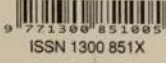




# vergi dünyası

MAYIS 2026 YIL: 45  
Sayı: 537 AYLIK DERGI  
850,00 TL



ISSN 1300 851X

Küresel Asgari Kurumlar Vergisi:  
OECD Globe Kuralları ile  
Karşılaştırma

**FEYZA EKİNCİ**  
**Prof. Dr. ÖZGÜR BİYAN**

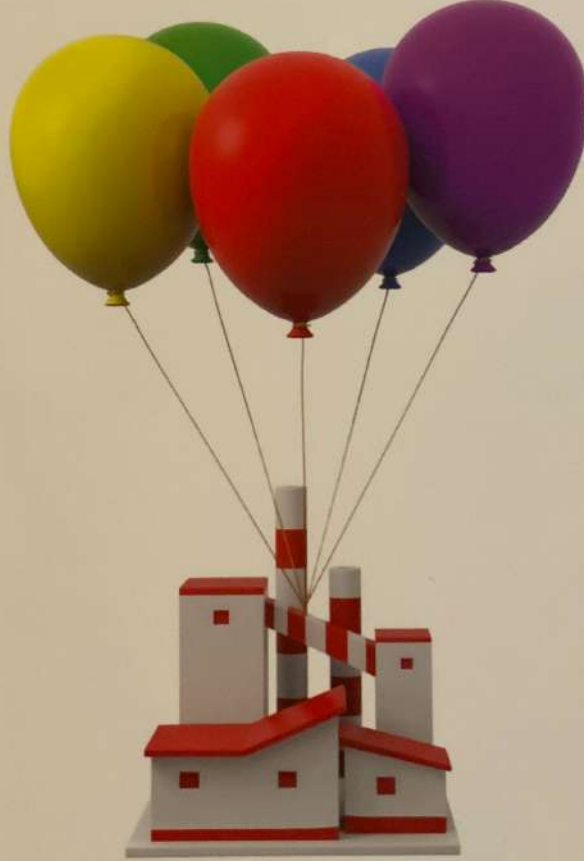
Sütun II ile Mali Mevzuatımıza  
Giren Yeni İşletme Türleri  
**Dr. MURAT AYDIN**

Emlak Vergileri Bağlamında  
Serbest Meslek Sahiplerinin Mülklerine  
Belediyelerce Yeni Tarh ve Tahakkuklar  
Yansıtılması Yasal mıdır?  
**AHMET BARINDIRIR**



## Sektörden Haberler

- \* Banka ve Finans Dünyasında Gündem
- \* Kripto Varlıklar Vergi Tasarısına İlişkin Değerlendirmeler



## İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ, Özellik Arz Eden Hususlar ve Bir Uygulama Örneği

# vergi dünyası

SAYI: 537

MAYIS 2026

**Sahibi**  
**Maliye Hesap Uzmanları Derneği Adına**  
**Dernek Başkanı**  
ERDAL ÇALIKOĞLU

**Sorumlu Yazı İşleri Müdürü**  
**Reklam Sorumlusu**  
MÜNEVER YEGİN

**Yayın Satış ve Yazışma Adresi**  
Kemankeş Mah. Necatibey Cad. No: 72/3  
Karaköy - İSTANBUL  
Tel.: (0212) 252 34 12-244 00 45-293 33 32  
Faks: (0212) 252 34 71  
e-posta: mbhud@vergidunyasi.com.tr  
www.hud.org.tr  
www.vergidunyasi.com.tr

**Makale Göndermek İçin**  
makale@hud.org.tr

**Dizgi ve Görsel Tasarım**  
MALİYE HESAP UZMANLARI DERNEĞİ

**Görsel Tasarım**  
DENİZ TÜRKMEN

**Baskı, Cilt**  
ACAR BASIM ve CİLT SAN. TİC. A.Ş.  
Beysan Sanayi Sit. Birlik Cad. No:26  
34524 Haramidere, Beylikdüzü / İstanbul  
Tel.: (0212) 422 18 34

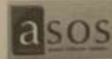
**YIL: XLV SAYI: 537**  
**ISSN 1300 851 X**

**Yıllık Abone Bedeli**  
8.250,00 TL

Dergimiz hakemli ve aylık yayınlanan bir dergidir.  
Yazım ve yayın kuralları derginin son sayfalarındadır.

•••  
Dergimizde yayınlanan tüm düşünce ve öneriler tümüyle yazarlarının sorumluluğunda olup çalıştığı kurumu bağlamamaktadır.  
Çalıştığı kurum veya yaptığı görevle ilişki kurulmak suretiyle herhangi bir şekilde kesinlikle kullanılamaz.

•••  
Dergimizde yayınlanan yazıların tüm telif hakları Hesap Uzmanları Derneği'ne aittir.  
Dergimize, daha önce yayınlanmamış ve hâlihazırda yayınlanmak üzere başka bir yayın kuruluşunun değerlendirme sürecinde bulunmayan yazılar gönderilebilir.  
Dergimizde çıkan yazıların başka yayın organlarına aynen yayınlanması demek yönetim kurulumuzdan alınacak yazılı izindir.  
alıntılar yapılması kaynak gösterilmesi koşulu ile mümkündür.



Dergimiz ULAKBİM-TR Dizin ve Asos Index tarafından taranmaktadır.

**AYLIK DERGİ**  
**ISSN 1300 851X**  
**850,00 TL**



YAYIN HAKEM ve DEĞERLENDİRME KURULU

Prof. Dr. İzzettin Önder	Ist. Üniv.
Prof. Dr. Sadık Karbaş	Okan Üniv.
Prof. Dr. Burhan Şenatalar	Bilgi Üniv.
Prof. Dr. Abdurrahman Akdoğan	Başkent Üniv.
Prof. Dr. Turgay Berksoy	Marmara Üniv.
Prof. Dr. Nevzat Saygılıoğlu	E. HUZ - Atılım Üniv.
Prof. Dr. Süleyman Yükcü	Dokuz Eylül Üniv.
Prof. Dr. Ercan Beyazıt	Ankara Üniv.
Prof. Dr. Rüstem Hacırüstemoğlu	Galatasaray Üniv.
Prof. Dr. Orhan Sevilengül	Başkent Üniv.
Prof. Dr. Yusuf Karakoç	Dokuz Eylül Üniv.
Prof. Dr. Billur Yaltı	Koç Üniv.
Prof. Dr. Salim Ateş Oktar	Ist. Üniv.
Prof. Dr. Prof. Dr. Ahmet Kırmızı	Galatasaray Üniv.
Prof. Dr. Abuzer Pınar	Harran Üniv.
Prof. Dr. Doğan Şenyüz	Uludağ Üniv.
Prof. Dr. Funda Başaran Yavaşlar	Marmara Üniv.
Prof. Dr. Prof. Dr. İdil Kaya	Galatasaray Üniv.
Prof. Dr. Filiz Keskin	Arel Üniv.
Prof. Dr. Volkan Demir	Galatasaray Üniv.
Prof. Dr. Binhan Elif Yılmaz	Ist. Üniv.
Prof. Dr. Gülay Akgül Yılmaz	Marmara Üniv.
Prof. Dr. Murat Batı	19 Mayıs Üniv.
Prof. Dr. Süphan Nasır	Ist. Üniv.
Doç. Dr. Cenker Göker	Ankara Üniv.
Dr. Bumin Doğrusöz	Marmara Üniv.
Dr. Yalçın Alganer	Marmara Üniv.
Dr. Veysi Seviğ	E. HUZ - Marmara Üniv.
Dr. Özün Akgüç	Eski Hesap Uzmanı
Dr. Mehmet Şafak	Eski Baş Hesap Uzmanı
Dr. Sezai Tanrıverdi	Eski Baş Hesap Uzmanı
Dr. Mehmet Demiroğlu	Eski Baş Hesap Uzmanı
Dr. Turgay Bozoğlu	Eski Baş Hesap Uzmanı
Dr. Suat Taş	Eski Baş Hesap Uzmanı
Dr. Salih Bayram	Eski Baş Hesap Uzmanı
Dr. Recep Kaya	Eski Baş Hesap Uzmanı
Dr. Gülşen Özkan	Eski Hesap Uzmanı
Dr. Övül Çölgezen Batun	Eski Hesap Uzmanı
A. Tugay Yücel	Eski Baş Hesap Uzmanı
Pınar Büyüksık	Eski Baş Hesap Uzmanı
M. Yener Mercimekçi	Eski Baş Hesap Uzmanı
Rifat Yüret	Eski Baş Hesap Uzmanı
Mustafa Özdil	Eski Baş Hesap Uzmanı
Ahmet Aslan	Eski Baş Hesap Uzmanı
Namuk Yıldırım	Eski Baş Hesap Uzmanı
Mustafa Akkaya	Eski Baş Hesap Uzmanı
Süleyman Şimşek	Eski Baş Hesap Uzmanı
İlhan Taşbaş	Eski Baş Hesap Uzmanı
M. Emin Akyol	Eski Baş Hesap Uzmanı
Vehbi Karabıyık	Eski Baş Hesap Uzmanı
M. Tahir Ufuk	Eski Baş Hesap Uzmanı
Ö. Tufan Palabıyık	Eski Baş Hesap Uzmanı
İsmail Kocaoğlu	Eski Baş Hesap Uzmanı
Fikret Akdeniz	Eski Baş Hesap Uzmanı
Okan Uçanok	Eski Baş Hesap Uzmanı
Mehmet Dikici	Eski Baş Hesap Uzmanı
Ekrem Yıldırım	Eski Baş Hesap Uzmanı
Vedat Gürbüz	Eski Baş Hesap Uzmanı
Turgut Özcan	Eski Baş Hesap Uzmanı
Ruhi Önoğlu	Eski Baş Hesap Uzmanı
Metin Kayrak	Eski Baş Hesap Uzmanı
Yılmaz Budak	Eski Baş Hesap Uzmanı
Celalettin Şahin	Eski Baş Hesap Uzmanı
Tuncay Kapusuzoğlu	Eski Baş Hesap Uzmanı
Ramazan Beklen	Eski Baş Hesap Uzmanı
Cenk Murat Arslan	Eski Baş Hesap Uzmanı
Hayri Konuk	Eski Baş Hesap Uzmanı
Turan Emeksiz	Eski Baş Hesap Uzmanı
Mehmet Atıg	Eski Baş Hesap Uzmanı

