

PRIMETAX PUBLICATIONS:

KÜRESEL ASGARİ VERGİ
(PILLAR TWO / GLOBE):
REJİM, MİMARİ VE UYGULAMA

QDMTT–İİR–UTPR ÇERÇEVESİ VE TÜRKİYE
UYGULAMASI

ARALIK 2025

PrimetaX

BÖLÜM 1 KÜRESEL ASGARI VERGİ REJİMİ (PILLAR TWO / GLOBE)

Kavramsal Çerçeve, Temel Mantık ve Sistemsel Sınırlar

1.1. Uluslararası Kurumlar Vergisi Mimarisinin Yapısal Arka Planı

Uluslararası kurumlar vergisi sistemi, tarihsel olarak vergileme yetkisini iki temel bağlayıcı unsur üzerinden tanımlamıştır: yerleşiklik ve kaynak/daimi işyeri ilkeleri. Ekonomik faaliyetin büyük ölçüde fiziksel varlıklar, yerel üretim tesisleri ve coğrafi olarak sabit iş modelleri etrafında şekillendiği dönemlerde bu yapı işlevsel ve öngörülebilir bir çerçeve sunmuştur. Vergileme hakkı, şirketlerin hukuki yerleşikliği ile faaliyet gösterdikleri ülkelerdeki fiziksel mevcudiyetleri arasındaki ilişkiye dayandırılmıştır.

Zaman içinde küresel ekonominin yapısı köklü biçimde değişmiştir. Çok uluslu işletme gruplarının değer yaratma süreçleri, giderek maddi olmayan varlıklara, fikri mülkiyete, dijital iş modellerine ve sınır ötesi fonksiyon dağılımına dayanır hale gelmiştir. Bu dönüşüm, ekonomik faaliyetin gerçekleştiği yer ile vergilemeye esas alınan bağlayıcı unsurlar arasındaki ilişkiyi zayıflatmıştır.

Ortaya çıkan sonuç çoğu durumda hukuka aykırılıktan değil; aksine mevcut mevzuata tamamen uyumlu şekilde kurgulanmış yapıların, belirli ülkelerde çok düşük etkin vergi oranları üretmesine imkan tanımasından kaynaklanmıştır. Bu durum, tek tek ülke mevzuatlarının başarısızlığından ziyade, uluslararası kurumlar vergisi mimarisinin tasarım sınırlarının doğal bir yansımasıdır. Küresel asgari vergi rejimi, bu noktada mevcut sistemin üzerine eklenen ikinci bir değerlendirme ve dengeleme katmanı olarak ortaya çıkmıştır.

1.2. Etkin Vergi Oranının Normatif Bir Ölçüte Dönüşmesi

Klasik kurumlar vergisi yaklaşımı, vergi yükünü esas itibarıyla kanuni vergi oranı ve vergisel matrah üzerinden değerlendirir. Bu çerçevede verginin mevzuata uygun şekilde hesaplanmış olması, sonucun yeterliliği açısından belirleyici kabul edilir.

Küresel asgari vergi rejimi bu yaklaşımı reddetmez; korur ve üzerine yeni bir normatif değerlendirme düzeyi ekler. Bu yeni düzeyin merkezinde etkin vergi oranı (ETR) yer alır. ETR, bir ekonomik karın fiilen ne ölçüde vergi yükü taşıdığını gösteren sonuç odaklı bir ölçüttür.

Pillar Two (GloBE) mimarisinde ölçüm şirket bazında değil; ülke/yargı alanı bazında yapılır. Aynı yargı alanında faaliyet gösteren tüm grup şirketlerinin GloBE gelirleri ve bu gelirlere atfedilen kapsanan vergileri konsolide edilir. ETR'nin %15 eşliğinin altında kalması halinde tamamlayıcı vergi mekanizması devreye girer. Böylece hukuken doğru

hesaplanmış bir vergi sonucu, ekonomik yeterlilik bakımından ayrıca test edilmiş olur. Bu yaklaşım, küresel asgari verginin özünü oluşturur.

1.3. Küresel Asgari Verginin Kapsam Mantığı

Küresel asgari vergi rejimi tüm işletmelere uygulanmak üzere tasarlanmamıştır; bilinçli biçimde ölçek temelli bir kapsama sahiptir. Kapsam, nihai ana işletmenin konsolide finansal tabloları esas alınarak belirlenen büyüklük eşiği üzerinden tespit edilir.

Genel kural olarak konsolide hasılatı 750 milyon Avro eşiğini aşan çok uluslu işletme grupları kapsama girer. Bu eşik, idari yük ile potansiyel vergi etkisi arasında denge kurmayı amaçlar. Kapsama girilmesi, otomatik olarak ilave vergi doğduğu anlamına gelmez; yalnızca ilgili hesap döneminde ETR testine tabi olunacağını ifade eder.

1.4. Tamamlama (Top-up) Mekanizmasının Temel Mantığı

Küresel asgari vergi rejimi, klasik anlamda yeni bir vergi ihdası değildir; eksik kalan verginin tamamlanması mantığıyla çalışır. Belirli bir yargı alanında hesaplanan ETR'nin %15'in altında kalması halinde, eksik oran ilgili yargı alanının GloBE geliri üzerinden uygulanarak tamamlayıcı vergi hesaplanır.

Bu verginin hangi ülkede ve hangi mekanizma aracılığıyla tahsil edileceği rejimin hukuki mimarisi tarafından belirlenir. Yerel düzeyde uygulanan yerel asgari tamamlayıcı vergi, tamamlayıcı verginin kazancın elde edildiği ülkede kalmasını sağlar. Yerelde tamamlanmayan veya yeterli kabul edilmeyen durumlarda ise grup merkezinde uygulanan gelir dahil etme kuralı ve belirli koşullar altında düşük vergilendirilmiş kazanç kuralı devreye girer. Bu yapı, vergileme hakkını tek bir coğrafyaya sabitlemez; grup düzeyinde asgari bir vergisel sonuç üretmeyi hedefler.

1.5. Grup Bazlı Yaklaşımın Nedeni

Rejim şirket bazında değil; çok uluslu işletme grubu bazında kurgulanmıştır. Bunun temel nedeni, düşük vergileme sonuçlarının çoğu zaman tekil şirket faaliyetlerinden değil; grup içi yapılandırmalardan, fonksiyon dağılımından ve sermaye yerleşiminden kaynaklanmasıdır.

Ölçümün konsolide finansal tablolar üzerinden yapılması, vergi planlamasının gerçekleştiği gerçek ekonomik düzeyi hedef alır. Bu yaklaşım, küresel asgari verginin bir "yerel denetim" aracı değil; küresel sonuç dengeleme mekanizması olduğunu açıkça ortaya koyar.

1.6. Finansal Raporlama Temelli Ölçümün Sonuçları

GloBE mimarisi, ölçümün başlangıç noktasını vergisel matrah yerine finansal raporlama karı olarak belirler. Vergisel matrahlar ülkelere göre değişen istisna, indirim ve teşvik

tasarımlarına açıktır; finansal raporlama verileri ise konsolidasyon ve karşılaştırılabilirlik bakımından daha homojen bir zemin sunar.

Bu tercih, rejimi teknik olarak daha karmaşık hale getirir. Vergi fonksiyonu, finansal raporlama, muhasebe politikaları ve grup konsolidasyon süreçleriyle doğrudan bağlantılı hale gelir. Uygulamada bu durum, vergi hesaplamalarının finansal raporlama disipliniyle birlikte yürütülmesini zorunlu kılar.

1.7. Rejimin Bilinçli Sınırları

Küresel asgari vergi rejimi bilinçli olarak sınırlı bir müdahale alanına sahiptir. Rejim;

- transfer fiyatlandırması kurallarının yerine geçmez,
- ülkelerin kanuni vergi oranlarını uyumlaştırmayı amaçlamaz,
- vergi rekabetini ortadan kaldırmayı hedeflemez,
- ekonomik faaliyetin niteliğini veya maddi varlık yoğunluğunu merkezine almaz.

Amaç, ülkelerin vergi politikalarını yeniden tasarlamak değil; belirli bir eşik altındaki vergisel sonuçları tamamlamaktır. Bu sınırlar, rejimin politik ve hukuki kabul edilebilirliğinin temelidir.

1.8. Küresel Koordinasyon ve Ulusal Uygulamalar

Küresel asgari vergi tek tip bir uluslararası vergi değildir. Rejim, ortak bir mimarinin ülkeler tarafından kendi iç hukuklarına aktarılması yoluyla uygulanır. Uygulama ulusaldır; mantık küresel olarak koordinelidir.

Ulusal mevzuatlar arasında kaçınılmaz teknik farklılıklar doğsa da yerel tamamlayıcı vergi-grup merkezli tamamlayıcı mekanizmalar etkileşimi sayesinde küresel ölçekte asgari bir vergisel sonucun üretilmesi hedeflenir. Bu koordinasyon, parçalı uygulamalara rağmen bütüncül sonuç üretimini mümkün kılar.

1.9. Bölüm Sonu Çerçevesi

Küresel asgari vergi rejimi, kurumlar vergisini ikame etmez; ülke bazında hesaplanan etkin vergi oranını %15 eşiğine karşı test eden ve bu eşğin altında kalan sonuçları tamamlayan ikinci bir vergisel katmandır. Kapsam, konsolide hasılatı 750 milyon Avro eşğini aşan çok uluslu işletme grupları üzerinden belirlenir. Ölçüm, vergisel matrahtan ziyade finansal raporlama verilerine dayanır. Uygulama ulusal mevzuatlar yoluyla gerçekleşir; mimari ise küresel ölçekte koordinelidir.

BÖLÜM 2 KÜRESEL ASGARİ VERGİNİN TARİHSEL VE POLİTİK EVRİMİ

BEPS'ten Pillar Two'ya Uzanan Süreç

2.1. BEPS 1.0'ın Çıkış Noktası ve Yapısal Sınırları

Küresel asgari vergi rejiminin tarihsel arka planı, doğrudan Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) sürecine dayanır. BEPS 1.0, çok uluslu işletme gruplarının karlarını ekonomik faaliyetin gerçekleştiği ülkelerden düşük vergili veya vergisiz yargı alanlarına kaydırabilmesini mümkün kılan yapısal boşluklara odaklanmıştır.

Bu dönemde geliştirilen aksiyon planlarının temel yaklaşımı, mevcut uluslararası kurumlar vergisi mimarisini koruyarak sistem içindeki uyumsuzlukları gidermek olmuştur. Daimi işyeri tanımının güncellenmesi, transfer fiyatlandırması kurallarının sıkılaştırılması, hibrit uyumsuzlukların giderilmesi ve bilgi değişimi mekanizmalarının güçlendirilmesi bu yaklaşımın ana araçlarıdır.

Ancak BEPS 1.0'ın ortak paydası şudur: Sistem, "hukuka aykırı davranışları" hedef almış; fakat hukuka uygun şekilde kurgulanmış yapıların ürettiği düşük etkin vergi sonuçlarını normatif olarak sorgulamamıştır. Başka bir ifadeyle BEPS, davranışı düzenlemiş; sonucu değerlendirmemiştir.

2.2. BEPS Sonrası Tatminsizlik: Kurallar Var, Sonuç Hala Sorunlu

BEPS aksiyonlarının birçok ülkede iç hukuka aktarılmasıyla birlikte, klasik agresif vergi planlaması araçlarının önemli bir kısmı etkisizleşmiştir. Buna rağmen, çok uluslu işletme gruplarının belirli ülkelerde çok düşük etkin vergi oranlarıyla vergilenmeye devam ettiği gözlemlenmiştir.

Bu durum iki temel nedene dayanır:

Birincisi, BEPS araçlarının büyük ölçüde işlem bazlı ve ihlal varsayımına dayalı olmasıdır. Hukuka tamamen uygun şekilde tasarlanmış vergi rejimleri ve teşvik yapıları, BEPS kapsamı dışında kalmıştır.

İkincisi ise, ülkelerin yatırım çekme amacıyla bilinçli biçimde sundukları düşük vergili veya tercihli rejimlerin, BEPS çerçevesinde doğrudan hedef alınmamış olmasıdır.

Bu noktada uluslararası vergi tartışması, "kurallar doğru mu uygulanıyor?" sorusundan uzaklaşıp, "ortaya çıkan sonuç kabul edilebilir mi?" sorusuna yönelmiştir. Küresel asgari verginin fikrî zemini tam olarak bu kırılmada oluşmuştur.

2.3. Dijital Ekonomi Tartışması ve Pillar One'ın Doğuşu

BEPS sonrası dönemde ilk çözüm refleksi, dijital ekonominin vergilendirilmesi üzerinden şekillenmiştir. Dijital iş modelleri, fiziksel varlık ve daimi işyeri kavramlarını zorladığı için, vergileme hakkının pazar ülkelerine doğru yeniden dağıtılması gerektiği düşünülmüştür.

Bu yaklaşım, daha sonra Pillar One olarak adlandırılan çerçevenin temelini oluşturmuştur. Pillar One, büyük ve yüksek karlı çok uluslu işletmelerin, fiziksel varlıkları olmasa dahi pazar ülkelerinde vergilenmesini hedeflemiştir. Vergileme hakkının yeniden tahsisi, bu yapının merkezindedir.

