendirilmesi-Raporu.pdf> (Erişim tarihi: 09.04.2025)
- VergiKonseyi. (2022). *Uluslararası vergi gelişmeleri çalışma grubu raporu*. Ankara, Türkiye: Hazine ve Maliye Bakanlığı. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/8/2024/01/7Uluslararası-Vergi-Gelismeleri-2022-2.pdf> (Erişim tarihi:17.04.2025)
- Yeğen, B. (2019). *Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları ve çözüm önerileri*. In H. Güler (Ed.),*Türkiye'de güncel mali tartışmalar* (ss.215-254).Ekin Yayıncılık
- Yeğen, B. (2024). Vergilemede Adalet İlkesi Çerçevesinde Ödeme Gücünün Tespitine İlişkin Tekniklerin Değerlendirilmesi. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*,63, 365-373. <https://doi.org/10.30794/pausbed.1462555>
- Yenilmez, B. (2023). vergi planlaması yapılmasına sınırlama getireb kurumlar . *USBAD Uluslararası sosyal bilimler akadamei dergisi*,5(12),290-320. <https://doi.org/10.47994/usbad.1209983>
- Yıldız, A. (2017). 6771 sayılı kanunla anayasaya eklenen yargının tarafsızlığının anlamı üzerine . *TAAD*, (32),17-31. <https://doi.org/10.54049/taad.1093105>
- Yıldız, Y. (2019). *Kamu Mali Yönetiminde İç Kontrol, İç Denetim ve İç Denetim Uygulamalarında Karşılaşılan Sorunlar*. (Yüksek Lisans Tezi,Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü).İstanbul.
- Yılmaz, M. (2018). Vergi cennetleri ve ülke uygulamaları. *mcbü sosyal bilimler dergisi* , 16(4), 197-222. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/614827>
- Yoruldu, M. (2020). Salt liberal iktisat anlayışının vergilendirmeye bakış açısı: Vergi adaleti üzerine bir değerlendirme. In *Kapitalizmin krizlerinin çözülmesine ilişkin yeni yaklaşımlar* (s.188-

205).

Hiper

Yayıncılık.

<https://acikerisim.balikesir.edu.tr/items/aca7d860-75f7-423c-8b6b-395e2d24340a>

Yüce, M., & Keleş, D. (2021). İşletmelerde Vergi Yönetimi ve Konuya İlişkin Uluslararası Gelişmeler. *Maliye Çalışmaları Dergisi*, 5(65), 151–176. <https://doi.org/10.26650/mcd2021-881666>

Yükçü, S., & Atağan, G. (2009). Etkinlik, etkililik ve verimlilik kavramlarının yarattığı karışıklık. *Atatürk üniversitesi iktisadi ve idari bilimler dergisi*, 23(4), 1–13. <https://doi.org/10.16951/iibd.06310>



ÖZGEÇMİŞ

Adı Soyadı : Melahat KARAKAYA

Yabancı Dili : İngilizce, Almanca

Eğitim Durumu

Lise :

Lisans : Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye
Bölümü, 2022

Yüksek Lisans : Sinop Üniversitesi Boyabat İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Siyaset
ve Kamu Yönetimi ,2025

Mesleki Deneyim

İş Yeri :

Yayın Listesi :