Muzaffer Kökver	Eski Baş Hesap Uzmanı
İsmail Akmaz	Eski Baş Hesap Uzmanı
Yusuf Tıtır	Eski Baş Hesap Uzmanı
Sedat Çırtık	Eski Baş Hesap Uzmanı
Hakkı Koçak	Eski Baş Hesap Uzmanı
Cemal Özel	Eski Baş Hesap Uzmanı
Erhan Doğan	Eski Baş Hesap Uzmanı
Yılmaz Ay	Eski Baş Hesap Uzmanı
Ayla İpekoğlu	Eski Baş Hesap Uzmanı
Eyüp Taşkömür	Eski Baş Hesap Uzmanı
Mehmet Yaşar	Eski Baş Hesap Uzmanı
A. Naci Arıkan	Eski Baş Hesap Uzmanı
Ata Diliçlik	Eski Baş Hesap Uzmanı
Ayten Conker Sarısoy	Eski Baş Hesap Uzmanı
Gülali Pali	Eski Baş Hesap Uzmanı
Mustafa Yalçın	Eski Baş Hesap Uzmanı
Arif Yıldırım	Eski Baş Hesap Uzmanı
Aykut Bakırcı	Eski Baş Hesap Uzmanı
Figen Sarkın Şahin	Eski Baş Hesap Uzmanı
Bilgi Gülmez	Eski Baş Hesap Uzmanı
Özlem Tuncer Tokur	Eski Baş Hesap Uzmanı
Özkan Atıla	Eski Hesap Uzmanı
İsmail Onay	Eski Hesap Uzmanı
H. Özge Yıldırım	Eski Hesap Uzmanı
Hakkı Sayan	Eski Hesap Uzmanı
İsmail Karayığıt	Eski Hesap Uzmanı
Hakan Boztaş	Eski Hesap Uzmanı
Sinan Aksu	Eski Hesap Uzmanı
Kurtuluş Ozan Keser	Eski Hesap Uzmanı
Celal Şahin	Eski Hesap Uzmanı
Ramazan Oruç	Eski Hesap Uzmanı
Süleyman Demir	Eski Hesap Uzmanı
Yılmaz Şahin	Eski Hesap Uzmanı
Kadir Çekirdekoğlu	Eski Hesap Uzmanı
Çağrı Çakır	Eski Hesap Uzmanı
Cemal Aba	Eski Hesap Uzmanı
Haldun Çetinkaya	Eski Hesap Uzmanı
Ahmet Özkan Buyruk	Eski Hesap Uzmanı
Fazıl Boyraz	Eski Hesap Uzmanı
Musa Topaloğlu	Eski Hesap Uzmanı
Recep Aygün	Eski Hesap Uzmanı
Gökçen Gülsüm Köroğlu	Eski Hesap Uzmanı
Okan Şakar	Eski Hesap Uzmanı
Ali Gümüç	Eski Hesap Uzmanı
İsmail Barınır	Eski Hesap Uzmanı
Camer Atik	Eski Hesap Uzmanı
Sunay Şen	Eski Hesap Uzmanı
Fisun Türkmen	Eski Hesap Uzmanı
Hande Tortop Bayraktar	Eski Hesap Uzmanı
Şaban Atıçuran	Eski Hesap Uzmanı
Abdullah Altınörs	Eski Hesap Uzmanı
Ali Külüş	Eski Hesap Uzmanı
Adem Bilgili	Eski Hesap Uzmanı
Barış Kayacan	Eski Hesap Uzmanı
Atilla Dilmen	Eski Hesap Uzmanı
Özer Karaarslan	Eski Hesap Uzmanı
Özgür Şahin	Eski Hesap Uzmanı
Saadedtin Yılmaz	Eski Hesap Uzmanı
Zeynep Demirbaş Tutlu	Eski Hesap Uzmanı
Erdem Tiren	Eski Hesap Uzmanı
Öznur Gökçe	Eski Hesap Uzmanı
Erdal Aydın	Eski Hesap Uzmanı
H. Burak Gökçen	Eski Hesap Uzmanı
Mehmet Yılmaz	Eski Hesap Uzmanı
H. Faruk Bertay	Eski Hesap Uzmanı

YAYIN DANIŞMA KURULU

Şefik Çakmak	Eski HUV Bşk.
Ahmet Senvar Doğu	Eski HUK Bşk.
Ahmet Eren	HUV Başkani
Abdullah Aslan	Eski HUK Bşk.
Hüseyin Arif Bilgen	Eski HUD Bşk.
Orhan İyiler	Eski HUD Bşk.
Mehmet F. Ökten	Eski HUV Bşk.
Oğuz Tezmen	Eski HUV Bşk.
Akın Tarı	Eski HUD Bşk.
Ali Serdar	Eski HUD Bşk.
Mehmet Şirin	Eski Sayıştay Daire Bşk.
Doğan Bayar	Eski Maliye Müfettişi Yrd.
Necdet Gökmen	Eski Sayıştay Daire Bşk.
Orhon Belentepe	Eski HUD Bşk.
H. Basri Aktan	Eski HUK/HUD Bşk. - E. Maliye Müfettişi
Mustafa Dağüstü	Eski HUD Bşk.
Ali Atagün	Eski HUD Bşk.
Kadir Boy	Eski Danıştay Daire Bşk.
Bayram Çakar	Eski İstanbul Defterdarı
Mehmet Durusoy	Eski HUD Bşk.
Osman Arinoğlu	Eski HUD Bşk.
Nihat Uzunoğlu	Eski Gelir İdaresi Bşk.
Dr. İsa Coşkun	Eski HUD Bşk.
Mehmet Akif Ulusoy	Eski Maliye Müfettişi (V)
Mahmut Vural	Danıştay Başkanvekili/Eski HUK Bşk.
H. Ümit Aksoy	Danıştay Daire Bşk.
Suat Kayahan	Eski HUD Bşk.
Dr. Mehmet Ali Özyer	Sayıştay Daire Bşk.
Ahmet Şahin Savcı	Ankara YMM Odası Bşk.
Azmi Demirci	Eski HUD Bşk.
H. İbrahim Yumuşak	Eski HUD Bşk.
M. Mete Uslu	Eski HUD Bşk.
Adem Durak	Eski HUD Bşk.
Ömer Duman	Eski Muhaşebat Genel Müdürlüğü
Şinasi Candan	DMD Genel Müdürlüğü
Fahri Arıkan	Eski HUD Bşk.
Ertan Erüz	Eski Muhaşebat Genel Müdürlüğü
Adem Karabayır	Eski HUD Bşk.
Seyit Ahmet Baş	Eski Sayıştay Bşk.
Mahmut Sütçü	SPK 2. Bşk.
Sema Küçük	Sayıştay Üyesi
Mürsel Ali Kaplan	Eski Sayıştay Başkanvekili
Hadi Ekiçi	Eski HUK Bşk.
İbrahim Hakkı Polat	Eski MASAK Bşk.
Bekir Bayraktar	Gelir İdaresi Bşk.
Birgül Dikmen	Eski HUD Bşk.
M. Burçin Dikmen	Eski HUD Bşk.
Fahrettin Özdemirci	Eski İstanbul Defterdarı
Mehmet Canpolat	Eski TRT Genel Müd. Yrd.
Abdulkadir Demirci	Eski HUD Bşk.
Hakan Ay	E. Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü
Himmet Karadağ	Eski İstanbul Borsası Bşk.
Kahraman Çengeler	Eski HUD Bşk.
Berrak Ayazoğlu	Eski HUD Bşk.
Mehmet Arabacı	Gelir İdaresi Bşk. Yrd.
Derviş Altınok	Eski KGG Bşk. Yrd.
Zekeriya Kaya	Hazine ve Maliye Bakan Yrd.
Halil Çağdaş Baran	GİB Daire Bşk.

HUK: Hesap Uzmanları Kurulu  
HUV: Maliye Hesap Uzmanları Vakfı  
HUD: Maliye Hesap Uzmanları Derneği

6

VERGİNİN NABZI

11

SEKTÖRDEN HABERLER

## HAKEMLİ MAKALELER

21

FEYZA EKİNCİ  
Prof. Dr. ÖZGÜR BIYAN  
Küresel Asgari Kurumlar Vergisi:  
OECD Globe Kuralları ile Karşılaştırma

36

Prof. Dr. SUAT HAYRİ ŞENTÜRK  
Doç. Dr. AYŞE ATILGAN YAŞA  
Vergi Kompozisyonu  
Gelir Dağılımını Etkiler Mi?  
G7 Ülkelerinden Kanıtlar (1990–2021)

49

Dr. Öğr. Üyesi HÜMEYRA UĞURLU  
Uzlaşma ve Vergi Harcaması Karşılaştırması  
Yoluyla Uzlaşmanın Vergi Harcaması  
Niteliğinin Değerlendirilmesi

67

Dr. Öğr. Gör. SUAT ÇİÇEK  
İndirimli Kurumlar Vergisi,  
Özellik Arz Eden Hususlar ve  
Bir Uygulama Örneği

88

Dr. ALMİNA DERYA BIÇAKSIZ  
Kurumlar Vergisi ile Küreselleşme  
Araşında Nedensellik İlişkisi:  
Seçili AB Ülkeleri Örneği

99

Arş. Gör. Dr. SEMRA TAŞ AYDOĞAN  
Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı  
ve Okunabilirlik Düzeyinin  
Belirlenmesi: Dijital Hizmet,  
Konaklama ve Değerli Konut  
Vergileri Üzerinden  
Bir Değerlendirme

113

Dr. MURAT AYDIN  
Sütun II ile Mali  
Mevzuatımıza Giren  
Yeni İşletme Türleri:  
Şeffaf İşletme, Vergi  
Şeffaf İşletme,  
Hibrit İşletme ve  
Ters Hibrit İşletme

122

HAKKI ŞİMŞEK  
EKREM ÇELİK  
UMUT BERKE UZATMAZ  
Harcırah Beyanamesinde  
Yer Alan Konaklama Vergisinin  
Kişiyi Ödenmesi Hakkında  
Uygulama Sorunu  
ve Çözüm Önerilerimiz

## MAKALELER

131

AHMET BARINDIRIR  
Emlak Vergileri Bağlamında  
Serbest Meslek Sahiplerinin  
Mülklerine Belediyelere  
Yeni Tarh ve Tahakkuklar  
Yansıtılması Yasal Mıdır?  
Kanun Hakkında  
Sürpriz Gelişme!

135

ABDULLAH ARMAĞAN  
Dijital Vergi Denetiminde  
Uçtan Uca Dönüşüm:  
e-Viz ve e-Tutanak Sistemleri

146

SİNAN KILIÇ  
ÖZGE CAN ARAS  
Elektrik Perakende Şirketlerinde  
Alacağın Şüpheli Hale Gelmesi

152

HAŞMET YILDIRIM  
Borçlanma Maliyetlerinin  
Muhasebeleştirilmesi ve TMS ile  
Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu

## ULUSLARARASI VERGİ DÜNYASI

163

ULUSLARARASI VERGİ  
DÜNYASINDAN HABERLER

## MEVZUAT

167

VERGİ MEVZUATINDA GELİŞMELER  
(16.03.2026-15.04.2026)

170

YARGI KARARLARI

179

ÖZELGELER

184

SORULAR YANITLAR  
A- Vergi Hukuku

190

SORULAR YANITLAR  
B- İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku

196

PRATİK BİLGİLER

212

YAZIM KURALLARI

# Küresel Asgari Kurumlar Vergisi: OECD Globe Kuralları ile Karşılaştırma\*

**FEYZA EKİNCİ**  
Maliye Bilim Uzmanı  
(Ms.Sc.)

fyz.rhbr@gmail.com  
<https://orcid.org/0000-0001-9607-6007>  
Gönderilme Tarihi: 10.12.2025

**Prof. Dr. ÖZGÜR BİYAN**  
Bandırma Onyediy Eylül Üniversitesi  
İ.İ.B.F. Maliye Bölümü Öğretim Üyesi

obiyan@bandirma.edu.tr  
<https://orcid.org/0000-0002-0804-9963>  
Kabul Tarihi: 27.03.2026

## Öz

Küreselleşme ile birlikte önemli odak noktalarından biri haline gelen çok uluslu şirketlerin vergi matrahlarında yarattığı erozyonun önlenmesi için mevzuata dahil edilen son dönemdeki en önemli gelişme Küresel Asgari Kurumlar Vergisi'dir. Çok uluslu şirketlerin kurumlar vergisinden kaçınmasının engellemesi ile vergilemede adaletin sağlanması, zararlı vergi rekabetinin önüne geçilmesi amacıyla OECD Globe Kurallarına göre ihdas edilen bu uygulamanın uluslararası uygulamalarla arasındaki farklar mevcuttur. Bu çalışmada Türk Vergi Hukukundaki küresel asgari kurumlar vergisinin uygulama esasları ve GloBE Kuralları karşılaştırmalı olarak incelenmiştir. İkinci Sütun uygulamalarının Kanundaki Ek Maddeler ile Türkiye'de kapsama giren tüm grup şirketlerinin tamamına bilgilendirme yükümlülüğü kapsamında farklı esaslar getirildiği sonucuna varılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Küreselleşme, Matrah Aşındırma, Küresel Asgari Vergi, Türkiye.  
**JEL Sınıflandırması:** K34, K33, H25.