Teorik olarak Pillar One, dijitalleşmenin yarattığı adaletsizlik algısına doğrudan yanıt veren yenilikçi bir model sunmuştur. Ancak bu yenilik, aynı zamanda ciddi politik ve teknik zorlukları da beraberinde getirmiştir.

2.4. Pillar One'ın Politik ve Teknik Tıkanması

Pillar One'ın uygulamada karşılaştığı en büyük sorun, vergileme hakkının yeniden dağıtılmasının doğrudan ülkeler arası gelir transferi anlamına gelmesidir. Bu durum, özellikle çok uluslu grupların merkez ülkeleri açısından ciddi politik direnç yaratmıştır.

Teknik açıdan ise; kapsama girecek şirketlerin belirlenmesi, yeniden dağıtılacak karın hesaplanması, pazar ülkeleri arasında paylaşırma anahtarlarının tasarlanması gibi konular, uzlaşmayı zorlaştıracak ölçüde karmaşık hale gelmiştir.

Bu tıkanma, uluslararası vergi tartışmasını yeniden yönlendirmiştir. Sorun artık "kimin neyi vergileyeceği" değil; "toplamda ne kadar vergi ödenmiş sayılacağı" sorusuna dönüşmüştür.

2.5. Paradigma Değişimi: Tahsisten Sonuca

Pillar One'ın sınırlı ilerlemesi, uluslararası vergi düşüncesinde köklü bir paradigma değişimini tetiklemiştir. Tartışma, vergileme hakkının yeniden dağıtılmasından, ortaya çıkan vergi sonucunun yeterliliğinin test edilmesine kaymıştır.

Bu noktada çözüm, ülkelerin vergi egemenliğine doğrudan müdahale etmek yerine, asgari bir vergi sonucunu küresel ölçekte garanti altına almak olarak şekillenmiştir. Böylece Pillar Two fikri ortaya çıkmıştır.

Pillar Two, vergi oranlarını uyumlaştırmaz. Ülkelerin teşviklerini yasaklamaz. Ancak ortaya çıkan etkin vergi yükünü ölçer ve belirli bir eşik altında kalan sonuçları tamamlar. Bu yaklaşım, BEPS'in davranış odaklı yapısından bilinçli bir kopuştur.

2.6. Pillar Two'nun Politik Kabul Edilebilirliği

Pillar Two'nun geniş kabul görmesinin temel nedeni, ulusal egemenliğe görece sınırlı müdahale etmesidir. Ülkeler kendi vergi rejimlerini korur; ancak bu rejimlerin ürettiği sonuçlar küresel bir ölçüde tabi tutulur.

Bu yapı, özellikle Avrupa ülkeleri açısından cazip olmuştur. Avrupa Birliği, düşük etkin vergilemenin yarattığı taban aşınmasını sınırlamak için Pillar Two'yu güçlü biçimde desteklemiştir. ABD gibi büyük ekonomiler ise temkinli yaklaşmakla birlikte, küresel mutabakatın dışında kalmamayı tercih etmiştir.

Bu süreç, OECD ve G20 çatısı altında yürütölen Inclusive Framework çalışmalarıyla kurumsal zemine oturtulmuştur.

2.7. %15 Oranı ve 750 Milyon Avro Eşliğinin Politik Mantığı

Küresel asgari vergi rejiminde belirlenen %15 oranı, teorik olarak "doğru" bir oran olduğu için değil; politik olarak üzerinde uzlaşılabilir bir denge noktası olduğu için seçilmiştir. Daha yüksek bir oran, düşük vergili rejimlere sahip ölkelerin direncini artıracak; daha düşük bir oran ise rejimin etkisini zayıflatacaktı.

Benzer şekilde 750 milyon Avro konsolide hasılat eşliği, idari yük ile kapsama alınan ekonomik etki arasında denge kurmak amacıyla belirlenmiştir. Bu eşik, küresel ekonomide sistemik etkiye sahip grupları hedef alırken, daha küçük ölçekli yapıları rejimin dışında bırakır.

2.8. Bölüm Sonu Çerçevesi

Bu bölümde ele alınan tarihsel ve politik evrim, küresel asgari vergi rejiminin ani bir politika tercihi olmadığını; BEPS 1.0'ın sınırlılıkları, Pillar One'ın tıkanması ve sonuç odaklı bir vergileme arayışının doğal ürünü olduğunu göstermektedir.

Bu arka plan anlaşılmadan, küresel asgari verginin hukuki mimarisini veya teknik hesaplama mekanizmasını sağlıklı biçimde değerlendirmek mümkün değildir. Bölüm 3, bu tarihsel dönüşümün somut hukuk normlarına nasıl dönüştüğünü ele almaktadır.

BÖLÜM 3 KÜRESEL ASGARI VERGİNİN HUKUKİ MİMARİSİ

IIR, UTPR ve QDMTT'nin Tasarım Mantığı

3.1. Hukuki Problemin Çerçevesi: Sonucu Kim Vergiler?

Küresel asgari vergi rejimi, ilk bakışta teknik bir hesaplama sistemi gibi görünse de, özünde hukuki bir probleme yanıt verir. Bu problem, klasik uluslararası vergi hukukunun sınırlarını zorlayan şu soruda somutlaşır:

Belirli bir ülkede elde edilen kazanç, asgari etkin vergi oranının altında vergilenmişse, bu eksik vergi hangi ülke tarafından ve hangi hukuki gerekçeyle tahsil edilecektir?

Geleneksel sistemde bu sorunun cevabı açıktır. Vergileme hakkı, kural olarak kazancın elde edildiği ülkeye aittir. Ancak küresel asgari vergi rejimi, bu yaklaşımı mutlak kabul etmez. Rejim, eksik kalan verginin mutlaka kazancın kaynağında tamamlanmasını şart koşmaz; bunun yerine çok katmanlı ve hiyerarşik bir tahsil mekanizması kurar.

Bu mekanizma, üç temel hukuki araç üzerine inşa edilmiştir:

Income Inclusion Rule (IIR),

Undertaxed Profits Rule (UTPR) ve

Qualified Domestic Minimum Top-up Tax (QDMTT).

3.2. Income Inclusion Rule (IIR): Birincil ve Merkezî Mekanizma

3.2.1. IIR'nin Hukuki Mantığı

IIR, küresel asgari vergi mimarisinin birincil kuralıdır. Temel varsayımı şudur: Bir grubun belirli bir ülkedeki iştiraki, asgari etkin vergi oranının altında vergilenmişse ve bu eksik vergi yerelde tamamlanmamışsa, söz konusu fark grup merkezinin bulunduğu ülkede vergilenir.

Bu yaklaşım, vergileme hakkını “kazancı elde eden şirket” yerine, “kazancı kontrol eden grup” üzerinden kurar. Vergileme, mülkiyet ve kontrol ilişkisine bağlanmıştır. Bu yönüyle IIR, klasik kaynak–yerleşiklik ayrımının ötesine geçen, grup temelli bir hukuki mantık içerir.

IIR, kazancı doğrudan vergilemez; eksik vergiyi vergiler. Bu ayırım, kuralın hukuki savunulabilirliğinin temelidir.

3.2.2. IIR'nin Politik ve Hukuki Kabul Edilebilirliği

IIR'nin mimaride öncelikli konumda yer almasının nedeni, görece yüksek kabul edilebilirliğidir. Vergi, grup merkezinin mukim olduğu ülkede alınır. Bu durum, özellikle büyük ekonomiler açısından egemenlik algısıyla uyumludur.

Ayrıca IIR, başka bir ülkenin kazancına doğrudan el koyma görüntüsü yaratmaz. Vergileme, merkez ülkedeki ana işletmenin kendi vergi yetkisi kapsamında gerçekleştirilir. Bu yapı, anayasal sınırlamalar ve mülkiyet hakkı perspektifinden daha az tartışmalıdır.

3.3. Undertaxed Profits Rule (UTPR): İkincil ve Zorlayıcı Mekanizma

3.3.1. UTPR'nin Fonksiyonu

UTPR, IIR'nin uygulanamadığı veya eksik kaldığı durumlar için tasarlanmış tamamlayıcı bir kuraldır. Eğer grup merkezinin bulunduğu ülke IIR uygulamıyorsa ya da IIR yoluyla eksik vergi tamamen tahsil edilemiyorsa, UTPR devreye girer.

Bu kural kapsamında eksik kalan vergi, grubun faaliyet gösterdiği diğer ülkeler arasında paylaşılırak tahsil edilir. Paylaştırma, grup içindeki maddi varlıklar ve istihdam gibi ölçütlere dayanır.

UTPR'nin amacı, asgari vergi sonucunun hiçbir şekilde "boşlukta kalmamasını" sağlamaktır.

3.3.2. UTPR'nin Hukuki Sertliği ve Bilinçli Sınırlandırılması

UTPR, hukuki açıdan mimarinin en sert unsurudur. Çünkü bir ülke, kendi sınırları dışında elde edilmiş bir kazançtan doğan eksik vergiye fiilen müdahale eder. Bu nedenle UTPR, bilinçli olarak ikincil ve son çare mekanizması olarak konumlandırılmıştır.

Bu sertlik, aynı zamanda UTPR'nin neden politik olarak daha tartışmalı olduğunu da açıklar. Birçok ülke, UTPR'nin devreye girmesini önlemek amacıyla ya IIR uygulamayı ya da yerel asgari tamamlayıcı vergi mekanizmasını tercih etmektedir.

3.4. Qualified Domestic Minimum Top-up Tax (QDMTT): Yerel Öncelik Mekanizması

3.4.1. QDMTT'nin Ortaya Çıkış Gerekçesi

QDMTT, küresel asgari vergi mimarisinin ilk taslaklarında merkezi bir unsur değildi. Ancak uygulama tartışmaları ilerledikçe, ülkeler açısından ortak bir risk belirginleşmiştir:

Eğer eksik vergi mutlaka başka bir ülkede tamamlanacaksa, kazancın elde edildiği ülke vergileme hakkını fiilen kaybedebilir.

QDMTT, bu kaygının ürünüdür. Bu mekanizma sayesinde bir ülke, kendi sınırları içinde elde edilen kazanç üzerinden asgari etkin vergi oranını kendisi tamamlayabilir. Böylece top-up vergi, başka bir ülkeye transfer edilmeden yerelde kalır.

3.4.2. QDMTT'nin Hukuki Niteliği ve "Qualified" Olma Şartı

QDMTT teknik olarak küresel bir kural değildir; ulusal bir vergi düzenlemesidir. Ancak bu düzenlemenin küresel mimari içinde tanınabilmesi için belirli kriterleri sağlaması gerekir.

Bir QDMTT'nin "qualified" kabul edilmesi, GloBE kurallarıyla tam uyumlu hesaplama ve ölçüm yapılmasına bağlıdır. Aksi halde yerelde alınan vergi, küresel ETR hesaplamasında yeterli sayılmayabilir ve aynı kazanç üzerinden IIR veya UTPR yoluyla yeniden vergileme gündeme gelebilir.

Bu nedenle QDMTT, yalnızca yerel bir vergi değil; küresel tanınırlık testine tabi bir mekanizmadır.

3.5. Hiyerarşik Yapı: Neden Bu Sıralama?

Küresel asgari vergi mimarisinde kuralların sıralaması rastlantısal değildir. Sistem, bilinçli bir öncelik düzeni üzerine kuruludur:

Önce QDMTT,

sonra IIR,

en son UTPR.

Bu hiyerarşi, üç farklı menfaati dengelemeyi amaçlar:

kazancın elde edildiği ülkenin vergileme hakkı,

grup merkezinin hukuki kontrol alanı,

küresel ölçekte asgari vergi sonucunun garanti altına alınması.

Bu denge, rejimin hem hukuki hem de politik olarak sürdürülebilir olmasının ön koşuludur.

3.6. Hukuki Mimari ile Kavramsal Çerçeve Arasındaki Bağ

Bölüm 1'de ortaya konan sonuç odaklı vergileme yaklaşımı ve Bölüm 2'de açıklanan tarihsel-politik evrim, bu bölümde somut hukuk normlarına dönüşmektedir. IIR, UTPR ve QDMTT, küresel asgari verginin soyut hedeflerini uygulanabilir hukuki araçlara çevirir.

Bu araçların her biri tek başına eksiktir; ancak birlikte işlevseldir. Mimari, bilinçli olarak "tek kural" üzerine değil, sistematik bir bütünlük üzerine inşa edilmiştir.

3.7. Bölüm Sonu Çerçevesi

Küresel asgari vergi rejiminin hukuki mimarisi, klasik uluslararası vergi hukukunun sınırlarını genişleten çok katmanlı bir yapıya sahiptir. Yerel önceliği mümkün kılan QDMTT, grup merkezini devreye sokan IIR ve son çare olarak tasarlanan UTPR, birlikte çalışarak asgari vergi sonucunu güvence altına alır.

Bu mimari anlaşılmadan, küresel asgari verginin teknik hesaplama mekanizmasını doğru yorumlamak mümkün değildir. Bölüm 4, bu hukuki yapının hangi teknik ölçüm araçlarıyla hayata geçirildiğini ele almaktadır.

BÖLÜM 4 KÜRESEL ASGARI VERGİNİN TEKNİK HESAPLAMA MİMARİSİ

ETR, GloBE Geliri ve Ertelenmiş Vergi Mekanığı

4.1. Teknik Problemin Tanımı: Ne Ölçülmektedir?

Küresel asgari vergi rejiminin teknik çekirdeğı, basit ama klasik sistemler açısından alışılmadık bir soruya dayanır:

Belirli bir ülkede yaratılan ekonomik kar, fiilen ne kadar vergi yükü taşımıştır?

Klasik kurumlar vergisi sistemleri bu soruyu doğrudan sormaz. Vergi hukuku, karın hangi kurullarla vergilendirildiğine odaklanır; ortaya çıkan sonucun yeterliliğı normatif bir ölçüte bağlanmaz. Küresel asgari vergi rejimi ise bu boşluğu doldurur ve vergisel sonucu ayrıca ölçer.

Bu nedenle rejimin teknik mimarisi, vergisel matrahı değil; ülke bazında ölçülebilir, karşılaştırılabilir ve ekonomik gerçekliğı yansıttığı varsayılan bir kar kavramını esas alır.

4.2. GloBE Gelirinin Kavramsal Konumu

GloBE geliri ne klasik anlamda vergisel matrahtır ne de doğrudan finansal muhasebe karıdır. GloBE geliri, finansal raporlama karını başlangıç noktası alan, ancak küresel asgari vergi rejiminin sonuç odaklı yapısına uygun şekilde düzeltilmiş bir ölçüm birimidir.

Bu tercih tesadüfi değildir. Vergisel matrahlar, ülkelerin bilinçli politika tercihlerinin ürünüdür ve karşılaştırılabilirlik bakımından zayıftır. Finansal raporlama karı ise konsolidasyon, tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik açısından daha güçlü bir zemin sunar.

Ancak finansal karın olduğu gibi kullanılması da yeterli değildir. Bu nedenle GloBE mimarisi, finansal raporlama karı üzerinde belirli ve sınırlı düzeltmeler öngörür.

4.3. GloBE Geliri Düzeltmelerinin Temel Mantığı

GloBE geliri hesaplanırken amaç, ekonomik karı vergisel ve muhasebesel zamanlama etkilerinden mümkün olduğunca arındırmaktır. Bu nedenle bazı gelir ve gider unsurları sistematik olarak düzeltilir.

Buradaki kritik nokta şudur:

Bu düzeltmelerin amacı, vergi avantajlarını ortadan kaldırmak değildir. Amaç, etkin vergi oranını yapay biçimde düşüren veya yükselten unsurları nötralize etmektir.

Bu yaklaşım, küresel asgari verginin bir “vergi karşıtı” mekanizma değil; sonuç dengeleme sistemi olduğunu gösterir.

4.4. Kapsanan Vergiler: Payın Teknik Tanımı

ETR hesaplamasının pay kısmında yer alan kapsanan vergiler, uygulamada en sık hata yapılan alanlardan biridir. GloBE mimarisinde kapsanan vergiler, ekonomik olarak gelir veya kar üzerinden alınan ve yükü doğrudan işletmeye ait olan vergilerle sınırlıdır.

Kurumlar vergisi bu grubun çekirdeğini oluşturur. Buna karşılık dolaylı vergiler, harçlar, stopaj benzeri ancak ekonomik yükü farklı taraflara ait olan vergiler ETR hesabına dahil edilmez.

Bu dar tanımın nedeni, vergi yükünü GloBE geliriyle anlamlı ve doğrudan ilişkilendirme zorunluluğudur. “Ödenmiş olması”, bir verginin kapsanan vergi sayılması için yeterli değildir.

4.5. Etkin Vergi Oranı (ETR) Mekaniği

ETR, teknik olarak basit bir oran gibi görünür:

$$\text{ETR} = \text{Kapsanan Vergiler} / \text{GloBE Geliri}$$

Ancak bu sadelik yanıltıcıdır. Karmaşıklık, pay ve paydanın hangi döneme, hangi ülkeye ve hangi muhasebe etkileriyle bağlanacağı noktasında ortaya çıkar.

ETR, şirket bazında değil; ülke (jurisdiction) bazında hesaplanır. Aynı ülkede birden fazla grup şirketi varsa, bu şirketlerin GloBE gelirleri ve kapsanan vergileri konsolide edilir. Bu yaklaşım, tekil şirket sonuçlarından ziyade ülke bazında ortaya çıkan ekonomik sonucun ölçülmesini amaçlar.

4.6. Zamanlama Farkları Sorunu

Küresel asgari vergi rejiminde teknik karmaşıklığın en yoğunlaştığı alan, zamanlama farklarıdır. Finansal raporlama ile vergisel tanıma arasındaki farklar, belirli dönemlerde ETR’yi ciddi biçimde etkileyebilir.

Özellikle hızlandırılmış amortismanlar, yatırım teşvikleri ve geçici istisnalar, cari dönemde ödenen vergiyi düşürerek ETR’yi %15’in altına çekebilir. Eğer bu etki kalıcıysa, asgari vergi doğar. Eğer geçiciyse, sistem bu durumu kalıcı bir risk olarak kabul etmez.

Bu ayrımı mümkün kılan araç, ertelenmiş vergi mekanizmasıdır.

4.7. Ertelenmiş Verginin GloBE İçindeki Rolü

Ertelenmiş vergi, GloBE mimarisinde otomatik olarak ETR’ye dahil edilen bir unsur değildir. Sistem, ertelenmiş vergiyi yalnızca gerçekten geri dönebilir ve öngörülebilir zamanlama farklarını yansıttığı ölçüde dikkate alır.

Bu yaklaşımın temel mantığı şudur:

Küresel asgari vergi, tek bir yılın fotoğrafını değil; zaman içinde dengelenen vergi yükünü ölçmeyi hedefler.

Bu nedenle yalnızca muhasebe kaydı oluşturmak, ertelenmiş verginin ETR'ye dahil edilmesi için yeterli değildir. Geri dönüşün ekonomik olarak makul ve aynı ülke içinde gerçekleşmesi beklenir.

4.8. Kalıcı ve Geçici Fark Ayrımının Kritik Önemi

Teknik açıdan en belirleyici ayırım, kalıcı farklar ile geçici farklar arasındaki ayırımdır. Kalıcı farklar, zaman içinde geri dönmeyen ve ETR'yi kalıcı olarak düşüren unsurlardır. Asgari vergi riski esas olarak bu farklardan doğar.

Geçici farklar ise, ertelenmiş vergi mekanizmasıyla dengelenebilir. Bu farkların yanlış sınıflandırılması, uygulamada en sık karşılaşılan hataların başında gelir ve gereksiz tamamlayıcı vergi sonuçlarına yol açar.

4.9. Teknik Mimari ile Hukuki Mimari Arasındaki Bağlantı

Bölüm 3'te açıklanan hukuki mekanizmalar (QDMTT, IIR, UTPR), bu bölümde ele alınan teknik hesaplama altyapısı olmaksızın işlevsizdir. Hukuki kurallar, doğru ölçüm yapılmadığı sürece anlamlı sonuç üretmez.

Bu nedenle küresel asgari vergi rejiminde teknik hesaplama, yalnızca muhasebe veya vergi departmanının işi değil; grup düzeyinde koordine edilmesi gereken merkezi bir fonksiyondur.

4.10. Bölüm Sonu Çerçevesi

Bu bölümde, küresel asgari vergi rejiminin teknik hesaplama mimarisi ele alınmıştır. GloBE geliri, kapsanan vergiler ve ertelenmiş vergi mekanizması, etkin vergi oranının ekonomik gerçekliği yansıtacak şekilde ölçülmesini amaçlar.

Teknik karmaşıklık, rejimin zayıflığı değil; farklı muhasebe ve vergi sistemleri arasında tutarlı ve karşılaştırılabilir bir sonuç üretme zorunluluğunun doğal sonucudur. Bölüm 5, bu teknik yapının Türkiye'de nasıl uygulandığını ve yerel asgari vergi mekanizmasıyla nasıl kesiştiğini ele almaktadır.

BÖLÜM 5 TÜRKİYE'DE YEREL VE KÜRESEL ASGARI VERGİ REJİMİ

5.1. Türkiye Açısından Asgari Verginin Sistem İçindeki Yeri

Türkiye'de yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi, klasik kurumlar vergisinin alternatifi olarak değil; onun üzerine eklenen ikinci bir değerlendirme katmanı olarak tasarlanmıştır. Bu yaklaşım, küresel asgari vergi mimarisinin temel mantığıyla birebir örtüşür.

Türk vergi sistemi bu rejimle birlikte iki ayrı fakat bağlantılı soruya cevap verir. İlk soru, kurumlar vergisinin Türk vergi mevzuatına uygun şekilde hesaplanıp hesaplanmadığıdır. İkinci soru ise, bu doğru hesaplamının etkin vergi oranı bakımından küresel asgari eşik açısından yeterli olup olmadığıdır. Asgari vergi rejimi yalnızca ikinci soruya yöneliktir.

Bu ayrımın net anlaşılması, Türkiye uygulamasında yapılan pek çok kavramsal hatayı baştan önler. Asgari vergi, kurumlar vergisi hesaplamasını geçersiz kılmaz; ancak onun ürettiği sonucu ayrıca ve bağımsız biçimde test eder.

5.2. Türk Mevzuatında Normatif Çerçeve

Türkiye, küresel asgari vergi rejimini iç hukuka aktarmak amacıyla 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda kapsamlı değişiklikler yapmıştır. Bu değişikliklerle Kanun'a, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisini düzenleyen yeni bir bölüm eklenmiştir.

Söz konusu düzenleme, 2 Ağustos 2024 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Kanun, rejimin Türk hukukundaki varlığını, kapsamını ve temel ilkelerini tesis etmiş; ancak teknik hesaplama yöntemleri, raporlama yükümlülükleri ve uygulama detaylarını bilinçli olarak ikincil mevzuata bırakmıştır.

Bu tercih, küresel asgari verginin teknik ve dinamik niteliğiyle uyumludur. Kanun, çerçeve norm işlevi görürken; hesaplama ve uygulama, ikincil düzenlemelerle somutlaştırılmıştır.

5.3. Uygulama Genel Tebliği ve Operasyonel Başlangıç

Türkiye'de asgari vergi rejiminin fiilen uygulanabilir hale gelmesi, 26 Aralık 2025 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi Uygulama Genel Tebliği ile mümkün olmuştur.

Bu Tebliğ, rejimin operasyonel başlangıç noktasıdır. Kanuni altyapı daha önce oluşturulmuş olmakla birlikte, ETR hesaplamasının nasıl yapılacağı, GloBE gelirinin nasıl belirleneceği, kapsanan vergilerin kapsamı ve ertelenmiş vergi mekanizmasının nasıl ele alınacağı Tebliğ ile netlik kazanmıştır.

Tebliğ ile birlikte asgari vergi, Türk vergi sistemi içinde hesaplanabilir, denetlenebilir ve beyan edilebilir bir yükümlülük niteliği kazanmıştır.

5.4. Türkiye'nin Temel Sistemsel Tercihi: Yerel Tamamlama Önceliği

Türkiye, küresel asgari vergi mimarisini iç hukuka aktarırken açık bir sistemsel tercih yapmıştır: yerel asgari tamamlayıcı vergiye öncelik.

Bu tercih sayesinde, Türkiye'de elde edilen ekonomik kazanç üzerinden hesaplanan etkin vergi oranı yüzde on beşin altında kalıyorsa, eksik kalan vergi öncelikle Türkiye'de tamamlanır. Böylece aynı kazanç üzerinden başka ülkelerde IIR veya UTPR yoluyla ek vergileme yapılmasının önüne geçilmesi hedeflenir.

Bu yaklaşım, Türkiye'nin asgari vergi rejimini yalnızca bir uluslararası uyum yükümlülüğü olarak değil; aynı zamanda yerel vergileme hakkını koruyan bir araç olarak benimsediğini gösterir.

5.5. Yerel Asgari Vergi ile Küresel Mekanizmaların Etkileşimi

Türkiye'de uygulanan yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi, küresel mimariden bağımsız bir yapı değildir. Yerel ETR hesaplamalarının, grup düzeyinde yapılan GloBE hesaplamalarıyla uyumlu olması gerekir.

Uygulamada kritik olan nokta şudur: Yerel düzeyde doğru hesaplandığı düşünölen bir ETR, grup merkezinde yapılan küresel değerlendirmede farklı bir sonuca yol açabilir. Bu durum çoğunlukla ertelenmiş vergi kalemlerinin tanınması, kapsanan vergilerin sınıflandırılması veya GloBE gelirinin belirlenmesi aşamasında ortaya çıkar.

Bu nedenle Türkiye uygulaması, yalnızca yerel mevzuat bilgisiyle değil; küresel raporlama ve konsolidasyon mantığıyla birlikte ele alınmalıdır.