## Global Minimum Corporate Tax: Comparison with OECD Globe Rules

### Abstract

The most significant recent development introduced into legislation to prevent the erosion of tax bases caused by multinational corporations, which have become a significant focus of globalization, is the Global Minimum Corporate Tax. This practice, established in accordance with the OECD Globe Rules to prevent corporate tax avoidance by multinational corporations, ensure fair taxation, and prevent harmful tax competition, differs from international practices. This study examines the principles of global minimum corporate tax implementation in Turkish Tax Law and

\* Bu çalışma Prof. Dr. Özgür BİYAN'ın danışmanlığında Feyza EKİNCİ tarafından hazırlanan ve 17.01.2025 tarihinde savunulan "Türkiye'deki Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisinin OECD GloBE Kuralları Çerçevesinde Değerlendirilmesi" isimli yüksek lisans tezinden yararlanılarak hazırlanmıştır. Araştırma Makalesi

*the Globe Rules comparatively. It concludes that the Second Pillar practices, along with the Additional Articles of the Law, impose different principles within the scope of the information obligation for all group companies within the scope of the law in Turkey.*

**Keywords:** Globalization, Base Erosion, Global Minimum Tax, Turkey.

**JEL Classification:** K34, K33, H25.

## 1. GİRİŞ

Küreselleşme kavramı pek çok alanda kendini gösteren bir olgudur. Kültürel, siyasal, ekonomik boyutu bunlardan birkaçıdır. Ekonomik anlamda küreselleşme hizmet, mal ve sermaye transferi sonucunda ülkeler arası etkileşimin arttığı ve ulusal ekonomilerin dünya piyasasıyla entegre olduğu bir süreçtir. Bu süreç, dünyanın farklı bölgelerinde yaşayan toplum ve devletler arasındaki iletişimin arttığı ve birbirine bağımlı hale geldiği bir durumu ifade eder<sup>1</sup>. Ülkeler arası mal, sermaye ve işgücü sirkülasyonunun artması sonucu ekonomik ilişkilerin dünya genelinde artması ve çoğalmasıyla yaygınlaşmıştır.

Küreselleşme ile birlikte çok uluslu şirketlerin (ÇUŞ) uluslararası ticaretteki etkileri büyük ölçüde güçlenmiştir. Birleşmiş Milletler raporuna göre ÇUŞ'ların kendi aralarında ve şubeleriyle gerçekleştirdiği ticaret, uluslararası ticaretin %80'ini oluşturmaktadır. Bu durum ÇUŞ'ların küresel faaliyetlerin belirleyici aktörü olduğunu ve küreselleşme fenomeninin şirketler arası bir olgu olduğunu göstermektedir<sup>2</sup>. Uluslararası ilişkiler yoğunlaştıkça yerel problemler ve bunların çözümü uluslararası bir boyut kazanmıştır. Artık global düşünüp, yerel ölçekte uygulama felsefesi siyasi kararlarda etkili olmaya başlamıştır<sup>3</sup>. Böylelikle ülkelerin diğer ülkelerden farklı bir vergi politikası belirlemesini güçleştirirken diğer yandan da tüm ülkeleri etkileyen ortak sorunları gündeme getirmiştir.

Farklı ülkelerde mükellefiyeti olan çok uluslu şirketler yasalara uyarak vergi matrahlarını azaltıp ka-

zançlarını kendilerine avantaj sağlayacak ülkelere kaydırmaları ülkeler arasında ortak bir problem olmuştur. ÇUŞ'ların birden çok ülkeyi kapsayan faaliyetlerini bu ülkelerin mevcut hukuk sistemlerindeki farklılıklarından faydalanarak sürdürmeye çalışması sonucunda; bir taraftan söz konusu şirketlerin karlarının hangi ülke tarafından vergilendirileceği sorunu ortaya çıkmış, diğer taraftan da vergi idarelerinin bu şirketlerin yurt dışından elde etmiş oldukları gelirleri izlemesi ve vergilendirmesi güçleşmiştir<sup>4</sup>.

Küreselleşme ve dijitalleşme ile birlikte uluslararası ticaretten pay almak isteyen ve vergi gelirlerini artırmayı hedefleyen OECD ülkeleri uzun yıllardır çok uluslu şirketler nedeniyle yaşanan vergi kayıplarını önlemeye çalışmaktadırlar. Özellikle OECD üye ülkeler küresel bazda ciddi gelirler elde eden ancak elde ettikleri gelirlere nazaran vergi yükleri düşük olan şirketleri hedefleyerek yeni politikalar üretme çabası içinde olmuşlardır. Bu çabalardan biri de küresel asgari kurumlar vergisidir. Küresel bazda gelir elde eden şirketlerin minimum bir oranda vergi ödemeleri esasına dayanan uygulama Türk Vergi Hukukuna 7524 Sayılı Kanun ile dahil edilmiştir. (Resmî Gazete: 02.08.2024/32620, 7524 Sayılı Kanun). OECD ülkelerinin genel amacına uygun olarak da %15 oranının altında vergi yüküne sahip olan çok uluslu işletmelerin ek bir vergi ile bu oranda vergi ödemelerini sağlamak amacıyla düzenlenmiştir. Netice itibarıyla de her ne kadar kurumlar vergisi oranı %15'in üzerinde olsa da esas olan efektif vergi oranıdır<sup>5</sup>.

- 1 Fulya Kıvılcım, "Küreselleşme Kavramı ve Küreselleşme Sürecinin Gelişmekte Olduğu Ülke Türkiye Açısından Değerlendirilmesi", Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi, Cilt 5, No 1, 2013, ISSN: 1309-8012 (Online), s.219
- 2 Osman Kavak, Ahmet Akatak, "Küreselleşme Sürecinde Uluslararası Ticaretin Önemli Oyuncuları: Çok Uluslu Şirketlerin İncelemesi", Editör: Enis Baha BİÇER, Orhan ŞANLI, Sosyal, İnsan ve İdari Bilimlerde İleri ve Çağdaş Çalışmalar 1, E-Kitaplar, Duvar Yayınları, 2023, s.35.
- 3 Coşkun Can Aktan, "Globalleşme Fırsat mı Tehdit mi?", İstanbul, 2004, Zaman Kitap Yayınları, "Çevrimiçi", GLOBALLEŞME (canaktan.org). E.T. 16.10.2024.
- 4 Emrah Ferhatoğlu, Uluslararası Şirketlerin Vergilendirilmesi, Fazıl Tekin, Mehmet Oğuz Arslan, (Ed.), Uluslararası Kamu Maliyesi İçinde, Anadolu Üniversitesi Açık öğretim Fakültesi Yayını No:1876, Eskişehir, 2012, s.139.
- 5 M. Akif Tunç, Hilal Balaban, "OECD, Küresel Asgari Vergiye İlişkin Model Kurallar (Pillar -2)", Vergide Gündem Dergisi, 2022, <https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/tr/pdf/2022/vg/ey-vg-subat-2022.pdf>, (06.10.2024), s.4.

Türkiye'de bulunan ÇUŞ'lar konsolide gelirleri bakımından Birinci Sütun kapsamına girmese de yaklaşık 60 kadar Türkiye merkezli ÇUŞ'lar İkinci Sütun kapsamına girmektedir. Küresel asgari verginin kapsamını belirlemek için kullanılan gelir eşiği Ülke Bazlı Raporlama (CbCR) yükümlülüğündeki eşik ile aynıdır. Buna göre Türkiye'de 2023 yılı sonu itibarıyla CbCR yükümlülüğü bulunan 1.150 ÇUŞ bulunmaktadır<sup>6</sup>.

Küresel asgari verginin uygulamasında efektif vergi oranının esas alınması ülkelerin muafiyet ve istisna uygulamalarını da gözden geçirmelerine neden olacaktır. Bu kapsamda Türkiye açısından harcama ve kazanç kapsamındaki vergi teşvikleri küresel asgari vergi uygulaması ile dikkate alınması gerekmektedir. İkinci sütun uygulaması ile istisnalar, vergi indirimleri ve indirimli oranlar üzerindeki etkisinin büyük olacağı beklenmektedir. Türkiye 2024 yılı itibarıyla Sütun 2 kurallarını uygulamaktadır. GloBE kurallarının bazıları 2025 yılı itibarıyla yürürlüğe girmektedir. Türkiye'nin olası bir gelir kaybı yaşamaması adına hızlı reaksiyon olarak GloBE kurallarını faaliyete geçirmesi beklenmektedir. Türkiye efektif vergi oranı (ETR) %15'in altında olan ÇUŞ'lar için yerel asgari kurumlar vergisi kapsamında ilave vergi alabilmek ve diğer GloBE kuralları kapsamında tüm unsurlarıyla küresel asgari vergi uygulamasını hızlandırma gayretindedir.

2025 vergilendirme dönemi itibarıyla yürürlüğe giren ve sonuçları bir sonraki takvim yılında alınacak olan küresel asgari kurumlar vergisi ile OECD GloBE kuralları arasındaki benzerlik ve farklar bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır. Uluslararası kuruluş OECD düzenlemeleri ile Türk Vergi Hukuku uygulaması karşılaştırılması sonucunda tespit ve önerilerde bulunulmaktadır.

## 2. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE YEREL ve KÜRESEL ASGARİ TAMAMLAYICI KURUMLAR VERGİSİ

7524 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararıyla Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un<sup>7</sup> 37 ila 50. maddelerinde yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisine

ilişkin düzenlemelere yer verilmiş ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na derç edilmiştir. Küresel asgari tamamlayıcı vergi, 1 Ocak 2024 itibarıyla Gelirin Dahil Edilmesi Kuralı (IIR) esas alınarak hesaplanacak, Yetersiz Vergilendirilen Ödemeler Kuralı (UTPR) kapsamında ise 1 Ocak 2025 itibarıyla başlayacak mali yıllar için uygulanmaya başlanacaktır. Düzenleme ile özetle, nihai ana işletmesinin konsolide finansal tablosundaki yıllık konsolide hasılatı, gelirin raporlandığı hesap döneminden önceki 4 hesap döneminin en az ikisinde 750 milyon Avro karşılığı Türk lirası sınırını geçen çok uluslu işletme gruplarının bağlı işletmelerinin ilgili hesap dönemindeki kazançları, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisine tabi olacaktır<sup>8</sup>.

### 2.1. Verginin Konusu

Nihai ana işletmesinin konsolide finansal tablosundaki yıllık konsolide hasılatı, gelirin raporlandığı hesap döneminden önceki dört hesap döneminin en az ikisinde 750 milyon avro karşılığı Türk lirası sınırını geçen çok uluslu işletme gruplarının bağlı işletmelerinin ilgili hesap dönemindeki kazançları, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisine tabidir. Hesap döneminin on iki aydan farklı olması durumunda, hesaplanan konsolide hasılatın bir yıla iblağ edilmesi ile tespit olunan tutar, birinci fıkra kapsamındaki hasılat sınırının tespitinde dikkate alınır (KVK Ek Madde 1).

### 2.2. Muafiyet Kapsamındaki Kuruluşlar ve İstisnalar

Aşağıda sayılan işletmeler ile bunların iş yerleri yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinden muaftır (KVK Ek Madde 3):

- Kamu kurum ve kuruluşları ile uluslararası kuruluşlar,
- Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar,
- Emeklilik yatırım fonları,
- Nihai ana işletme niteliğinde olup yatırım fonu kapsamında değerlendirilen fonlar
- Nihai ana işletme niteliğinde olup gayrimenkul yatırım fonları başta olmak üzere gayrimenkul yatırım araçları kapsamında değerlendirilenler.

6 Ramazan Biçer ve diğerleri, "Küresel Asgari Vergi Uygulamaları ve Türk Çok Uluslu Şirketlerine Etkileri", Hakemli Makale, Vergi Dünyası Dergisi, Cilt:43, Sayı:511, 2024, s. 76.

7 7524 Sayılı Kanun, Resmî Gazete Tarihi: 02.08.2024, Resmî Gazete Sayısı: 32620 <https://www.mevzuat.gov.tr>.

8 Erdal Aydın, Küresel Asgari Kurumlar Vergisi ve Türkiye: Yeni Düzenlemenin İş Dünyasına Etkileri, Vergi Dünyası Dergisi, Banner.1, 'Çevrimiçi', 2024.

Yukarıdaki kapsamda olmamakla beraber aşağıda sayılan işletmeler ve bunların işyerleri de yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinden ayrıca muafırd.

- Münhasıran yukarıdaki kapsamdaki muaf işletmeler yararına varlık bulundurmak veya fona yatırım yapmak için faaliyet gösteren ya da muaf işletmelerin faaliyetlerine yardımcı olmak amacıyla kurulan ve işletme değerinin en az %95'ine söz konusu muaf işletmeler (emeklilik hizmetleri veren kuruluşlar hariç) tarafından sahip olunanlar.

- İşletme değerinin en az %85'ine yukarıdaki kapsamdaki muaf işletmeler (emeklilik hizmetleri veren kuruluşlar hariç) tarafından sahip olunan ve kazançlarının en az %51'i KVK ek 5'inci maddenin birinci fıkrasının (a) bendinin (2) numaralı alt bendi veya (b) bendinin (2) ve (3) numaralı alt bentlerinde belirtilen kazançlardan oluşanlar.

Birinci ve ikinci fıkrada kapsamında yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinden muaf olanların hasılatları, ek 1 inci madde kapsamındaki yıllık konsolide hasılatın hesabında dikkate alınır. Yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinden muaf olanlar diledikleri takdirde bu madde kapsamındaki muafiyet hükümlerinden vazgeçebilirler. Şu kadar ki, isteğe bağlı muafiyet hükümlerinden küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi bilgi beyannamesini veren bağlı işletmelerin talebiyle vazgeçilebilir ve bu durumda en az beş hesap dönemi boyunca muafiyetten vazgeçilmiş sayılmaktadır<sup>9</sup>. Bu istisna ve muafiyetler dışında ÇUŞ'ların bağlı işletmelerinin uluslararası deniz taşımacılığı faaliyetlerinden elde edilen kazançlar yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinden istisnadır. Bu istisna için ana faaliyetin uluslararası deniz trafiğinde gerçekleşmesi şartı aranmaktadır. Yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderler veya istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararlar istisna dışı kazançlardan indirim konusu yapılmayacaktır.

### 2.3. Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisinin Mükellefi

Küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi, gelirin dahil edilmesi esası ve yetersiz vergilendirilmiş

ödemeler esasına göre belirlenmektedir (KVK Ek Madde 7). Gelirin dahil edilmesi esası kapsamında küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin mükellefi ek 1 inci maddesi kapsamındaki çok uluslu işletme gruplarına bağlı ve diğer ülkelerde yerleşik olan işletmelerin, Türkiye'de yerleşik;

- ✓ Nihai ana işletme,
- ✓ Ara ana işletme veya
- ✓ Kısmen sahip olunan ana işletmedir.

Gelirin Dahil Edilmesi Kuralı (Income Inclusive Rule-IIR)'na göre Ek Madde 7'de tanımlanan Nihai Ana İşletmesi, Kısmen Sahip Olunan Ana İşletmesi ve Ara Ana İşletmesi tanımları yukardan aşağıya yöntemine göre işletmelerin vergi mükellefiyetini hangi durumlarda küresel tamamlayıcı asgari vergi mükellefi olacağını belirlemede kullanılacak olan yöntemdir. Örneğin, A, B ve C şirketi farklı ülkelerde bulunan bir işletmenin Küresel Asgari Kurumlar Vergisi mükellefiyeti şu şekilde açıklanmaktadır; Nihai ana işletmesi Türkiye'de bulunan ve başka ülkelerde yerleşik bağlı işletmeleri olan A Şirketi bu verginin mükellefi olacaktır. Şöyle ki eğer C ülkesinde bulunan C şirketi Yetersiz Vergileme ülkesi olarak %15 olan asgari oranın altında bir vergileme yapar ve Yerel Asgari Kurumlar Vergisini uygulamaz ise, GloBE Kuralları kapsamında uygulanan yukarıdan aşağıya yöntemine göre vergileme yetkisi Türkiye'de bulunan Nihai ana işletme olan A şirketine geçmektedir<sup>11</sup>.

Düzenleme kapsamındaki mükellefler, mülkiyet payına sahip olunan bağlı işletmedeki dahil olma oranıyla sınırlı olmak üzere verginin ödenmesinden sorumludurlar. Dahil olma oranı, bir bağlı işletmenin bir hesap dönemindeki işletme bazlı kazancından ana işletme dışındaki üçüncü kişilere atfedilen kısmın çıkarılması suretiyle bulunan tutarın, bu bağlı işletmenin işletme bazlı kazancına bölünmesi suretiyle elde edilen orandır. Mülkiyet payına sahip olunan bağlı işletmenin şeffaf bir işletme olması durumunda, aynı gruba bağlı işletmelerin dışındaki kişilere atfedilen kazanç tutarları bağlı işletmenin işletme bazlı kazancının tespitinde dikkate alınmaz. Şu kadar ki, KVK Ek madde 7/4 'e göre, mükellefler tarafından gelirin dahil edilmesi esasına göre hesaplanan vergi, nitelikli gelirin

9 Yavuz Akbulak, "Türk Hukukunda Yeni Bir Kurum: "Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi", Legal Blok, 2024, "Çevrimiçi", <https://legal.com.tr/blog/vergi-hukuku/turk-hukukunda-yeni-bir-kurum-yerel-ve-kuresel-asgari-tamamlayici-kurumlar-vergisi/>. (04.12.2024).

10 A.e.

11 İdris Şenyurt, "Küresel ve Yerel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi", "Çevrimiçi", [https://istanbulymmo.org.tr/dosyalar/sunumlar/20240905/20240905\\_K%C3%BCreselasgarikurumlarvergisi.pdf](https://istanbulymmo.org.tr/dosyalar/sunumlar/20240905/20240905_K%C3%BCreselasgarikurumlarvergisi.pdf). (02.12.2024).

dahil edilmesi esası kapsamında küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisini uygulayan bir ülkede yerleşik ara ana işletme veya kısmen sahip olunan ana işletme aracılığıyla doğan vergi yükümlülüğü tutarı kadar azaltılır.

Yetersiz Vergilendirilen Ödemeler Kuralı (Under-taxed Payment Rule-UTPR) kapsamında küresel asgari tamamlayıcı verginin mükellefi; nihai ana işletmesi, ara ana işletmesi veya kısmen sahip olunan ana işletmesi Türkiye’de yerleşik olmayan ve ilgili mevzuatı uyarınca nitelikli gelirin dahil edilmesi esasına göre küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin uygulanmadığı veya kısmen uygulandığı çok uluslu işletme gruplarına bağlı Türkiye’de yerleşik, yatırım işletmeleri hariç, bağlı işletmelerdir (Ek Madde 7/5).

Yetersiz vergilendirilen ödemeler esası kapsamında hesaplanan vergi, çok uluslu işletme grubuna bağlı işletmeler için hesaplanan küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi toplamına eşittir. Gelirin dahil edilmesi esası kapsamında çok uluslu işletme gruplarına bağlı işletmeler nezdinde vergi hesaplanması durumunda, yetersiz vergilendirilen ödemeler esasına göre hesaplanan vergi, küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi ile gelirin dahil edilmesi esası kapsamında alınan verginin farkına eşit olur (Ek Madde 7/8).

KVK Ek madde 7/8 ‘e göre, Yetersiz Vergilendirilen Ödemeler Esası Yüzdesi kapsamında Türkiye’de yerleşik bağlı işletmelerin toplam işçi sayısının, nitelikli yetersiz vergilendirilen ödemeler esasının uygulandığı tüm ülkelerdeki yerleşik bağlı işletmelerin toplam işçi sayısına bölünmesiyle bulunan tutarın %50’si ile Türkiye’de yerleşik bağlı işletmelerin toplam maddi duran varlık değerinin, nitelikli yetersiz vergilendirilen ödemeler esasının uygulandığı tüm ülkelerdeki yerleşik bağlı işletmelerin toplam maddi duran varlık değerine bölünmesiyle bulunan tutarın %50’sinin toplamıdır.

Yetersiz vergilendirilen ödemeler esası yüzdesinin hesabında; yatırım işletmeleri ve şeffaf işletmelerin toplam işçi sayısı ve bunların toplam maddi duran varlık değeri dikkate alınmaz. İlgili hesap döneminde bu fıkra kapsamında tahsis edilen verginin nitelikli yetersiz vergilendirilen ödemeler esasının uygulandığı bir ülkede tahakkuk ettirilmemesi (tüm ülkelerde tahakkuk ettirilmemesi durumu hariç) durumunda, hesaplanması gereken vergi tahakkuk ettirilinceye kadar, söz

konusu ülke sonraki hesap dönemlerinde bu fıkra kapsamındaki verginin tahsisatına ilişkin hesaplamalarda dikkate alınmaz.

#### 2.4. Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisinin Matrahı ve Vergi Yükü

Net ülkesel bazlı kazançta sahip bir çokuluslu işletme grubunun vergi yükü, her hesap dönemi için ülkesel bazda ayrı ayrı hesaplanmaktadır. Çok uluslu işletme grubunun ülkesel bazlı vergi yükü hesaplamasında, o ülkede bulunan bağlı işletmelerin hesaplanan düzeltilmiş kapsanan vergileri dikkate alınmaktadır<sup>12</sup>. Bir bağlı işletmenin gelirini tespit etmede öncelikli olarak ÇUŞ’ların konsolide finansal tablolarında yer alan finansal muhasebe net kazanç veya zararı (Financial Accounting Net Income -FANI) bulunacaktır. İşletme bazlı kazancın hesaplanması aşamasında FANI’da belli düzeltmelerin yapılması suretiyle, her bir bağlı işletmenin işletme bazlı kazancı bulunacaktır. İşletme bazlı kazanç veya zararın ve net ülkesel bazlı kazancın tespitinde, finansal muhasebe net kazanç veya zararına kanunun Ek 5.maddesinin, 1. Fıkrasının a bendinde sayılanlar ilave edilirken, aynı maddenin b bendinde de yer alanlar indirilecektir. Anılan maddenin “a bendine” göre işletme bazlı kazancın tespitinde bazı kalemler finansal net kazanç veya zararına ilave edilecektir.