5.6. Kurumlar Vergisi ile Asgari Vergi Arasındaki Ayrım

Türkiye'de asgari vergi rejiminin doğru anlaşılması için kurumlar vergisi ile asgari vergi arasındaki ilişkinin netleştirilmesi gerekir. Kurumlar vergisi, klasik vergisel matrah ve oran üzerinden hesaplanır ve beyan edilir. Bu süreç, asgari vergi rejiminden bağımsızdır.

Asgari vergi ise, bu hesaplamanın sonucunu esas alarak ikinci bir test uygular. Kurumlar vergisi doğru hesaplanmış olsa dahi, etkin vergi oranı yüzde on beşin altında kalıyorsa yerel asgari tamamlayıcı vergi doğabilir.

Bu yapı, Türk vergi sisteminde ilk kez "doğru ama yetersiz" vergi sonucu kavramını kurumsal düzeyde ortaya koymuştur.

5.7. Türkiye Uygulamasında Teknik Hassasiyet Alanları

Türkiye uygulamasında asgari vergi bakımından öne çıkan hassasiyet alanları, küresel mimariyle paraleldir. Özellikle GloBE gelirinin vergisel kardan otomatik olarak türetildiği varsayımı, ertelenmiş vergi kalemlerinin geri dönebilirliğinin yeterince analiz

edilmemesi ve kapsanan vergilerin kapsamının geniş yorumlanması ETR'nin hatalı hesaplanmasına yol açabilir.

Bu nedenle asgari vergi, klasik anlamda bir beyan meselesi değil; hesaplama disiplini, dokümantasyon kalitesi ve grup içi koordinasyon meselesidir.

5.8. Türkiye Rejiminin Kavramsal Sonucu

Türkiye'de yerel ve küresel asgari vergi rejimi, vergiye uyum anlayışını tek boyutlu olmaktan çıkarmıştır. Vergisel doğruluk artık tek başına yeterli değildir. Vergi sonucu, küresel asgari vergi mimarisi içinde ayrıca değerlendirilmek zorundadır.

Bu durum, vergi fonksiyonunun rolünü de dönüştürmektedir. Vergi ekipleri, yalnızca yerel mevzuata değil; küresel ETR hesaplamalarına, finansal raporlama verilerine ve grup politikalarına hakim olmak durumundadır.

5.9. Bölüm Sonu Çerçevesi

Bu bölümde, küresel asgari vergi rejiminin Türkiye'deki ulusal uygulaması ele alınmıştır. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılan değişiklikler rejimin normatif temelini; 26 Aralık 2025 tarihli Uygulama Genel Tebliği ise operasyonel başlangıcını oluşturur. Türkiye'nin yerel asgari vergiye öncelik tanıyan tercihi, küresel mimari içinde vergileme hakkını koruyan bilinçli ve sistemselsel bir yaklaşımdır.

BÖLÜM 6 UYGULAMA VE YORUM

Küresel Asgari Verginin Pratikte Nasıl Çalıştığı

6.1. Uygulamada En Yaygın Yanlış Varsayım

Küresel asgari vergi rejimi uygulamada sıklıkla şu varsayımla ele alınır: Asgari vergi yalnızca düşük vergili ülkeler için önemlidir.

Bu varsayım sistematik olarak yanlıştır. Küresel asgari vergi, ülkelerin kanuni kurumlar vergisi oranlarını değil, fiilen ortaya çıkan etkin vergi oranını esas alır. Yüksek kanuni oranlı bir ülkede dahi, yatırım teşvikleri, istisnalar, hızlandırılmış amortismanlar veya belirli muhasebe-vegi zamanlama farkları etkin vergi oranını yüzde on beşin altına indirebilir.

Bu nedenle asgari vergi, bir ülke riski değil; doğrudan doğruya bir sonuç riskidir. Uygulamadaki pek çok hatanın kökeni, riskin yanlış yerde aranmasıdır.

6.2. Uygulama Mantığı: Soruların Doğru Sırayla Sorulması

Asgari vergi uygulamasında yapılan temel metodolojik hata, sürece “tamamlayıcı vergi çıkar mı?” sorusuyla başlanmasıdır. Oysa sistem, belirli bir mantıksal sıraya sahiptir ve bu sıraya uyulmadan yapılan her hesaplama teknik olarak kırılığandır.

Uygulamada doğru ilk soru şudur:

İlgili hesap döneminde, ilgili ülke için GloBE geliri var mıdır?

GloBE geliri yoksa, o ülke bakımından etkin vergi oranı hesabı yapılmaz. Bu eşik geçilmeden yapılan ETR analizleri, uygulamada sık karşılaşılan yanlış pozitif veya yanlış negatif sonuçların ana kaynağıdır.

6.3. “Kurumlar Vergisi Doğru Hesaplandıysa Sorun Yoktur” Refleksi

Klasik vergi pratiğinin güçlü reflekslerinden biri, kurumlar vergisinin mevzuata uygun hesaplanmış olmasının vergi riskini ortadan kaldırdığı düşüncesidir. Küresel asgari vergi rejimi, bu refleksi bilinçli olarak bozar.

Bir kurumlar vergisi hesabı yerel mevzuata tamamen uygun olabilir. Ancak bu hesaplama, GloBE geliriyle ilişkilendirildiğinde yüzde on beşin altında bir etkin vergi oranı üretiyorsa, asgari vergi doğar. Bu sonuç, herhangi bir hukuka aykırılık varsayımına dayanmaz.

Bu bağlamda küresel asgari vergi, uygulamada ilk kez “hukuka uygun ama sonuç itibarıyla yetersiz” vergi sonucu kavramını sistematik hale getirmiştir.

6.4. Zamanlama Farklarının Uygulamadaki Belirleyici Rolü

Uygulamada etkin vergi oranını en fazla etkileyen unsurların başında zamanlama farkları gelir. Yatırım teşvikleri, hızlandırılmış amortismanlar ve geçici istisnalar, cari dönemde ödenen vergiyi düşürerek etkin vergi oranını yapay biçimde aşağı çekebilir.

Bu noktada yapılan tipik hata, cari dönemde düşük görünen etkin vergi oranının otomatik olarak kalıcı bir asgari vergi yükü doğurduğu varsayımıdır. Oysa küresel asgari vergi mimarisi, geçici farkları ertelenmiş vergi mekanizması yoluyla dengelemeyi amaçlar.

Uygulamada kritik olan husus, söz konusu farkın geçici mi yoksa kalıcı mı olduğunun doğru teşhis edilmesidir. Bu ayrım yapılmadan verilen kararlar, ya gereksiz bir tamamlayıcı vergiye ya da ileride savunulması zor bir risk birikimine yol açar.

6.5. Yerel Hesaplama ile Grup Düzeyindeki GloBE Değerlendirmesi Arasındaki Fark

Yerel düzeyde yapılan etkin vergi oranı hesaplamaları ile grup merkezinde yapılan GloBE değerlendirmeleri her zaman örtüşmez. Bu durum çoğunlukla üç alanda ortaya çıkar: ertelenmiş vergi kalemlerinin tanınması, kapsanan vergilerin sınıflandırılması ve kullanılan finansal veri setlerinin farklılığı.

Yerel ekipler, kendi mevzuat ve muhasebe çerçevelerine göre makul gördükleri bazı kalemleri ETR'ye dahil edebilir. Ancak grup merkezinde yapılan değerlendirmede bu kalemler GloBE kriterlerini sağlamıyorsa, etkin vergi oranı daha düşük hesaplanabilir ve beklenmeyen bir tamamlayıcı vergi doğabilir.

Bu nedenle asgari vergi uygulaması, tek katmanlı bir hesaplama faaliyeti değil; yerel analiz ve grup düzeyinde doğrulama içeren iki aşamalı bir süreçtir.

6.6. Yerel Tamamlama Yapılmış Olmasına Rağmen Devam Eden Risk

Yerel asgari tamamlayıcı verginin hesaplanmış ve ödenmiş olması, küresel mekanizmaların otomatik olarak devre dışı kaldığı anlamına gelmez. Yerel tamamlamanın, küresel asgari vergi mimarisiyle uyumlu olması gerekir.

Yerel düzeyde hesaplanan bir tamamlayıcı vergi, GloBE açısından nitelikli kabul edilmiyorsa, aynı kazanç üzerinden grup merkezinde yeniden tamamlayıcı vergi gündeme gelebilir. Bu durum, uygulamada fiili çifte vergilemeye benzer sonuçlar doğurabilir.

Dolayısıyla yerel tamamlama, nihai bir güvence değil; küresel uyum sağlandığında anlam kazanan ara bir adımdır.

6.7. Uygulamada Tekrarlanan Kavramsal Hatalar

Uygulamada tekrar eden hataların ortak özelliği, küresel asgari verginin sonuç odaklı doğasının yeterince içselleştirilmemesidir. Özellikle GloBE gelirinin vergisel kardan otomatik türetilebileceği varsayımı, her ertelenmiş vergi kaleminin etkin vergi oranına dahil edilebileceği düşüncesi ve kapsanan vergiler kavramının geniş yorumlanması, en sık karşılaşılan sorun alanlarıdır.

Bu hatalar, çoğu zaman teknik bilgi eksikliğinden değil; sistemin hangi soruya cevap verdiğinin yanlış anlaşılmasından kaynaklanır.

6.8. Uygulama Disiplini Olarak Asgari Vergi

Küresel asgari vergi, uygulamada bir “beyan anı” rejimi değildir. Asgari vergi, yıl boyunca izlenmesi gereken bir ölçüm ve varsayım yönetimi disiplini. Etkin vergi oranı, yıl sonunda tesadüfen ortaya çıkan bir sonuç değil; yıl içinde alınan muhasebe, yatırım ve yapılandırma kararlarının bileşik sonucudur.

Bu yönüyle asgari vergi, vergi fonksiyonunu reaktif bir rolden çıkarıp proaktif bir yönetim alanına dönüştürür.

6.9. Bölüm Sonu Çerçevesi

Bu bölümde, küresel asgari verginin pratikte nasıl sonuç ürettiği ve uygulamada hangi noktalarda beklenmedik riskler doğurduğu ele alınmıştır. Asgari vergi riski, çoğu zaman yanlış işlemde değil; yanlış varsayımdan kaynaklanır. Uygulamada başarı, doğru rakamdan ziyade doğru soruların doğru sırayla sorulmasına bağlıdır.

Bir sonraki bölüm, bu uygulama risklerinin denetim sürecinde nasıl ele alındığını ve savunmanın hangi temeller üzerine kurulması gerektiğini incelemektedir.

BÖLÜM 7 BİLDİRİM, BEYAN VE DOKÜMANTASYON

Küresel Asgari Vergide “Rakamdan Önce Süreç” Mantığı

7.1. Asgari Vergide Uyum Kavramının Yeniden Tanımı

Küresel asgari vergi rejiminde “uyum”, klasik kurumlar vergisi anlayışından köklü biçimde ayrılır. Geleneksel sistemde uyum, doğru matrahın doğru oranla çarpılması ve süresinde beyan edilmesiyle ölçülür. Küresel asgari vergi rejiminde ise uyum, yalnızca ortaya çıkan vergi tutarıyla değil; bu tutara hangi veri seti, hangi varsayımlar ve hangi metodoloji ile ulaşıldığıyla anlam kazanır.

Bu farkın temel nedeni, rejimin vergisel matrah yerine finansal raporlama temelli bir ölçüm mimarisi üzerine kurulmuş olmasıdır. Ölçümün başlangıç noktası, yapılan düzeltmeler, ertelenmiş vergiye ilişkin kabuller ve kapsanan vergilerin sınıflandırılması, sonucun kendisi kadar önemlidir. Bu nedenle küresel asgari vergi, rakamdan ziyade yöntemi denetleyen bir uyum rejimi üretir.

7.2. Bildirim Yükümlülüğü: Vergi Doğmasa Bile Süreklilik

Asgari vergi rejiminde en sık yapılan kavramsal hata, ilgili hesap döneminde tamamlayıcı vergi doğmaması halinde herhangi bir bildirim veya açıklama yükümlülüğü bulunmadığı varsayımdır. Oysa sistem, kapsama girilmesini başlı başına bir raporlama olgusu olarak ele alır.

Kapsamda olan bir grubun, ilgili dönemde etkin vergi oranı yüzde on beşin üzerinde kalsa dahi, bu sonucun nasıl elde edildiğini gösterebilir durumda olması beklenir. Başka bir ifadeyle, “vergi çıkmadı” sonucu, sürecin sona erdiği değil; aksine ispat edilebilirliğin önem kazandığı noktadır.

Bu yaklaşım, küresel asgari verginin savunma mantığını da şekillendirir. Denetim, “neden vergi ödemedin?” sorusuyla değil; “bu sonuca hangi yoldan ulaştın?” sorusuyla başlar.

7.3. Beyan Mantığı: Tek Bir Beyanname Yok, Tek Bir Gerçek Var

Küresel asgari vergi, klasik kurumlar vergisi gibi tek bir beyannameyle kapanan bir sistem değildir. Rejim, yerel beyanlar ile grup düzeyindeki küresel raporlamanın birlikte çalıştığı çok katmanlı bir yapı üretir.