Çok uluslu işletme grubunun ülkesel bazlı vergi yükü hesaplamasında, o ülkede bulunan bağlı işletmelerin hesaplanan düzeltilmiş kapsanan vergileri dikkate alınmaktadır. Kapsanan vergi üzerinde bazı düzeltmeler yapılarak düzeltilmiş kapsanan vergilerin büyüklüğüne ulaşılmaktadır. Kapsanan vergiden kasit gelir üzerinden alınan vergilerdir. Kapsanan vergilere toplam ertelenmiş vergi düzeltme tutarının eklenmesi gerekmektedir. Kar/zarar tablolarının vergi satırında görünmeyen vergilerin eklenmesi ve işletme bazlı kazanç veya zararın hesaplanması ile ilgili olmayan vergilerin düşülmesi suretiyle kapsanan vergiler düzeltmeye tabi tutulur.

Ayrıca kazanç ve zararın başka yıllarda tahakkuk ettirilmemesinden ve vergi ertelenmesi suretiyle farklı yıllarda vergilendirilmesinden kaynaklı geçici farklar da bu düzeltmeler sırasında dikkate alınmaktadır. Bu da toplam ertelenmiş vergi düzeltme tutarını göstermektedir.

Ek Madde 4’ün üçüncü fıkra kapsamındaki toplam ertelenmiş vergi düzeltme tutarı ibaresi, bir hesap dönemi içerisinde bir bağlı işletmenin ertelenmiş vergi giderine aşağıdaki düzeltmeler yapıldıktan sonra tespit

12 Akbulak, A.g.e.

olunan tutarı ifade eder. Şu kadar ki, ilgili ülke mevzuatı uyarınca kurumlar vergisi oranı asgari kurumlar vergisi oranının üzerinde ise, ertelenmiş vergi gideri asgari kurumlar vergisi oranı dikkate alınmak suretiyle yeniden hesaplanır. Ertelemiş vergi giderinden mahsuplar yapılmasına izin verilmiştir.

İşletme bazlı kazancın tespitinde dikkate alınması gereken faaliyetlerden kaynaklanan ve finansal hesaplarda asgari kurumlar vergisi oranından daha düşük bir oran uygulanmak suretiyle ertelenmiş vergi varlığı hesaplarına alınan tutarlar, zarara ilişkin ertelenmiş vergi varlığının oluştuğu ilgili hesap döneminde asgari kurumlar vergisi oranı uygulanmak suretiyle yeniden tespit olabilmektedir.

Ertelemiş vergi düzeltmelerine alternatif olarak dileyen mükellefler, ilgili hesap dönemindeki net ülkesel bazlı zararın asgari kurumlar vergisi oranıyla çarpılması suretiyle tespit olunan ve ülkesel bazlı zarara ilişkin ertelenmiş vergi varlığı olarak dikkate alınan tutarları, sonraki hesap dönemlerinde bu madde kapsamındaki vergi yükünün tespitinde kapsanan vergi olarak dikkate alabilirler. Net ülkesel bazlı kazançta çok uluslu bir işletme grubunun vergi yükü, her hesap dönemi için ülkesel bazda ayrı ayrı hesaplanmaktadır. Asgari kurumlar vergisi oranı %15'tir. Asgari kurumlar vergisi oranı ve hesaplanan efektif vergi yükü oranı arasındaki fark, küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi oranıdır. Ülkesel bazlı vergi yükünün asgari kurumlar vergisi oranını aşması halinde ise küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi hesaplanmamaktadır. Küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi, küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi matrahı üzerinden hesaplanır. Küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi matrahı ise net ülkesel bazlı kazanç toplamından;

- O ülkede bulunan bağlı işletmelerin çalışanlarının yıllık toplam brüt ücretlerinin %5'i (2024 yılı için %9,8'i ve her izleyen hesap dönemi için %0,02, 2029 yılından itibaren %0,8 azaltılarak uygulanacaktır).

- Maddi duran varlıklarının net defter değerinin %5'inin (2024 yılı için %7,8'i ve takip eden her hesap dönemi için %0,2, 2029 yılından itibaren %0,4 azaltılarak uygulanacak) indirilmesi suretiyle tespit olunur.

Bir ülke için küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi, küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi

oranının, küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi matrahına uygulanması suretiyle tespit edilmektedir. Şu kadar ki, ilgili ülkeye ilişkin hesaplanan küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisine varsa; ek cari dönem asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi ilave edilir, nitelikli yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi ise bu vergiden indirilmektedir.

## 2.5. Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisinin Vergilendirme Dönemi, Beyanı ve Ödenmesi

Küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin vergilendirme dönemi hesap dönemidir. Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerin vergilendirme dönemi ise özel hesap dönemidir. Hesap dönemi, nihai ana işletmenin konsolide finansal tablolarının hazırlanmasına esas teşkil eden vergilendirme dönemidir. Küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi, mükelleflerin beyanı üzerine tarh olunmaktadır.

Küresel asgari tamamlayıcı vergi hesap döneminin kapandığı ayı izleyen 15.ayın son gününe kadar, yerel asgari tamamlayıcı vergi hesap döneminin kapandığı ayı izleyen 12. ayın son gününe kadar beyan edilecektir. Geçiş dönemi için küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi hesap döneminin kapandığı ayı izleyen 18. Ayın son gününe kadar beyan edilir ve ödenir (KVK Ek Madde 8).

Mükellefler, verilen beyannamelerinin ekinde küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi bilgi beyannamelerine de yer vermek zorundadırlar. Şu kadar ki, küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi bilgi beyannamesinin nitelikli yetkili makam anlaşmasının uygulandığı başka ülkede verilmesi ve söz konusu bilgi beyannamesinin hangi ülkede, hangi bağlı işletme tarafından verildiğinin beyanname ekinde bildirilmesi durumunda, mükelleflerin küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi bilgi beyannamelerini verme yükümlülüğü ortadan kalkmaktadır.

## 2.6. Güvenli Liman Uygulamaları

### 2.6.1. Geçici Güvenli Liman Uygulamaları

Güvenli liman, OECD GloBE Kurallarının düzenini ve kabul edilen güvenli limanların uygulanması konusunda anlaşmaya dahil olmak üzere diğer üyeler tarafından uygulanan GloBE kurallarının uygulanmasını kabul ettiği anlamına gelmektedir<sup>13</sup>.

13 OECD, 'Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)', June 2024, s.4.

Çok uluslu işletme grubunun bulunduğu ülke güvenli liman olarak belirlenmiş ise, bu ülkede bulunan bağlı işletmelerin ilgili hesap dönemi için küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi sıfır olarak kabul edilecektir. Güvenli liman (Safe Harbour) uygulaması kapsamında 2026 hesap dönemi sonuna kadar aşağıdaki testlerden birinin geçilmesi durumunda yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi sıfır olarak uygulanacaktır.

1. **De Minimis Testi (Minimum Değer Testi):** Çok uluslu işletme grubunun, ilgili yıla ait ülke bazlı raporunda (CbCR) yer alan toplam hasılatın 10 milyon Avro karşılığı Türk lirasından ve vergi öncesi kârın 1 milyon Avro karşılığı Türk lirasından düşük olmasıdır.

2. **Rutin Karlar Testi:** Çalışanların brüt ücretleri ve maddi duran varlıkların net defter değeri ile hesaplanan varlığa dayalı gelir istisnası (Substance Based Income Exclusion) tutarının, nitelikli ülke bazlı raporunda yer alan vergi öncesi kara eşit veya bu kardan yüksek olması durumunda uygulanır.

3. **Efektif Vergi Yükü Testi:** ÇUŞ'ların ülke bazlı kurumlar vergisi ve benzer vergilerinin toplamının, ülke bazlı raporda vergi öncesi karlara bölünmesiyle hesaplanan vergi yükünün 2024 için 15%, 2025 için 16% ve 2026 için 17% oranlarına eşit veya daha fazla olmasıdır.

Hesaplamalar; uluslararası kabul görmüş finansal muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanan finansal tablolara göre beyan edilmiş ülke bazlı rapor verileri baz alınarak yapılacaktır. Üç şarttan birinin sağlanması durumunda; 2026 yılının sonuna kadar yerel ve asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulanmayacaktır.

### 2.6.2. Yetersiz Vergilendirilen Ödemeler Esasına İlişkin Güvenli Liman Uygulamaları

Çok uluslu bir işletme grubunun nihai ana işletmesinin bulunduğu ülkede en az %20 oranında bir kurumlar vergisi uygulanması durumunda, o ülke için yetersiz vergilendirilen ödemeler esas kapsamında hesaplanan tamamlayıcı vergi, geçiş dönemi boyunca her bir hesap dönemi için sıfır olarak kabul edilmektedir. Bu bentte geçen geçiş dönemi ibaresi, 31/12/2025 tarihinden önce başlayan (bu tarih dahil) ve 31/12/2026 tarihi itibarıyla sona eren hesap dönemlerini ifade etmektedir.

Azami altı farklı ülkede bağlı işletmesi bulunan ve maddi duran varlıklarının toplam değeri en yüksek olan ülke dışındaki diğer ülkelerde toplam maddi duran varlıklarının net defter değeri 50 milyon avro

karşılığı Türk lirasını aşmayan çok uluslu işletme grupları için yetersiz vergilendirilen ödemeler esas kapsamında küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi beş hesap dönemi boyunca sıfır olarak kabul edilmektedir.

### 2.6.3. Daimî Güvenli Limanın Uygulamaları

Varlığa Dayalı Gelir Uygulaması Düzenleme kapsamına giren çok uluslu işletmelerin faaliyet gösterdiği ülkelerdeki yatırım ve istihdama dayalı karlılığının teşvik edilmesi amacıyla ücretlerin ve duran varlıkların belirli bir oranı GloBE gelirinden istisna edilerek söz konusu tutarın ilave vergiye tabi olması sağlanmıştır.

7524 sayılı Kanuna göre; 2024 hesap dönemi için maddi duran varlıkların net defter değerinin %7,8'i, bağlı işletmelerin çalışanlarının brüt ücretlerinin %9,8'i dikkate alınacaktır. Bu oranlar; takip eden dört hesap dönemi boyunca %0,2, 2029 hesap döneminden itibaren dört hesap dönemi boyunca da her hesap dönemi için bağlı işletmelerinin çalışanlarının brüt ücretleri için %0,8, maddi duran varlıklar için ise %0,4 azaltılarak uygulanmaktadır.

Daimî güvenli limanın uygulamalarında Minimum Değer Testine göre, bir ülkede ortalama hasılatı 10 milyon Avrodan ve ortalama karı 1 milyon avrodan az olması durumunda bu ülkede bulunan bağlı işletmelerinin küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi ilgili hesap dönemi için sıfır olarak kabul edilmektedir.

Ortalama hasılat veya ortalama kazanç, bir ülkeye ilişkin finansal hesapların raporlandığı hesap dönemi ve önceki iki hesap dönemindeki hasılat veya kazanç toplamının ortalamasını ifade etmektedir.

### 3. KÜRESEL ASGARİ KURUMLAR VERGİSİNİN OECD GLOBE KURALLARI İLE KARŞILAŞTIRILMASI

#### 3.1. Kanunda Belirlenen Kapsam ve OECD Düzenlemeleri

OECD tarafından yayınlanan GloBE Kurallarında tanımlamalar, metnin 10. Bölümünde ele alınmıştır. Aynı şekilde Kanunun Ek 2. Maddesinde benzer tanımlamalara yer verilmiştir. GloBE Kurallarında yer alıp Kanunda yer verilmeyen tanımlamalar da mevcuttur (Karabulut, 2024:106). Küresel asgari kurumlar vergisini kapsamı dahilinde Kanunda yer alan tanımlama ile GloBE kurallarında belirtilen nihai ana işletmesinin yıllık konsolide finansal tablosundaki hasılatı, önceki 4 hesap döneminin en az ikisinde 750 milyon Avro karşılığı Türk lirası sınırını geçen ÇUŞ grupları kapsıyor olması aynı şekilde ifade edilmiştir (Bunun

yanı sıra önemli tanımlamalardan olan güvenli limanlar ve işletme bazlı kazanç veya zarar her iki tarafta da ele alınmıştır. Bunun yanında bu tanımlamalar dışında GloBE Kurallarındaki düzenlemelerde yer alıp Kanunda yer almayan iş ortaklığı, Nitelikli iade edilebilir vergi kredisi, Yatırım fonu tanımlamalarıdır.

İşletme bazlı kazanç veya zarar kavramı KVK kapsamında Ek Madde 2 birinci fıkrasının 3'ü bendinde "Çok uluslu işletme grubu içerisindeki her bir bağlı işletme tarafından uluslararası kabul görmüş finansal muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanan ve nihai ana işletmenin konsolide finansal tablolarında da yer verilen finansal muhasebe net kazanç veya zararının (grup içi işlemlere ilişkin konsolidasyon düzeltmeleri dikkate alınmadan önceki tutar) Ek 5 inci madde kapsamındaki düzeltilmiş tutarları" şeklinde tanımlanmıştır. GloBE Kurallarında Sütun 2 Model Kurallarıyla aynı olmakla birlikte, bazı maddelerde farklılık görülmektedir. Öz sermaye kazanç veya zararlarının ülkesel bazlı kazancın tespitinde dikkate alınmasının seçimsel olması (dikkate alınması durumunda takip eden dört hesap dönemi boyunca bu tercih değiştirilemez) şeklinde farklılığı bulunmaktadır<sup>14</sup>.

### 3.2. Muafiyet ve İstisnalar ve OECD Düzenlemeleri

Kanunda yer alan muafiyetler ve istisnalar ile OECD düzenlemeleri paraleldir. KVK Ek Madde 3'te yer alan "Kamu kurum ve kuruluşları ile uluslararası kuruluşlar, Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar, Emeklilik yatırım fonları, Nihai ana işletme niteliğinde olup yatırım fonu kapsamında değerlendirilen fonlar, Nihai ana işletme niteliğinde olup gayrimenkul yatırım fonları başta olmak üzere gayrimenkul yatırım araçları kapsamında değerlendirilenler." Vergiden muaf tutulmuştur. OECD düzenlemeleri ile benzer niteliktedir<sup>15</sup>.

Bir diğer önemli konu ise istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararlardır. Ek Madde 3 (8)'e göre; "Yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderler veya istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararlar, is-

tisna dışı kazançlardan indirim konusu yapılamaz." Paralel bir düzenleme OECD'de şu şekildedir<sup>16</sup>; "Bir bağlı işletmenin mali yıl için kapsanan vergilerindeki indirimler şunların toplamıdır: (a) Bölüm 3 uyarınca GloBE Gelir veya Zarar hesaplamasından hariç tutulan gelire ilişkin cari vergi gideri tutarı..." Buna göre, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin 3 no'lu fıkrasındaki "Kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazançlarından indirilmesi kabul edilmez" mantığı, küresel asgari kurumlar vergisi açısından da aynı kabul edilmiş ve bu hüküm OECD düzenlemeleri ile paraleldir.

### 3.3. Kapsanan Şirketler Açısından Değerlendirme

OECD düzenlemelerinde konsolide finansal tablosundaki yıllık konsolide hasılatı 750 milyon avro sınırını geçen ÇUŞ Grupları dahil edilmiştir. Ancak bunun yanı sıra nitelikli yerel asgari kurumlar vergisi 750 milyon avro sınırının altında ve çok uluslu olmayan şirketlere uygulanabilirliği bir politika seçeneği olarak sunulmaktadır<sup>17</sup>. Kanunda Ek Madde 1/1'de ise, "Nihai ana işletmesinin konsolide finansal tablosundaki yıllık konsolide hasılatı, gelirin raporlandığı hesap döneminden önceki dört hesap döneminin en az ikisinde 750 milyon Avro karşılığı Türk lirası sınırını geçen çok uluslu işletme gruplarının bağlı işletmelerinin ilgili hesap dönemindeki kazançları, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisine tabidir." şeklinde tanımlanmıştır. Türkiye; Hollanda gibi bazı ülkelerin aksine, çok uluslu olmayan şirketleri kapsama almamıştır. Aynı şekilde 750 milyon Avro sınırı altındaki şirketleri de kapsama almamıştır<sup>18</sup>.

### 3.4. Kanunda Belirlenen Kurallar ve OECD Düzenlemeleri

OECD Sütun 2 kuralları GloBE Kuralları ve Vergiye Tabi Olma Kuralı'ndan (STTR) oluşmaktadır. GloBE Kuralları ise, Gelirin Dahil Edilmesi Kuralı (Income Inclusion Rule, IIR) ve Yetersiz Vergilendi-

14 Elif Şen ve Ramish Hussain, "Sorularla Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi", 2024, [https://www.ey.com/tr\\_tr/in-sights/tax/uluslararası-vergi-hizmetleri/sorularla-yerel-ve-küresel-asgari-tamamlayıcı-kurumlar-vergisi](https://www.ey.com/tr_tr/in-sights/tax/uluslararası-vergi-hizmetleri/sorularla-yerel-ve-küresel-asgari-tamamlayıcı-kurumlar-vergisi), (06.12.2024).

15 M. Fatih Karabulut, "7524 Sayılı Kanun'daki Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi Hükümlerinin OECD Sütun 2 Düzenlemeleri Açısından Değerlendirilmesi", Vergi Dünyası Dergisi, Eylül 2024, Sayı: 517, s.107.

16 OECD, "OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)", First Edition, Mart 2021, <https://doi.org/10.1787/1e0e9cd8-en>, (03.10.2024).

17 A.e., Paragraf: 2.1.

18 Karabulut, s.108.

rilen Ödemeler Kuralı (Undertax Payment Rule, UTPR)'ndan oluşmaktadır<sup>19</sup>. KVK'da yer alan düzenlemelere göre, Gelirin Dahil Edilme Kuralı, Yetersiz Vergilendirilen Ödemeler Kuralı ve nitelikli yerel asgari kurumlar vergisi mevzuata eklenmiştir. Ancak Vergiye Tabi Olma Kuralı-STTR uygulamasının çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında revize edilmesinden ötürü ilerleyen zamanlarda uygulanması beklenmektedir<sup>20</sup>. Yetersiz vergilendirilen ödemeler esaslı Kanunun Geçici Madde 17 (1) d bendine göre, "1/1/2025 tarihinden itibaren (özel hesap dönemine tabi olan mükelleflerde ise 2025 yılında başlayan özel hesap döneminden itibaren) elde edilen kazançlara uygulanır" şeklinde ifade edilmiştir.

Gelirin Dahil Edilmesi Kuralı (IIR) ve Nitelikli Yerel Asgari Kurumlar Vergisi (QDMTT) ise KVK 60/g bendine göre, "2024 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlara, özel hesap dönemine tabi olan kurumların ise 2024 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde" uygulanır. Bu uygulama şekli ile Kanun OECD düzenlemeleri ile paraleldir. Aynı şekilde GloBE Kurallarını kabul eden diğer ülkeler de Gelirin Dahil Edilme Kuralı ve nitelikli yerel asgari kurumlar vergisi'ni 2024 hesap dönemi itibarıyla, Yetersiz Vergilendirilen Ödemeler Kuralını ise 2025 hesap dönemi itibarıyla uygulayacaktır.

#### 3.4.1. Gelirin Dahil Edilmesi Kuralı (IIR)

OECD düzenlemelerine göre IIR, şirketlerin nihai ana işletmelerinin bulunduğu ülkenin, düşük vergilendirilen bağlı işletmelere yönelik tamamlayıcı vergi (top-up tax) getirmesini sağlar. IIR kapsamında, asgari vergi, nihai ana işletme düzeyinde, düşük vergilendirilmiş gelire sahip kuruluşlardaki sahiplik payları ile orantılı olarak ödenir<sup>21</sup>. Başka bir ifadeye göre, bu kurala mukim ülkelere, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı geliri üzerinde, bu gelir kaynak ülkede asgari verginin altında bir vergilendirmeye tâbi tutulmuşsa geri vergilendirme hakkı verilmektedir<sup>22</sup>.

Kanun'da ise söz konusu kural; "Ek Madde 7- (1) *Küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi, gelirin dahil edilmesi esası ve yetersiz vergilendirilmiş ödemeler esasına göre belirlenir. (2) Gelirin dahil edilmesi esası kapsamında küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin mükellefi, bu Kısımın ek 1 inci maddesi kapsamındaki çok uluslu işletme gruplarına bağlı ve diğer ülkelerde yerleşik olan işletmelerin; Türkiye'de yerleşik nihai ana işletmesi, ara ana işletmesi veya kısmen sahip olunan ana işletmesidir.*" şeklinde düzenlenmiştir. Buradan anlaşıldığı üzere Gelirin Dahil Edilmesi Kuralı OECD düzenlemeleri ile paralel bir şekilde mevzuata uygulanmıştır.

#### 3.4.2. Nitelikli Yerel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi Kuralı (QDMTT)

Bir ülkenin iç hukukunda yer alan ve ülkedeki bağlı kuruluşların GloBE matrahını GloBE Kurallarına eşdeğer şekilde belirleyen ve yerel vergi yükümlülüğünü asgari orana yükselten bir mekanizmadır<sup>23</sup>. Sütun 2 yaklaşımıyla ülkelere yerel düzeyde düşük vergilendirilmiş işletmelerinin tamamlayıcı vergilerini toplamak için QDMTTTR olanağı da sunulmaktadır<sup>24</sup>. KVK kapsamında ise "Ek Madde 2 v) *Yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi: Ek 10 uncu madde kapsamında hesaplanan vergi,*" olarak ifade edildikten sonra Ek Madde 9- (1) fıkrasında verginin mükellefi, "Ek 1 inci madde kapsamındaki çok uluslu işletme gruplarına bağlı ve Türkiye'de yerleşik olan; bağlı işletmeler ve iş ortaklıkları" şeklinde tanımlanmış, Ek Madde 10 2 no'lu fıkra da ise; Ek 6 ncı maddenin dördüncü fıkrası kapsamında, asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi matrahına uygulanması suretiyle tespit olunan yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi, mükelleflerin beyanı üzerine tarh olunur ve bu vergiye varsa ek cari dönem yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi ilave edilir." hükmüne yer verilmiştir. Kanunda ve OECD düzenlemelerine göre, ülkedeki bağlı kuruluşların GloBE matrahını GloBE Kurallarına eşdeğer şekilde belirleyerek yerel vergi yükümlülüğü asgari orana yükseltilemektedir<sup>25</sup>.