Yerel düzeyde yapılan beyan, ilgili ülke için hesaplanan etkin vergi oranını ve varsa yerel tamamlayıcı vergiyi yansıtır. Ancak bu beyan, grup merkezinde hazırlanan GloBE değerlendirmesinden kopuk ele alınamaz. Çünkü küresel sistem, yerel sonuçların grup düzeyinde nasıl okunduğunu belirler.

Bu nedenle doğru yaklaşım, yerel beyan ile grup raporlamasını iki ayrı gerçeklik olarak görmek değil; aynı ekonomik gerçeğin iki farklı anlatımı olarak ele almaktır. Rakamların

birebir örtüşmesi her zaman mümkün değildir; ancak aradaki farkların izah edilebilir ve belgelenebilir olması zorunludur.

7.4. Dokümantasyonun Merkezî Rolü

Küresel asgari vergi rejiminde dokümantasyon, klasik vergi uygulamalarındaki gibi “denetim gelirse hazırlanacak” bir dosya değildir. Dokümantasyon, sistemin çalışabilmesi için ön koşuldur. Çünkü GloBE hesaplaması, çok sayıda varsayım ve yorum içeren bir ölçüm sürecine dayanır.

Hangi finansal veri setinin esas alındığı, hangi düzeltmelerin yapıldığı, hangi vergilerin kapsanan sayıldığı ve ertelenmiş vergiye ilişkin kabullerin neye dayandığı açık biçimde yazılı hale getirilmediğinde, aynı hesaplama bir sonraki yıl dahi aynı sonucu üretmeyebilir. Bu durum, rejimin tekrar edilebilirlik ilkesini zedeler.

Dolayısıyla asgari vergi dokümantasyonu, sonucun değil; sonuca giden yolun kayda alınması anlamına gelir.

7.5. Yerel ve Küresel Dokümantasyonun Birlikte Okunması

Uygulamada karşılaşılan önemli risklerden biri, yerel dokümantasyon ile grup düzeyindeki GloBE dokümantasyonunun birbirinden kopuk hazırlanmasıdır. Yerel ekip tarafından oluşturulan dosya ile grup merkezinin hazırladığı küresel set aynı varsayımlara dayanmıyorsa, iki tarafta da savunma zayıflar.

Bu kopukluk çoğu zaman kasıtlı değildir. Farklı kapanış takvimleri, farklı veri kaynakları veya ertelenmiş vergiye ilişkin farklı kabuller bu ayrışmayı yaratabilir. Ancak sonuç değişmez: aynı dönem için iki farklı anlatı ortaya çıkar.

Küresel asgari vergi dokümantasyonu bu nedenle yerel bir uyum dosyası değil; çok uluslu bir dosya mimarisinin yerel uzantısı olarak ele alınmalıdır.

7.6. Denetim Perspektifi: İdare Ne Yapar, Ne Yapmaz?

Asgari vergi denetimi, klasik kurumlar vergisi denetiminden farklı bir mantıkla yürür. Denetim, çoğu zaman tek bir gider veya tek bir işlem üzerinden ilerlemez. Odak noktası, etkin vergi oranının nasıl oluştuğudur.

İdare, matematikten ziyade varsayımları test eder. Hangi karın esas alındığı, hangi düzeltmelerin neden yapıldığı ve ertelenmiş vergi kalemlerinin neden dahil edildiği sorgulanır. Bu sorgulama, rakamın büyüklüğünden bağımsızdır.

Bu nedenle asgari vergi denetiminde en güçlü savunma, düşük veya yüksek bir vergi sonucu değil; tutarlı ve izlenebilir bir metodolojidir.

7.7. Savunmanın Temel İlkesi: Sonucu Değil Süreci Savunmak

Küresel asgari vergi rejiminde etkili savunma, “ETR şu çıktı” demekle kurulmaz. Savunma, bu sonuca hangi veri setiyle, hangi varsayımlarla ve hangi muhakeme zinciriyle ulaşıldığını göstermekle mümkündür.

İyi kurgulanmış bir savunma dosyası, hesaplamayı baştan sona yeniden üretilebilir kılar. Aynı verilerle aynı adımlar tekrarlandığında aynı sonuca ulaşılabiliyorsa, rejimin ruhuna uygun bir uyumdan söz edilebilir.

Bu yaklaşım, denetimi pazarlık alanı olmaktan çıkarır ve teknik bir inceleme düzeyine taşır.

7.8. Bölüm Sonu Çerçevesi

Bu bölüm, küresel asgari vergi rejiminde bildirim, beyan ve dokümantasyonun neden klasik vergi pratiğinden farklı bir yere oturduğunu ortaya koymaktadır. Asgari vergi, yalnızca vergi doğuran bir rejim değil; ölçümün kendisini denetim konusu yapan bir sistemdir. Bu nedenle başarılı uyum, tek bir doğru beyannameden değil; tutarlı veri, açık varsayımlar ve izlenebilir bir süreçten doğar.

BÖLÜM 8 İLK UYGULAMA YILI, GEÇİŞ KURALLARI VE STRATEJİK ETKİLER

Küresel Asgari Verginin Davranış Değiştirici Niteliği

8.1. İlk Uygulama Yılı Neden Ayrı Okunmalıdır?

Küresel asgari vergi rejiminde ilk uygulama yılı, teknik olarak sonraki yıllardan farklı bir vergi üretmez. Ancak risk profili, yorum yoğunluğu ve kurumsal etkileri bakımından fiilen ayrı bir rejim gibi çalışır. Bunun nedeni, verginin yeni olması değil; ölçüm mimarisinin ilk kez fiilen sınanıyor olmasıdır.

İlk yıl, çoğu grup için aynı anda şu soruların cevaplanmasını zorunlu kılar: Hangi finansal veri seti esas alınacak? Finansal raporlama ile vergisel veri arasındaki köprü nasıl kurulacak? Ertelenmiş vergi hangi varsayımla tanınacak? Yerel hesaplama ile grup merkezi değerlendirmesi arasındaki farklar nasıl izah edilecek?

Bu soruların hiçbiri tek başına mevzuat okumakla çözülemez. İlk uygulama yılı, bu nedenle hukuki belirlilikten çok metodolojik tutarlılığın test edildiği bir dönemdir. Sonraki yıllarda “yerleşik uygulama” olarak anılacak tercihlerin büyük bölümü, fiilen bu ilk yılda yapılır.

8.2. Geçiş Kurallarının Mantığı: Erteleme Değil Yumuşatma

Geçiş kuralları çoğu zaman yanlış şekilde “muafiyet” veya “geçici rahatlama” olarak okunur. Oysa bu kuralların amacı, vergi yükünü ertelemek değil; ilk yıl ölçüm belirsizliğini yönetilebilir kılmaktır.

Geçiş hükümleri, rejimin özünü askıya almaz. Aksine, sonuç odaklı yapının ilk yıl veri kalitesi ve süreç eksiklikleri nedeniyle yanlış sinyaller üretmesini önlemeyi hedefler. Bu nedenle geçiş kuralları “vergi çıkmaz” garantisi vermez; yalnızca ölçümün daha geniş toleransla yapılmasına imkan tanır.

Buradaki kritik risk, geçiş kurallarının kalıcı bir konfor alanı olarak algılanmasıdır. İlk yıl düşük risk görünen bir yapı, geçiş etkisi ortadan kalktığında bir anda yüksek tamamlayıcı vergi üretmeye başlayabilir. Bu nedenle geçiş kuralları bir strateji değil, uygulama kolaylığı olarak ele alınmalıdır.

8.3. İlk Yılın En Büyük Tehlikesi: Yanlış Normalin Kurulması

İlk uygulama yılında yapılan en tehlikeli hata, o yıl ortaya çıkan sonuçların “normal” kabul edilmesidir. Oysa ilk yıl sonuçları çoğu zaman veri eksikliği, ihtiyatlı muhasebe kabulleri veya yorum belirsizliği nedeniyle ekonomik gerçeğin tam karşılığı değildir.

Örneğin ertelenmiş verginin temkinli biçimde tanınmaması, ilk yıl etkin vergi oranını gereğinden düşük gösterebilir. Ya da bazı kalemlerin ihtiyatlı şekilde dışlanması, sonraki

yıllarda sürdürülemez bir yüksek ETR görüntüsü yaratabilir. Her iki durumda da ilk yıl, yanlış bir referans noktası üretir.

Bu nedenle ilk yılın temel amacı “ne kadar vergi çıktı?” sorusuna cevap vermek değil; hangi varsayımlarla bu sonuca ulaşıldığını netleştirmektir. İlk yıl kötü kurgulanırsa, sonraki yıllarda her hesaplama bir önceki hatayı devralır.

8.4. Davranışsal Etki: Asgari Vergi Ne Değiştirir?

Küresel asgari vergi rejimi, şirketleri belirli bir hukuki yapıya zorlamaz. Ancak davranışları kökten değiştirir. Rejimin en güçlü etkisi, vergi planlamasının ağırlık merkezini kaydırmasıdır.

Klasik vergi planlamasında odak, çoğu zaman matrahın nerede ve nasıl oluştuğudur. Küresel asgari vergi ile birlikte odak, matrahtan ziyade sonucun nasıl ölçüldüğü noktasına kayar. Bu kayma, şu davranış değişikliklerini tetikler:

Vergi teşviklerinin yalnızca yerel avantaj olarak değil, ETR üzerindeki toplam etkisiyle birlikte değerlendirilmesi; yatırım kararlarında ilk yıl avantajı kadar ertelenmiş verginin gerçekten geri dönüp dönmeyeceğinin sorgulanması; grup içi yapıların hukuki uyum kadar ülkesel ETR sonuçları üzerinden okunması.

Bu davranış değişimi kısa vadede belirsizlik yaratır; orta vadede ise daha öngörülebilir bir vergi profili üretir.

8.5. Türkiye Perspektifi: İlk Yılda Teknikten Stratejiye Geçiş

Türkiye açısından ilk uygulama yılı, yalnızca yeni bir verginin hesaplanması değildir. Aynı zamanda Türkiye'nin grup içindeki vergi profilinin yeniden okunması anlamına gelir. Yerel asgari tamamlayıcı vergi sayesinde Türkiye, küresel mimari içinde “tamamlayıcı vergi üreten ülke” rolünü daha görünür biçimde üstlenir.

Ancak bu rol otomatik değildir. Türkiye’de yapılan yerel hesaplamanın, grup merkezinde aynı gerçekliği temsil etmesi gerekir. Yerelde ödenen tamamlayıcı verginin küresel değerlendirmede tanınmaması, ilk yılın en kritik risklerinden biridir.

Bu nedenle ilk yıl, Türkiye ekipleri için yalnızca yerel mevzuat okuması değil; grup merkezinin GloBE yaklaşımını da içselleştirme yılıdır. Doğru kurulan yerel–küresel köprü, sonraki yıllarda sürpriz riskleri belirgin biçimde azaltır.

8.6. İlk Yılın Doğru Okunması: Vergi Değil Sistem Kuruluyor

Küresel asgari verginin ilk uygulama yılı, vergi ödemekten çok sistem kurma yılıdır. Bu yıl, hatasız bir hesaplama kadar, tutarlı ve tekrar edilebilir bir metodoloji kurulmasını gerektirir. Çünkü rejim bir defalık değil, her yıl tekrarlanan bir ölçüm döngüsüdür.

Bu nedenle ilk yılın başarısı, ödenen veya ödenmeyen vergiyle değil; şu sorulara verilen cevaplarla ölçülmelidir: Aynı veriyi gelecek yıl da aynı şekilde ölçebiliyor muyuz? Aynı varsayımları savunabiliyor muyuz? Aynı sonucu yeniden üretebiliyor muyuz?

Bu sorulara güvenle “evet” denilebiliyorsa, ilk yıl amacına ulaşmıştır.

8.7. Bölüm Sonu Çerçevesi

Bu bölüm, küresel asgari verginin ilk uygulama yılının neden teknik bir başlangıçtan ibaret olmadığını ortaya koymaktadır. Geçiş kuralları, sistemi askıya alan istisnalar değil; ölçümü yumuşatan araçlardır. İlk yıl, vergi yükünden çok doğru davranışın ve doğru metodolojinin test edildiği bir dönemdir. Bu testi geçen yapılar için küresel asgari vergi, sürpriz üreten bir rejim olmaktan çıkar; öngörülebilir ve yönetilebilir bir vergi katmanına dönüşür.

BÖLÜM 9 SIK YAPILAN HATALAR, DENETİM YAKLAŞIMI VE SAVUNMA STRATEJİLERİ

Küresel Asgari Vergide Riskin Nerede Doğduğu ve Nasıl Yönetildiği

9.1. Asgari Vergide “Hata” Kavramının Yeniden Tanımı

Küresel asgari vergi rejiminde hata kavramı, klasik kurumlar vergisi pratiğinden yapısal olarak ayrışır. Geleneksel denetimlerde hata çoğu zaman somuttur: yanlış gider, hatalı istisna, eksik beyan. Asgari vergi rejiminde ise hata, çoğu durumda işlemin kendisinde değil; işlemin nasıl ölçüldüğünde ortaya çıkar.