19 Ramazan Biçer ve Nuri Özmen, "Küresel Asgari Kurumlar Vergisinin Çok Uluslu Türk Şirketlerine Etkileri", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:41, Cilt:489, s.114.

20 Karabulut, s. 108.

21 OECD, 2021, Paragraf: 2.1, 2.2.

22 Claudio Cipollini, "GloBE Proposal and Possible Carve-Outs: Is There a Future for Preferential Tax Regimes?", World Tax Journal, 2020, Sayı: 12, Cilt:2 s. 223.

23 OECD, 2021, Paragraf: 10.1.

24 Niels Bammens, Dieter Bettens, "The Potential Impact of Pillar Two on Tax Incentives" Inter Tax Dergisi, Cilt:51, Sayı:2, 2023, s.155.

25 Karabulut, s.109.

Kanunda yer alan Ek madde 10/5'e göre verginin ödenmesinden sorumlu olanların belirlenmesi ile ilgili, "Ek 9 uncu maddenin birinci fıkrası kapsamında, Türkiye'de yerleşik ve aynı çok uluslu işletme gruplarına bağlı mükelleflerden herhangi birinin, yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin tamamını kendi adına beyan edip ödemesi durumunda, diğer mükelleflerin bu verginin beyanı ve ödemesindeki sorumlulukları ortadan kalkar. Şu kadar ki, verginin tamamının ödenmesi durumunda aynı çok uluslu işletme grubuna bağlı mükelleflerin verginin ödenmesine ilişkin müştereken ve müteselsilden sorumlulukları devam eder." şeklinde ifade edilmiştir. Burada verginin bağlı şirketlerden herhangi birisi tarafından ödenmesi durumunda diğer şirketlerin sorumluluğunun kalktığı ifade edilmiştir.

#### 3.4.3. Yetersiz vergilendirilen ödemeler kuralı (UTPR)

UTPR, ülkeleri GloBE önerisine uymaya zorlayabilecek bir kuraldır, zira diğer ülkede bulunan şirketlere yapılan ödemeler, ödemenin yapıldığı ülkede UTPR uyarınca vergi matrahından indirim olarak muamele görmeyebilecektir<sup>26</sup>.

OECD Sütun 2'ye göre Gelirin Dahil Edilmesi Kurallının uygulanmadığı yani nihai ana işletmenin bulunduğu ülkede Sütun 2 kurallarının uygulanmadığı durumlarda güvenlik ve destek mekanizmasıdır<sup>27</sup>. KVK'da söz konusu kural "Ek Madde 7 (5) Yetersiz vergilendirilen ödemeler esas kapsamında küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin mükellefi; nihai ana işletmesi, ara ana işletmesi veya kısmen sahip olunan ana işletmesi Türkiye'de yerleşik olmayan ve ilgili mevzuatı uyarınca nitelikli gelirin dahil edilmesi esasına göre küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin uygulanmadığı veya kısmen uygulandığı çok uluslu işletme gruplarına bağlı Türkiye'de yerleşik, yatırım işletmeleri hariç, bağlı işletmelerdir." şeklinde düzenlenmiştir. Yetersiz vergilendirilen ödemeler ku-

ralının OECD düzenlemeleri ve Kanunda yer alan düzenlemeleri eşdeğerdir.

#### 3.4.4. Vergiye Tabi Olma Kuralı (STTR)

Faiz, gayri maddi hak gibi gelirler elde eden şirketlerin, bu gelirleri mukim oldukları ülkelerde %9 oranının altında vergilendirildiği durumlarda, ödeme yapan şirketin bulunduğu ülkeye bu orana kadar indirim reddi veya stopaj yoluyla vergi alma hakkı tanıyan bir kuraldır<sup>28</sup>. Bu kuralın uygulanabilmesi için ülkeler arasında Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının revize edilmesi gerekmektedir. Bununla ilgili OECD "Sütun İki Vergiye Tabi Olma Kuralının Uygulanmasını Kolaylaştırmaya Yönelik Çok Taraflı Sözleşme (Multilateral Convention to Facilitate the Implementation of the Pillar Two Subject to Tax Rule)"<sup>29</sup> yayınlamıştır. Türkiye henüz konuyla alakalı çok taraflı anlaşmayı yürürlüğe koymak için çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında revizeye gitmemiştir.

#### Efektif Vergi Yükü Açısından Değerlendirme

OECD düzenlemelerinde efektif vergi yükü, düzeltilmiş kapsanan vergilerin GloBE Karına bölünmesiyle bulunmaktadır<sup>30</sup>. Bu hesaplamalar UFRS/IFRS mali tablolarına göre gerekli düzeltmeler yapılarak bulunmaktadır. Asgari tamamlayıcı vergi, minimum vergi oranından efektif vergi oranı çıkarılarak bulunan oranlar Kar Fazlasının (Net GloBE Geliri-Reel Ekonomik Faaliyete Dayalı İstisna) çarpılması suretiyle bulunmaktadır<sup>31</sup>. Ayrıca asgari tamamlayıcı vergiye ek cari dönem asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi eklenir<sup>32</sup> ve nitelikli yerel asgari tamamlayıcı vergi indirilmektedir<sup>33</sup>.

Kanun'da söz konusu düzenleme; "Ek Madde 6 (4): Bir ülke için küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi, küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi oranının, küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi matrahına uygulanması suretiyle tespit edilir. Şu kadar ki, ilgili ülkeye ilişkin hesaplanan küresel asgari ta-

26 Michael P. Devereux ve diğerleri, "The OECD Global Anti-Base Erosion Proposal", Oxford University Centre for Business Taxation, 2020, s.13.

27 OECD, 2021, Paragraf: 2.4, 2.5, 2.6.

28 Karabulut, s. 110.

29 OECD, Multilateral Convention to Facilitate the Implementation of the Pillar Two Subject to Tax Rule. 2023, <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/subject-to-tax-rule/multilateral-convention-to-facilitate-the-implementation-of-the-pillar-two-subject-to-tax-rule.html>, (10.11.2024)

30 OECD, 2021, Paragraf:5.1.1.

31 Karabulut, a.e.

32 OECD, 2021, Paragraf: 10.1, 5.4.

33 OECD, 2021, Paragraf: 5.2.

mamlayıcı kurumlar vergisine varsa; ek cari dönem asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi ilave edilir, nitelikli yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi ise bu vergiden indirilir.” şeklinde hüküm altına alınmıştır. Etketif vergi yükü OECD düzenlemeleri ile paralel şekilde mevzuata eklenmiştir.

### 3.6. GloBE Karı Açısından Değerlendirme

GloBE karı, IFRS mali tablolarda ki kardan belirli düzeltmelerin yapılması ile bulunmaktadır<sup>34</sup>. Kanunda da söz konusu düzeltmeleri paralel bir şekilde mevzuata eklenmiştir. OECD düzenlemeleri ve Kanunda yer alan IFRS karından GloBE karına geçiş aşağıdaki şekilde yapılmaktadır:

• GloBE Karı = Finansal Muhasebe Net Kazanç/ Zararı – Net Vergi Gideri (sıfırdan küçükse) – Temettü Gelirleri – Özsermaye Kazançları – Yeniden Değerleme Zararları – İşletme Yeniden Yapılandırılması Kazançları

+ Net Vergi Gideri (sıfırdan büyükse) + Özsermaye Zararları + Yeniden Değerleme Kazançları + İşletme Yeniden Yapılandırılması Zararları + İzin Verilmeyen Giderler + Yeniden Değerleme Kazançları

(+/-) Asimetrik Kur Kazançları veya Kayıpları (+/-) Önceki Dönem Hataları (+/-) Tahakkuk Eden- Ödenen Emeklilik Giderleri

Şeklinde formüle edilmiştir. Ancak yukarıda belirtilen Özsermaye Kazançları ile Özsermaye Zararları hesaplamasının yerine Ek Madde 5 (2) nolu fıkrada; “...alternatif olarak dileyen mükellefler, öz sermaye kazanç veya zararlarını ülkesel bazlı kazancın tespitinde dikkate alabilirler. Şu kadar ki, öz sermaye kazanç veya zararlarını ülkesel bazlı kazancın tespitinde dikkate alan mükellefler, takip eden dört hesap dönemi boyunca bu tercihlerinden vazgeçemezler.” hükmü yer almaktadır. Bu belirleme mükelleflere verilen seçimlik bir hak olarak OECD GloBE Kurallarından farklılaşmaktadır<sup>35</sup>.

### 3.7. Reel Ekonomik Faaliyete Dayalı İstisna (Substance-based Income Exclusion) Açısından Değerlendirme

GloBE Kuralları şirketlerin fiili olarak varlık veya çalışan bulundurmasını teşvik etmektedir. Bunu şirketlerden daha az tamamlayıcı vergi alınarak sağlamak

amacındadır. OECD GloBE Kurallarına göre, maddi duran varlıkların %8’i ve işçi ücretlerinin %10’u asgari kurumlar vergisinden muaf tutulacaktır. Bu oran GloBE Gelirinden çıkarılacaktır. Söz konusu oranlar kademeleri olarak azalarak 10 yılın sonunda %5 seviyesine indirilecektir<sup>36</sup>. KVK kapsamında yer alan gerekli düzenleme uyarınca ise, Ek Madde 6-(3)’de şu şekilde tanımlanmıştır: “Küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi, küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi matrahı üzerinden hesaplanır. Küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi matrahı ise net ülkesel bazlı kazanç toplamından; o ülkede bulunan bağlı işletmelerin çalışanlarının yıllık toplam brüt ücretlerinin %5’inin indirilmesi suretiyle tespit olunur”. Devamında Kanun Geçici Madde 17- (1)’de oranların “2024 hesap dönemi için maddi duran varlıkların net defter değerinin %7,8’i, bağlı işletmelerin çalışanlarının brüt ücretlerinin %9,8’i dikkate alınır. Bu oranlar; takip eden dört hesap dönemi boyunca %0,2, 2029 hesap döneminden itibaren dört hesap dönemi boyunca da her hesap dönemi için bağlı işletmelerinin çalışanlarının brüt ücretleri için %0,8, maddi duran varlıklar için ise %0,4 azaltılarak uygulanır.” şeklinde yer almıştır. Böylelikle OECD düzenlemeleri ve Kanun Reel Ekonomik Faaliyete Dayalı İstisna kuralı paralel şekilde ele alınmıştır.