Vergi mevzuatına tamamen uygun şekilde yürütülen bir faaliyet, GloBE metodolojisi açısından hatalı bir sonuç üretebilir. Çünkü sistem, hukuki uygunluğu değil; ölçülen etkin vergi sonucunu esas alır. Bu nedenle asgari vergi denetimi, klasik anlamda bir tarhiyat arayışıyla değil; ETR’ye giden varsayımların sorgulanmasıyla başlar.

Bu çerçevede risk, “yanlış işlem” değil; yanlış varsayım riski olarak yeniden tanımlanmalıdır.

9.2. En Sık Yapılan Yapısal Hatalar: Tekniğin Değil, Mantığın Kaybedilmesi

Uygulamada en yaygın hatalar, teknik karmaşıklıktan değil; rejimin sonuç odaklı doğasının yeterince içselleştirilmemesinden kaynaklanır. Bu hatalar çoğu zaman iyi niyetlidir; ancak sistematik risk üretir.

Birinci yaygın hata, GloBE gelirinin vergisel kardan otomatik türetilbileceği varsayımıdır. Bu yaklaşım, finansal raporlama ile vergi muhasebesi arasındaki farkları ikincil görür. Oysa GloBE sistemi, ölçümün başlangıç noktasını bilinçli olarak finansal raporlama kararı olarak belirlemiştir. Vergisel kardan hareket edildiğinde, ölçüm daha ilk adımda yanlış kulvara girer.

İkinci yapısal hata, ertelenmiş verginin niceliksel bir dengeleme aracı olarak görülmesidir. Muhasebede kaydedilmiş olması, bir ertelenmiş vergi kaleminin ETR’ye dahil edilebileceği anlamına gelmez. Geri dönebilirlik ve ekonomik gerçeklik testleri yapılmadan yapılan her dahil etme, denetimde ilk çöken alanlardan biridir.

Üçüncü hata ise kapsanan vergiler kavramının geniş yorumlanmasıdır. “Sonuçta vergi ödendi” refleksiyle paya dahil edilen kalemler, ETR’yi teknik olarak hatalı hale getirir. Denetim perspektifinde bu alan, ölçümün güvenilirliğini doğrudan etkilediği için öncelikli sorgu başlığıdır.

9.3. Zamanlama Farklarının Yanlış Okunması: Sessiz Ama Derin Risk

Asgari vergi uygulamasında en sessiz fakat en derin risk alanı, zamanlama farklarının yanlış sınıflandırılmasıdır. Geçici farklar ile kalıcı farklar arasındaki ayırım, yalnızca muhasebe tekniği değildir; asgarî vergi sonucunu belirleyen stratejik bir eşiktir.

Uygulamada sıkça yapılan hata, belirli bir yılda düşük görünen ETR'nin otomatik olarak tamamlayıcı vergi doğuracağı varsayımıdır. Bu yaklaşım, ertelenmiş vergi mekanizmasının dengeleyici rolünü göz ardı eder. Geçici farklardan kaynaklanan düşük ETR, doğru şekilde tanınmış ertelenmiş vergi ile dengelenebiliyorsa, kalıcı bir risk doğmayabilir.

Buna karşılık, kalıcı farkların "nasıl olsa ileride düzeler" yaklaşımıyla geçici sayılması, denetimde zincirleme bir savunma problemi yaratır. Bu ayırım çoğu zaman tek yıl üzerinden değil; çok yıllık bir perspektifle test edilir.

9.4. Yerel Hesaplama ile Grup Değerlendirmesi Arasındaki Kopukluk

Bir diğer kritik risk alanı, yerel ETR hesaplamalarının grup merkezinde yapılan GloBE değerlendirmeleriyle hizalanmamasıdır. Yerel ekipler, kendi mevzuatları açısından makul varsayımlarla ilerleyebilir; ancak grup merkezinde bu varsayımlar kabul görmeyebilir.

Bu kopukluk en sık; ertelenmiş verginin tanınması, kapsanan vergilerin sınıflandırılması ve GloBE gelirin belirlenmesi aşamalarında ortaya çıkar. Sonuç olarak yerelde "risk yok" olarak görülen bir yapı, grup merkezinde tamamlayıcı vergi üretir.

Bu durum, asgari verginin neden tek katmanlı bir uyum konusu olmadığını açıkça gösterir. Yerel hesaplama, küresel değerlendirmenin alt kümesidir; ondan bağımsız bir gerçeklik değildir.

9.5. Denetim Perspektifi: İdare Gerçekte Neyi Test Eder?

Asgari vergi denetimlerinde idarenin odağı çoğu zaman tek bir rakam değildir. Denetim, ETR'nin kendisinden ziyade ETR'ye giden yolu test eder. Bu da denetimin karakterini kökten değiştirir.

Sorgulanan başlıklar tipik olarak şunlardır: GloBE gelirin hangi finansal verilerden türetildiği, yapılan düzeltmelerin gerekçesi, ertelenmiş vergi kalemlerinin neden tanındığı veya dışlandığı ve kapsanan vergilerin hukuki niteliği.

Bu yaklaşımda denetim, rakamları değil; varsayımları çürütmeye odaklanır. Savunma da bu nedenle rakamsal değil, metodolojik olmalıdır.

9.6. Savunmanın Temel İlkesi: Sonucu Değil Süreci Savunmak

Küresel asgari vergi rejiminde etkili savunma, “ETR şu çıktı” demekle kurulmaz. Savunma, bu sonuca nasıl ve neden ulaşıldığını göstermekle kurulur.

Güçlü bir savunma dosyası; GloBE gelirinin hangi adımlarla türetildiğini, her düzeltmenin gerekçesini, ertelenmiş vergi kalemlerinin geri dönebilirlik analizini ve kapsanan vergilerin sınıflandırma mantığını açık biçimde ortaya koyar.

Bu yaklaşım, denetimi pazarlık alanı olmaktan çıkarır; teknik bir inceleme seviyesine taşır. Asgari vergi savunması, retoriğe değil; süreç tasarımına dayanır.

9.7. Yerel Tamamlama Yapılan Durumlarda Savunma Dinamiği

Yerel asgari tamamlayıcı vergi uygulanmış olması, savunma ihtiyacını ortadan kaldırmaz; aksine savunmanın yönünü değiştirir. Bu aşamada temel soru, “vergi ödendi mi?” değil; “bu yerel tamamlamanın küresel mimariyle uyumu var mı?” sorusudur.

Yerelde ödenmiş bir tamamlayıcı vergi, GloBE standartlarıyla uyumlu değilse grup merkezinde yeterli kabul edilmeyebilir. Bu durumda aynı kazanç üzerinden ikinci kez tamamlayıcı vergi gündeme gelir. Bu risk, ancak uyumlu hesaplama ve belgelenmiş süreç ile yönetilebilir.

Dolayısıyla yerel tamamlama, savunmanın sonu değil; çoğu zaman başlangıç noktasıdır.

9.8. Bölüm Sonu Çerçevesi

Bu bölüm, küresel asgari vergi rejiminde riskin çoğu zaman yanlış işlemde değil; yanlış varsayımdan doğduğunu ortaya koymaktadır. Denetim, rakamdan ziyade ölçüm mantığını hedef alır. Bu nedenle güçlü savunma, sonucun değil; sürecin, yöntemin ve tutarlılığın ispatına dayanır. Küresel asgari vergide başarı, itirazla değil; baştan doğru kurgulanmış bir metodolojiyle elde edilir.

BÖLÜM 10 VAKA ÇALIŞMALARI

Küresel Asgari Verginin Türkiye Uygulamasında Somut Sonuçları

10.1. Vaka Metodolojisi: Bu Bölüm Ne Yapar, Ne Yapmaz?

Bu bölümde yer alan vakalar, gerçek hayatta karşılaşılan yapıların sadeleştirilmiş ve soyutlanmış örnekleridir. Amaç, belirli bir şirketi veya sektörü birebir temsil etmek değil; küresel asgari vergi rejiminin hangi mantıkla sonuç ürettiğini görünür kılmaktır.

Her vaka, üç katmanlı bir okuma düzeniyle kurgulanmıştır:

Birinci katmanda, klasik kurumlar vergisi perspektifinden ortaya çıkan sonuç ele alınır. İkinci katmanda, aynı yapı GloBE metodolojisi çerçevesinde ölçülür ve ülke bazlı ETR değerlendirilir.

Üçüncü katmanda ise bu sonucun yerel ve küresel asgari vergi mimarisi içinde nasıl konumlandığı analiz edilir.

Bu metodoloji, uygulamada sık görülen parçalı bakışı kırmayı amaçlar. Tek bir katmana odaklanarak yapılan değerlendirmeler, asgari vergi rejiminin ürettiği sonuçları sistematik olarak yanlış okumaya yol açar.

10.2. Vaka 1 – Yatırım Teşvikli Üretim Şirketi (Türkiye)

10.2.1. Yapının Özeti

Türkiye’de faaliyet gösteren büyük ölçekli bir üretim şirketi, geçerli bir yatırım teşvik belgesi kapsamında önemli vergi avantajlarından yararlanmaktadır. İlgili hesap döneminde şirket yüksek düzeyde finansal muhasebe karı üretmiş; ancak teşvik uygulamaları nedeniyle kurumlar vergisi matrahı ciddi ölçüde düşmüştür.

Klasik kurumlar vergisi bakış açısından değerlendirildiğinde, şirket tüm yükümlülüklerini mevzuata uygun şekilde yerine getirmiştir. Vergisel açıdan tartışmalı bir alan bulunmamaktadır.

10.2.2. GloBE Perspektifi

GloBE metodolojisinde başlangıç noktası vergisel matrah değil, finansal raporlama karıdır. Yatırım teşvikleri, vergisel açıdan geçerli olmakla birlikte, GloBE geliri açısından otomatik bir düzeltme unsuru değildir.

Bu vakada kritik soru şudur:

Teşvikten kaynaklanan düşük vergi yükü zaman içinde geri dönecek bir etki mi, yoksa kalıcı bir sonuç mu üretmektedir?

Eğer teşvik, ilerleyen dönemlerde telafi edilecek ertelenmiş vergi etkisi doğuruyorsa, düşük ETR geçici nitelikte kabul edilebilir. Buna karşılık teşvik kalıcıysa, ülke bazlı ETR %15 eşliğinin altında kalabilir ve tamamlayıcı vergi gündeme gelir.

10.2.3. Sonuç ve Öğreti

Bu vakada risk, teşvikin varlığından değil; teşvikin niteliğinin yanlış varsayılmasından doğmaktadır. Küresel asgari vergi rejimi teşvikleri yasaklamaz; ancak kalıcı düşük vergi sonuçlarını test eder. Uygulamada en sık yapılan hata, her teşvikin otomatik olarak geçici kabul edilmesidir.

10.3. Vaka 2 – Holding Yapısı ve Ertelenmiş Vergi Yanılgısı

10.3.1. Yapının Özeti

Türkiye’de yerleşik bir holding, grup içi yeniden yapılandırma sonrasında önemli tutarda ertelenmiş vergi varlığı kaydetmiştir. Bu varlık, ağırlıklı olarak geçmiş yıl zararları ve amortisman farklarından kaynaklanmaktadır.

Yerel ekip, ETR hesaplamasında bu ertelenmiş vergi tutarlarının tamamını kapsanan vergiler kapsamında dikkate almıştır.

10.3.2. GloBE Değerlendirmesi

GloBE mimarisi, ertelenmiş verginin ETR’ye dahil edilmesini otomatik kabul etmez. Temel kriter, geri dönülebilirlik ve ekonomik gerçekliktir. Bu vakada ertelenmiş vergi varlığının önemli bir kısmının fiilen kullanılabilirliği belirsizdir.

Dolayısıyla muhasebe kayıtlarında yer alması, bu tutarların GloBE ETR hesabına dahil edilebileceği anlamına gelmez.

10.3.3. Sonuç ve Öğreti

Yerel düzeyde yüksek ETR ürettiği düşünülen yapı, grup merkezinde yapılan GloBE değerlendirmesinde %15 eşliğinin altına düşmektedir. Sonuç olarak beklenmedik bir tamamlayıcı vergi doğmuştur.

Bu vaka, ertelenmiş verginin niceliksel değil, niteliksel bir analiz gerektirdiğini açık biçimde göstermektedir.

10.4. Vaka 3 – Hizmet Şirketi ve Düşük Maddi Varlık Yoğunluğu

10.4.1. Yapının Özeti

Türkiye’de faaliyet gösteren bir hizmet şirketi, sınırlı maddi varlık ve personel ile yüksek karlılık üretmektedir. Kanuni kurumlar vergisi oranı yüksektir ve şirket herhangi bir özel teşvikten yararlanmamaktadır.

Bu nedenle yerel ekip, asgari vergi riski bulunmadığı varsayımıyla hareket etmektedir.

10.4.2. GloBE Perspektifi

Küresel asgari vergi rejimi, maddi varlık veya istihdam yoğunluğunu doğrudan ölçüt olarak almaz. Ölçüm, yalnızca GloBE geliri ve kapsanan vergiler üzerinden yapılır.

Bu vakada düşük ETR, agresif bir yapıdan değil; zamanlama farkları ve gelir tanıma yöntemlerinden kaynaklanmaktadır. Ertelenmiş vergi mekanizması bu farkı yeterince dengeleyememektedir.

10.4.3. Sonuç ve Öğreti

Bu vaka, küresel asgari verginin yalnızca teşvikli veya düşük vergili yapılarla sınırlı olmadığını göstermektedir. Yüksek oranlı ülkelerde dahi belirli iş modelleri asgari vergi riski üretebilir.

10.5. Vaka 4 – Yerel Tamamlama Yapılmış Ama Risk Devam Ediyor

10.5.1. Yapının Özeti

Türkiye’de faaliyet gösteren bir grup şirketi, yerel asgari tamamlayıcı vergi hesaplamış ve ödemiştir. Yerel ekip, bu nedenle küresel düzeyde risk kalmadığını varsaymaktadır.

10.5.2. Grup Merkezindeki Değerlendirme

Grup merkezinde yapılan GloBE incelemesinde, yerel tamamlamanın bazı teknik kriterleri sağlamadığı tespit edilmiştir. Özellikle GloBE geliri hesaplamasında kullanılan finansal veri seti ile grup konsolidasyon verileri arasında uyumsuzluk bulunmaktadır.

Bu nedenle yerel tamamlamaya rağmen eksik kalan tutar grup merkezinde yeniden hesaplanmıştır.

10.5.3. Sonuç ve Öğreti

Yerel asgari vergi, doğru kurgulanmadığı sürece küresel riski ortadan kaldırmaz. Yerel uyum, ancak küresel mimariyle tutarlıysa koruyucu etki yaratır.

10.6. Bölüm Sonu Çerçevesi

Bu bölümde ele alınan vakalar, küresel asgari verginin bir hesaplama problemi olmaktan ziyade yorum, varsayım ve süreç yönetimi rejimi olduğunu göstermektedir. Asgari vergi riski çoğu zaman yanlış işlemde değil; yanlış kabullerden doğar.

Bu nedenle uygulamada başarı, doğru rakamdan ziyade doğru soruları doğru sırayla sormaya bağlıdır.

BÖLÜM 11 UYGULAMA REHBERİ VE ÇALIŞMA KAĞIDI MİMARİSİ

Küresel Asgari Vergide Kurumsal Uyumun İnşa Edilmesi

11.1. Bu Bölümün Fonksiyonu

Küresel asgari vergi rejimi, tek seferlik bir hesaplama veya yıllık bir beyan yükümlülüğü değildir. Rejim, süreklilik arz eden bir ölçüm, izleme ve doğrulama döngüsü gerektirir. Bu nedenle uygulama başarısı, yalnızca teknik bilgiye değil; kurumsal bir çalışma mimarisinin kurulmasına bağlıdır.

Bu bölümün amacı, asgari vergi uyumunu bir “hesaplama anı”ndan çıkarıp, grup ölçeğinde çalışan bir süreç haline getirmektir. Anlatılan yapı, tek bir şirket için değil; çok uluslu işletme gruplarında tekrar edilebilirlik ve savunulabilirlik sağlayacak şekilde kurgulanmıştır.

11.2. Asgari Vergi Uyumunun Kurumsal Sahipliği

Uygulamada yapılan temel hatalardan biri, küresel asgari verginin yalnızca vergi departmanının konusu olarak görülmesidir. Oysa asgari vergi, vergi fonksiyonunu aşan bir alanı kapsar.

Finansal raporlama, konsolidasyon, muhasebe politikaları ve grup içi raporlama sistemleri, ETR hesaplamasının ayrılmaz parçalarıdır. Bu nedenle başarılı bir uyum modeli, vergi–finans–raporlama fonksiyonlarının birlikte çalışmasını gerektirir.

Kurumsal sahiplik net değilse, hesaplama teknik olarak doğru yapılırsa dahi savunma zayıf kalır. Asgari vergi rejimi, bireysel uzmanlıktan ziyade organizasyonel koordinasyonu test eder.

11.3. Uygulama Sürecinin Mantıksal Akışı

Asgari vergi uyumu, kronolojik değil; mantıksal bir akış izler. Sürecin başlangıç noktası vergi hesaplaması değildir. Süreç, doğru veri setinin tanımlanmasıyla başlar.

Önce kapsama giren şirketler ve ülkeler netleştirilir. Ardından her ülke için kullanılacak finansal raporlama verileri belirlenir. Bu veriler kilitlenmeden yapılan hesaplamalar, ilerleyen aşamalarda yeniden çalışma ihtiyacı doğurur.

Bu yaklaşım, “önce hesaplayalım, sonra düzeltiriz” refleksinin küresel asgari vergi rejiminde neden işlemediğini açıkça gösterir.

11.4. Çalışma Kağıdı Mantığı: Hesaplama Değil, İzah

Asgari vergi rejiminde çalışma kağıtları yalnızca bir hesaplama aracı değildir. Çalışma kağıtları, aynı zamanda izah ve savunma dokümanlarıdır.

İyi tasarlanmış bir çalışma kağıdı, yalnızca son rakamı değil; bu rakama nasıl ve neden ulaşıldığını da gösterir. Hangi finansal veri kullanıldı, hangi düzeltme yapıldı, hangi varsayım benimsendi ve neden benimsendi sorularına açık cevap vermelidir.

Bu yaklaşım, denetimi bir tartışma alanı olmaktan çıkarıp teknik bir inceleme seviyesine taşır.

11.5. GloBE Geliri Çalışma Kağıtlarının Yapısı

GloBE geliri çalışma kağıtları, finansal raporlama kararını başlangıç noktası alır. Ancak bu kar, olduğu gibi kullanılmaz. Yapılan her düzeltme, ayrı bir mantık satırıyla izah edilir.

Buradaki temel prensip şudur:

Her düzeltme, neden yapıldığı anlaşılacak şekilde belgelendirilmelidir. “Standart böyle” veya “grup politikası” gibi açıklamalar, asgari vergi savunması açısından yetersizdir.

Çalışma kağıtları, aynı zamanda yıllar arası tutarlılığı da göstermelidir. Aynı tür düzeltmenin farklı yıllarda farklı şekilde ele alınması, denetimde ilk sorgulanan alanlardan biridir.

11.6. Kapsanan Vergiler ve Ertelenmiş Vergi Dokümantasyonu

ETR hesaplamasının pay tarafı, uygulamada en çok tartışılan alanlardan biridir. Bu nedenle kapsanan vergilere ilişkin çalışma kağıtları özellikle güçlü olmalıdır.

Her bir vergi kaleminin neden kapsanan vergi olarak kabul edildiği veya edilmediği açıkça gösterilmelidir. Ertelenmiş vergi kalemleri bakımından ise geri dönebilirlik analizi kritik önemdedir.

Burada yapılan tipik hata, ertelenmiş verginin yalnızca muhasebe kaydıyla sınırlı ele alınmasıdır. Oysa küresel asgari vergi rejimi, ertelenmiş verginin ekonomik gerçekliğini sorgular. Bu gerçeklik belgelenmeden yapılan dahil etmeler savunulabilir değildir.

11.7. Yerel Hesaplama ile Grup Raporlamasının Hizalanması

Asgari vergi uyumunda en zor alanlardan biri, yerel hesaplamalar ile grup merkezinde yapılan GloBE raporlamasının hizalanmasıdır. Yerel ekiplerin kullandığı finansal veri setleri ile grup konsolidasyonunda kullanılan veri setleri arasındaki farklar, ETR sonuçlarını doğrudan etkiler.

Bu nedenle çalışma mimarisi, yerel düzeyde yapılan hesaplamaların grup merkezinde aynı veri setiyle yeniden üretilebilir olmasını sağlamalıdır. Aynı hesaplama tekrarlandığında aynı sonucu vermelidir.

Bu ilke sağlanmadan yapılan uyum çalışmaları, görünürde doğru ama fiilen kırılğan olur.

11.8. Süreklilik ve Güncelleme Disiplini

Küresel asgari vergi rejimi statik değildir. Muhasebe standartları, grup yapıları ve ulusal uygulamalar zaman içinde değişir. Bu nedenle bir yıl doğru olan bir ETR hesaplaması, bir sonraki yıl otomatik olarak doğru kalmaz.

Uygulama rehberi bu nedenle tek seferlik bir doküman değil; yaşayan bir yapı olarak kurgulanmalıdır. Varsayımlar, kullanılan veri setleri ve sınıflandırmalar her yıl yeniden gözden geçirilmelidir.

Bu disiplin, asgari vergi uyumunu “yıllık bir stres” olmaktan çıkarıp, yönetilebilir bir rutine dönüştürür.

11.9. Bölüm Sonu Çerçevesi

Bu bölümde, küresel asgari vergi rejimine uyumun nasıl kurumsallaştırılabileceği ele alınmıştır. Başarılı bir uyum, doğru hesaplamadan önce doğru mimarinin kurulmasını gerektirir. Çalışma kağıtları, yalnızca hesaplama aracı değil; savunmanın omurgasıdır. Yerel hesaplamalar ile grup raporlaması arasındaki hizalama, rejimin sürdürülebilirliği açısından belirleyicidir.

BÖLÜM 12 SONUÇ VE İLERİYE BAKIŞ

Küresel Asgari Verginin Vergi Fonksiyonunu Nasıl Dönüştürdüğü

12.1. Küresel Asgari Vergi Bir Mevzuat Değil, Bir Rejimdir

Bu kitap boyunca ele alınan küresel asgari vergi yapısı, klasik anlamda bir vergi düzenlemesi olarak okunmamalıdır. Kanun maddeleri, uygulama tebliğleri ve teknik hesaplama kuralları, daha büyük ve bütüncül bir yapının yalnızca araçlarıdır. Küresel asgari vergi, esas itibarıyla sonuç odaklı bir vergileme rejimidir.

Bu rejim, kurumlar vergisini ikame etmez. Ulusal kurumlar vergisi sistemlerini ortadan kaldırmaz. Ancak bu sistemlerin ürettiği vergisel sonucu artık tek başına yeterli kabul etmez. Vergisel doğruluk, ilave bir yeterlilik testine tabi tutulur. Bu test, kanuni oranlar veya yerel teşvik mantığı üzerinden değil; ülke bazında ölçülen etkin vergi oranı üzerinden yapılır.

Bu yönüyle küresel asgari vergi, vergi hukukunun klasik “doğru-yanlış” ikiliğini aşar. Yerine, ölçüm, karşılaştırılabilirlik ve yeterlilik eksenli yeni bir değerlendirme düzeyi getirir. Vergi artık yalnızca hesaplanan bir yükümlülük değil; ölçülen bir sonuçtur.

12.2. Vergi Fonksiyonunun Rol Değişimi

Küresel asgari vergi rejimi, vergi fonksiyonunun kurumsal yapı içindeki rolünü yapısal olarak dönüştürmektedir. Vergi ekipleri artık yalnızca yerel mevzuata hakim olmakla yetinemez. Finansal raporlama, konsolidasyon, muhasebe politikaları ve grup içi veri mimarisi, vergi fonksiyonunun doğal uzantısı haline gelmiştir.

Bu dönüşüm, vergi fonksiyonunu geçmiş raporlayan bir birim olmaktan çıkarır. Vergi, artık yalnızca yıl sonunda çıkan bir sonuç değil; yıl boyunca izlenmesi, simüle edilmesi ve yönetilmesi gereken bir parametre haline gelir. Asgari vergi riski, kapanışta fark edilen bir sürpriz değil; erken aşamada tespit edilmesi gereken bir göstergedir.

Bu yeni rolde vergi fonksiyonu, organizasyon içinde daha geniş bir etki alanı kazanır. Vergi ekipleri, yalnızca mevzuat uygulayıcısı değil; finansal veriyi okuyan, yorumlayan ve yönetime aktaran bir merkez konumuna gelir.

12.3. “Doğru Vergi” Kavramının Yeniden Tanımı

Küresel asgari vergi rejimiyle birlikte “doğru vergi” kavramı yeniden tanımlanmıştır. Vergi mevzuatına uygunluk, artık tek başına yeterli değildir. Vergi sonucu, aynı zamanda küresel bir eşik testini geçmek zorundadır.

Bu yeni tanım, özellikle teşvikler, istisnalar ve yapısal vergi avantajları bakımından kritik sonuçlar doğurur. Bu araçlar hukuken geçerliliğini korur; ancak ürettikleri sonuçlar artık yalnızca yerel değil, küresel bir ölçüm çerçevesinde yeniden değerlendirilir.

Bu durum, vergi planlamasının doğasını da dönüştürür. Planlama, artık yalnızca “yerelde ne mümkün” sorusuna değil; “grup genelinde ETR’yi nasıl etkiler” sorusuna da cevap vermek zorundadır. Vergi avantajı, ancak grup düzeyinde sürdürülebilir bir sonuç üretiyorsa anlamlıdır.

12.4. Ulusal Egemenlik ve Küresel Koordinasyon Dengesi

Küresel asgari vergi, ilk bakışta ulusal vergi egemenliğini sınırlayan bir yapı gibi algılanabilir. Ancak rejimin detayları incelendiğinde, bunun mutlak bir sınırlama olmadığı görülür. Ülkeler, kendi vergi sistemlerini tasarlamaya devam eder. Ancak bu sistemlerin ürettiği sonuçlar, küresel ölçekte koordineli bir değerlendirmeye tabi tutulur.

Yerel asgari tamamlayıcı vergi uygulamaları, bu dengenin somut örneğidir. Ülkeler, eksik kalan vergiyi kendi bünyelerinde tamamlayarak hem vergileme hakkını korur hem de küresel mimariyle uyum sağlar.

Bu denge, küresel asgari vergi rejiminin sürdürülebilirliğinin temel şartıdır. Rejim, egemenliği ortadan kaldırmaz; sonuçları hizalar.

12.5. Önümüzdeki Dönem: Yapısal Olgunlaşma

Küresel asgari vergi rejimi, tamamlanmış ve donmuş bir yapı değildir. Önümüzdeki dönemde üç ana eksenle olgunlaşma beklenmelidir.

Birinci eksen, teknik uygulamanın netleşmesidir. GloBE geliri düzeltmeleri, ertelenmiş vergi mekanizmaları ve kapsanan vergilerin sınıflandırılması gibi alanlarda uygulama birliği zamanla artacaktır.

İkinci eksen, denetim pratiğinin şekillenmesidir. Vergi idareleri, ilk yıllardaki gözlemci tutumdan, hesaplama mantığını sorgulayan daha sistematik bir yaklaşıma geçecektir. Bu süreçte dokümantasyon kalitesi belirleyici olacaktır.

Üçüncü eksen ise, kurumsal reflekslerin dönüşümüdür. Şirketler, asgari vergiyi reaktif bir risk alanı olarak değil; proaktif bir yönetim alanı olarak ele almaya başlayacaktır.

12.6. Bu Kitabın Konumlandığı Yer

Bu kitap, küresel asgari vergi rejimini bir mevzuat özeti olarak değil; bir düşünme ve uygulama çerçevesi olarak ele almıştır. Amaç, okuyucuya yalnızca “nasıl hesaplanır” sorusunun cevabını vermek değil; “neden böyle çalışır” sorusunu da açıklamaktır.

Bu yaklaşım, rejimin kaçınılmaz teknik karmaşıklığını basitleştirmek yerine, yapısal olarak anlaşılır kılmayı hedefler. Çünkü küresel asgari vergi, basitleştirilebilecek bir yapı değildir; doğru kavrandığında yönetilebilecek bir rejimdir.

12.7. Son Söz

Küresel asgari vergi, geçici bir politika tepkisi değildir. Uluslararası kurumlar vergisi sisteminde uzun süredir biriken yapısal sorunlara verilen kalıcı bir cevaptır. Bu cevap kusursuz bir çözüm iddiası taşımaz; ancak yönü ve amacı nettir.

Bu yeni dönemde başarı, en düşük vergiyi ödemekte değil; öngörülebilir, savunulabilir ve sürdürülebilir bir vergi sonucunu yönetebilmekte yatmaktadır. Küresel asgari vergi rejimi, tam olarak bu yönetim disiplini zorunlu kılmaktadır.

EKLER

EK-A

TERİMLER, KAVRAMSAL ÇERÇEVE VE YORUM RİSKİNİ AZALTMA REHBERİ

A.1. Bu Eklerin Konumu ve İşlevi

Bu ekler, küresel asgari vergi rejiminin teknik karmaşıklığını artırmak için değil; yorum farklılıklarından kaynaklanan riskleri ortadan kaldırmak için hazırlanmıştır.

Uygulamada karşılaşılan sorunların önemli bir bölümü:

- yanlış hesaplama değil,
- aynı kavramın farklı ekipler tarafından farklı anlamlandırılmasından kaynaklanmaktadır.

Bu bölümün temel işlevi şudur:

- Vergi, finans, raporlama ve yönetim ekipleri için ortak bir dil oluşturmak,
- Denetim ve savunmada kullanılan kavram setini standartlaştırmak,
- Kitabın ana bölümlerinde kullanılan teknik terimlere referans çerçevesi sunmak.

A.2. Temel Terimler ve Tanımlar

Küresel Asgari Vergi

Kurumlar vergisini ortadan kaldırmayan; ülke bazında ölçülen etkin vergi oranını %15 eşiğine karşı test eden ve eksik kalan sonucu tamamlayan uluslararası vergileme rejimi.

Pillar Two / GloBE Mimarisi

Küresel asgari verginin ölçüm ve uygulama çerçevesi. Vergisel matrah yerine finansal raporlama verilerini esas alır ve sonuç odaklı bir yaklaşım benimser.

Etkin Vergi Oranı (ETR)

Belirli bir ülkede hesaplanan, GloBE geliri ile bu gelire atfedilen kapsanan vergiler arasındaki oran. Kanuni oran değil, fiili vergi yükünü ölçen göstergedir.

Ülke Bazında ETR

Şirket bazında değil, ülke düzeyinde yapılan ETR hesaplaması. Aynı ülkede yer alan tüm grup şirketleri birlikte değerlendirilir.

GloBE Geliri

Vergisel matrah olmayan; finansal raporlama karını başlangıç noktası alan ve GloBE düzeltmeleriyle belirlenen ölçüm birimi.

Kapsanan Vergiler

Gelir veya kar üzerinden alınan ve ekonomik yükü doğrudan işletmeye ait olan vergiler. Ödenmiş her vergi bu kapsama girmez.

Tamamlayıcı Vergi

Etkin vergi oranının %15'in altında kalması halinde, eksik oran üzerinden hesaplanan ilave vergi yükü.

Yerel Asgari Tamamlayıcı Vergi

Bir ülkenin, kendi sınırları içinde elde edilen kazançlar üzerinden eksik kalan asgari vergiyi yerelde tamamlamasına imkan veren ve küresel mimariyle uyumlu olması gereken mekanizma.

Gelir Dahil Etme Kuralı

Yerelde tamamlanmayan asgari verginin, grup merkezinin bulunduğu ülkede vergilenmesini sağlayan ana kural.

Eksik Vergilendirilmiş Kazanç Kuralı

Gelir dahil etme kuralının uygulanmadığı hallerde, eksik kalan verginin grup ülkelerine dağıtılarak tahsil edilmesini öngören ikincil mekanizma.

Geçici Fark

Zaman içinde geri dönen ve ertelenmiş vergi yoluyla dengelenebilen farklar.

Kalıcı Fark

Zaman içinde geri dönmeyen, etkin vergi oranını kalıcı olarak düşüren ve asgari vergi riskinin temel kaynağı olan farklar.

A.3. Kavramsal Düşünme Sırası (Zihinsel Harita)

Küresel asgari vergi rejiminde sağlıklı analiz şu sırayla yapılmalıdır:

1. Grup, konsolide hasılat eşiğini aşıyor mu?
2. Hangi ülkeler için ölçüm yapılacak?
3. GloBE geliri için kullanılacak finansal veri seti net mi?

4. Kapsanan vergiler doğru sınıflandırıldı mı?
5. Etkin vergi oranı %15 eşiğinin altında mı?
6. Eksik vergi varsa, tamamlamanın hangi mekanizma ile yapıldığı açık mı?
7. Hesaplama süreci izah edilebilir ve tutarlı mı?

Bu sıralamanın bozulması, doğru rakamlarla yanlış sonuca ulaşılmasına yol açar.

A.4. Sık Karıştırılan Kavramlar ve Yanlış Kabuller

Aşağıdaki kabuller, uygulamada en sık hataya yol açan düşünce kalıplarıdır:

- Yüksek kanuni oran varsa asgari vergi riski yoktur.
- Yerel düzeyde tamamlayıcı vergi ödenmişse küresel risk ortadan kalkar.
- Muhasebede ertelenmiş vergi kaydı varsa ETR'ye dahil edilir.
- Teşvikten doğan her vergi avantajı geçicidir.

Bu ifadelerin hiçbiri, tek başına doğru kabul edilemez. Her biri ayrıca teknik analiz gerektirir.

EK-B

FORMÜLLER, MİNİ HESAPLAMA ÇERÇEVESİ VE HIZLI DOĞRULAMA YAKLAŞIMI

B.1. Bu Ek Nasıl Kullanılmalıdır?

Bu ek, üç amaçla tasarlanmıştır:

- Yıllık kapanış öncesi ön değerlendirme,
- Grup merkezine veri gönderilmeden önce son kontrol,
- Denetim öncesi iç tutarlılık gözden geçirmesi.

Amaç kusursuz hesaplama yapmak değil; yanlış varsayımla ilerlenip ilerlenmediğini erken aşamada görmektir.

B.2. Temel Hesaplama Formülleri

Etkin Vergi Oranı

Etkin Vergi Oranı = Kapsanan Vergiler / GloBE Geliri

Bu oran:

- şirket bazında değil, ülke bazında,
- vergisel matrah üzerinden değil, finansal raporlama verileri üzerinden,
- tek yıl fotoğrafı yerine zamanlama mantığıyla

değerlendirilmelidir.

Tamamlayıcı Vergi

Eksik Oran = %15 - Etkin Vergi Oranı

Tamamlayıcı Vergi = Eksik Oran × GloBE Geliri

Etkin vergi oranı %15'in üzerindeyse tamamlayıcı vergi doğmaz.

Altındaysa, neden altına düştüğü mutlaka analiz edilmelidir.

B.3. GloBE Geliri İçin Hızlı Doğrulama Yaklaşımı

Aşağıdaki sorular sırasıyla değerlendirilmelidir:

- Kullanılan finansal raporlama karı tek ve sabit mi?
- Vergisel istisnalar otomatik olarak dışlandı mı?

- Tek seferlik gelir ve giderlerin neden dahil edildiği veya edilmediği açık mı?

Bu sorulardan biri net cevaplanamıyorsa, GloBE geliri güvenilir değildir.

B.4. Kapsanan Vergiler İçin Daraltıcı Test

Temel soru şudur:

Bu vergi, ekonomik olarak doğrudan karın üzerinde mi?

Cevap net değilse, ilgili kalem kapsanan vergi olarak sınıflandırılmamalıdır. Ödenmiş olması, tek başına yeterli bir kriter değildir.

B.5. Ertelenmiş Vergi İçin Zorunlu Üçlü Değerlendirme

Bir ertelenmiş verginin ETR'ye dahil edilebilmesi için üç koşul birlikte sağlanmalıdır:

1. Farkın zaman içinde geri dönmesi bekleniyor mu?
2. Bu geri dönüş öngörülebilir mi?
3. Geri dönüş aynı ülke içinde mi gerçekleşecek?

Bu üç koşuldan biri sağlanmıyorsa, ilgili ertelenmiş vergi ETR'ye dahil edilmemelidir.

B.6. Yerel Tamamlama Uygulaması İçin Hızlı Uyum Kontrolü

Yerel tamamlayıcı vergi hesaplanmışsa şu üç nokta net olmalıdır:

- Yerel ETR hesabı, GloBE geliriyle birebir uyumlu mu?
- Kapsanan vergiler küresel tanımla örtüşüyor mu?
- Kullanılan finansal veri seti, grup konsolidasyonu ile aynı mı?

Bu üç alandan biri kopuksa, yerel tamamlamanın küresel düzeyde kabul edilmemesi riski vardır.

B.7. Ekler Bölümü Genel Sonuç Mesajı

Küresel asgari vergide başarı, karmaşık hesaplamalardan önce ortak anlayış gerektirir. Ortak anlayış yoksa, doğru hesaplama sürdürülebilir değildir.

Bu ekler:

- hesabı öğretmek için değil,
- yanlış yerde durulup durulmadığını erken fark ettirmek için tasarlanmıştır.

© 2026 PRIMETAX, TÜM HAKLARI SAKLIDIR.

BU KİTAPIN TÜM HAKLARI SAKLIDIR. 5846 SAYILI FİKİR VE SANAT ESERLERİ KANUNU ÇERÇEVESİNDE YAPILAN ALINTILAR DIŞINDA, YAYINCININ YAZILI İZİNİ OLMADAN ÇOĞALTILAMAZ VEYA YAYIMLANAMAZ.

YASAL UYARI

BU KİTAPTA YER ALAN BİLGİLER SADECE GENEL BİLGİLENDİRME AMACIYLA SUNULMAKTADIR. PROFESYONEL VERĐİ VEYA FİNANSAL DANIŐMANLIK NİTELİĞİ TAŞIMAZ. İÇERİĞİN DOĞRULUĞU VE GÜNCELLİĞİ SAĞLANMAYA ÇALIŐILMIŐ DA OLSA, YAZAR VE YAYINCI HERHANGİ BİR BEYANDA BULUNMAZ VEYA GARANTİ VERMEZLER; AYRICA, İÇERİKTEKİ HATA, EKSİKLİK VEYA BU BİLGİLERE DAYANILARAK ALINAN KARARLAR NEDENİYLE SORUMLULUK KABUL ETMEZLER. OKUYUCULARIN, KARAR ALMADAN ÖNCE KENDİ ÖZEL DURUMLARINA UYGUN PROFESYONEL DANIŐMANLIK HİZMETİ ALMALARI TAVSİYE EDİLİR.

PrimetaX