### 3.8. Güvenli Liman Kuralları Açısından Değerlendirme

Güvenli liman uygulamaları belirli ülkelerde tamamlayıcı verginin sıfırlandığı yöntemleri ele almaktadır. Kanunda yer alan ana düzenleme, “Ek Madde 6-(9) Çok uluslu işletme grubunun faaliyette bulunduğu ülke güvenli liman olarak belirlenmiş ise bu ülkede bulunan bağlı işletmelerin küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi, ilgili hesap dönemi için sıfır olarak kabul edilebilir.” Kanunda yer alan 3 şarttan birinin sağlanması durumunda tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulanmayacaktır;

• Önemsiz İşlemler (De Minimis) Testi: OECD düzenlemelerine göre 10 milyon Avro’dan az geliri olan ve GloBE Karı 1 milyon Avrodan az olan veya zarar eden şirketlerin efektif vergi oranı hesaplamasına dahil edilip edilmemesi konusunda mükelleflere serbestlik

34 OECD, 2021, Paragraf: 3.2.

35 Karabulut, s.111.

36 OECD, 2021, Paragraf: 9.2.

tanınmıştır<sup>37</sup>. Kanunda yer alan düzenleme Ek Madde 6 (8)'de şu şekilde yer almaktadır: "Çok uluslu işletme grubunun; ülkesel bazlı yıllık ortalama hasılatı 10 milyon Avro karşılığı Türk lirasından ve ülkesel bazlı yıllık ortalama kazancı 1 milyon Avro karşılığı Türk lirasından az ise bu ülkede bulunan bağlı işletmelerin küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi, ilgili hesap dönemi için sıfır olarak kabul edilebilir."

• Basitleştirilmiş Efektif Vergi Oranı Testi (Simplified ETR Test): Ülke bazlı raporlara (CbCR) göre; tahakkuk eden kurumlar vergisinin vergi öncesi kara bölünmesi suretiyle bulunan tutarın %15'ten büyük olması durumunda, tamamlayıcı vergi hesaplanmayacaktır. Bu oranlar 2025 yılı için %16, 2026 yılı için %17 olarak belirlenmiştir<sup>38</sup>. Kanunda yer alan düzenlemeye göre, Ek Madde 17-e'ye göre, "2026 hesap dönemi sonuna kadar (hesap döneminin son günü 30/6/2028 tarihini geçenler hariç) bir ülkedeki yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi aşağıdaki şartların herhangi birinin sağlanması durumunda sıfır olarak kabul edilir. Devamında "Çok uluslu işletme grubunun uluslararası kabul görmüş finansal muhasebe standartlarına göre hesaplanan ülke bazlı kurumlar vergisi ve benzer nitelikteki vergilerinin toplamının, (e) bendinin (1) numaralı alt bendi kapsamında düzenlenen ülke bazlı raporlardaki vergi öncesi karlara bölünmesi suretiyle hesaplanan vergi yükünün; 2024 hesap dönemi için %15, 2025 hesap dönemi için %16 ve 2026 hesap dönemi için %17 oranlarına eşit veya daha fazla olması," şeklinde yer almıştır.

• Rutin Karlar Testi: OECD düzenlemelerinde, reel ekonomik faaliyete dayalı istisnanın ülke bazlı rapordan (CbCR) elde edilen vergi öncesi kardan büyük olması durumunda gerçekleştirilmektedir<sup>39</sup>. Kanunda yer alan düzenleme Ek Madde 17 e'de aşağıdaki şekilde yer almaktadır: "2026 hesap dönemi sonuna kadar (hesap döneminin son günü 30/6/2028 tarihini geçenler hariç) bir ülkedeki yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi aşağıdaki şartların herhangi

birinin sağlanması durumunda sıfır olarak kabul edilir. ... 3) Çok uluslu işletme grubunun, (1) numaralı alt bent kapsamında düzenlenen ülke bazlı raporlardaki vergi öncesi karının; bunların çalışanların brüt ücretleri ile maddi duran varlıklarının net değerinin, (a) bendi kapsamında ilgili yıl için hesaplanacak oranla çarpılan tutarların toplamına eşit veya bu tutardan daha az olması." Şeklinde hükme alınmıştır.

• Geçiş Dönemi Yetersiz Vergilendirilen Ödemeler Kuralı (Transitional UTPR Safe Harbour): Nihai ana işletmenin bulunduğu ülkenin yasal vergi oranının %20 üzerinde olması durumunda veya en fazla altı farklı ülkede bağlı işletmesi bulunan işletme grubunun maddi duran varlıklarının toplam değeri en yüksek olan ülke dışındaki diğer ülkelerde 50 milyon Avro'ya geçmemesi durumlarında tamamlayıcı verginin belli süre için hesaplanmamasıdır<sup>40</sup>. Kanunda yer alan düzenleme ise Ek Madde 6 (10)'da şu şekildedir: "Azami altı farklı ülkede bağlı işletmesi bulunan ve maddi duran varlıklarının toplam değeri en yüksek olan ülke dışındaki diğer ülkelerde toplam maddi duran varlıklarının net defter değeri 50 milyon Avro karşılığı Türk lirasını aşmayan çok uluslu işletme grupları için yetersiz vergilendirilen ödemeler esası kapsamında küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi beş hesap dönemi boyunca sıfır olarak kabul edilir." Geçici Madde 17(f)'ye göre, "Çok uluslu bir işletme grubunun nihai ana işletmesinin bulunduğu ülkede en az %20 oranında bir kurumlar vergisi uygulanması durumunda, o ülke için yetersiz vergilendirilen ödemeler esası kapsamında hesaplanan tamamlayıcı vergi, geçiş dönemi boyunca her bir hesap dönemi için sıfır olarak kabul edilir. Bu bentte geçen geçiş dönemi ibaresi, 31/12/2025 tarihinden önce başlayan (bu tarih dahil) ve 31/12/2026 tarihi itibarıyla sona eren hesap dönemlerini ifade eder."

Görüldüğü üzere OECD düzenlemeleri ile kanun hükümleri paraleldir. Tüm bu hususlar aşağıdaki şekilde tablo halinde verilmiştir.

37 OECD, 2021, Paragraf: 5.5

38 OECD, "Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules", 2023, s.293-294.

39 A.e. s. 294

40 OECD, 2021: Paragraf:5.5, OECD, 2024, Ek A: Bölüm: 4.

Tablo 1.1: Türkiye ve OECD GloBE Kuralları Karşılaştırması

	Benzer	Farklı	OECD Globe Kuralları ile Farklılıklar
Kapsam	✓		
Muaf kuruluşlar ve istisnalar	✓		Uluslararası deniz taşımacılığı faaliyetlerinden elde edilen kazançlar Yerel ve Küresel Asgari Vergiden muaf tutulmuştur.
İşletme bazlı kazanç veya zararın hesaplanması	✓		OECD kuralları ile çoğunlukla aynı olmakla birlikte aşağıdaki kalem açısından farklılık göstermektedir. Öz sermaye kazanç veya zararlarının ülkesel bazlı kazancın tespitinde dikkate alınmasının seçimsel olması (dikkate alınması durumunda takip eden dört hesap dönemi boyunca bu tercih değiştirilemez).
Düzeltilmiş kapsanan vergilerin hesaplanması	✓		
Vergi yükünün hesaplanması	✓		
Tamamlayıcı verginin hesaplanması	✓		
Güvenli Liman Uygulaması	✓		OECD GloBE Kuralları ile uyumludur. Bu uygulamalara ek olarak, ilgili düzenleme, belirli bir ülke için tamamlayıcı vergiyi sıfıra indirebilecek kalıcı bir güvenli liman kuralı getirmektedir. Güvenli liman ülkelerini belirlemeye ve bunların belirlenmesine ilişkin şartları tespit etmeye Cumhurbaşkanı yetkili kılınmıştır. Uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye ise Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.
Gelirin Dahil Edilmesi Kuralı (IIR)	✓		
Nitelikli Yerel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi Kuralı (QDMTT)	✓		
Yetersiz vergilendirilen ödemeler kuralı (UTPR)	✓		
Vergiye Tabi Olma Kuralı (STTR)	✓		
Vergilendirme dönemi ve beyan süresi	✓		Beyanname şekli ve içeriğine ilişkin detaylar OECD tarafından paylaşılmış olmakla birlikte, Türkiye’de ilgili mevzuat kapsamında verilecek beyannamenin ve eklerinin şekli ve muhtevasını ile verginin beyan ve ödeme zamanı ile tahsiline ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Detayların ikincil bir düzenleme ile belirlenmesi beklenmektedir.

Tablo 1.1’e göre Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi uygulamalarına yönelik düzenlemeler büyük oranda OECD GloBE kuralları ve Konsolide Yorum Dokümanı ile uyumlu olup, düzen-

lemeye ilişkin detayların ve Türkiye özelinde spesifik durumların (bazı mevcut teşvik düzenlemeleri vb.) önümüzdeki dönemlerde yapılacak ikincil düzenlemelerle açıklığa kavuşturulması beklenmektedir.

#### 4. SONUÇ

Küresel ekonomiden kaynaklanan vergi zorlukları OECD/G20 Kapsayıcı Çerçevesinin öncelikli konularından biri olmuştur. Vergi adaletini tesis etmede uluslararası sistemde gerçek anlamda bir vergi reformu ülkelerin birbirleriyle entegrasyonu ile gerçekleşecektir. Her ülkenin kendi önlemini uyguladığı ve koordinasyonun sağlanmadığı bir sistemde uluslararası vergileme de istikrar sağlanamayacaktır. Sütun 2 kurallarının başarısı için ülkelerin GloBE Kurallarını iç mevzuatlarına hızlı bir şekilde derç etmesi gerekmektedir. Aksi takdirde ÇUŞ'ların faaliyetlerinin GloBE Kurallarının uygulanmadığı ülkelere kayması olasıdır.

GloBE Kurallarının uygulanması açısından ülkeler kendi iç mevzuatlarında değişikliklere gitmiştir. Ancak şöyle bir sorun da mevcuttur. GloBE kuralları kapsamında %15 asgari efektif vergi oranı yabancı sermaye ve yatırımları çekmek isteyen gelişmekte olan ülkelerin vergi teşviki uygulamalarını gözden geçirmesini zorunlu kılacaktır. Vergisel teşvikler vasıtasıyla efektif vergi oranının %15'in altına düşmesi nedeniyle tahsil edilemeyen vergiler GloBE kurallarını uygulayan diğer ülkelerin vergi idarelerince tahsil edilecektir. Bu nedenle ülkeler GloBE kurallarını kendi yerel mevzuatlarına hızlı bir şekilde aktarmaya başlamıştır.

Yerel ve küresel asgari kurumlar vergisine ilişkin maddeler KVK'da Ek Maddeler şeklinde yer almaktadır. OECD metninden tercüme edilerek oluşturulduğu için terminoloji ve kapsam bakımından karışık görünmektedir. Kapsam bakımından Türk vergi sisteminde alışılagelmiş tanımlamalar yer almaktadır. Yayımlanacak ikincil mevzuat ile karışık hususların açıklığa kavuşacağı beklenmektedir.

OECD düzenlemeleri ve mevzuatta yer alan Kanun maddeleri karşılaştırıldığında büyük oranda benzerlik gösterse de OECD düzenlemelerinde yer alıp kanunda yer almayan maddeler de bulunmaktadır. Özellikle grup şirketlerinin konsolide efektif vergisi üzerinden hesaplanan verginin hangi şirket nedeniyle ödendiğinin tespiti gerekmektedir. Böylelikle ödenen verginin ilerideki olası incelemelerde düzeltilmiş beyanname hesabında dikkate alınması imkânı doğmuş olacaktır.

#### KAYNAKÇA

- Aktan, Coşkun Can. *Globalleşme Fırsat mı Tehdit mi?*, Zaman Kitap Yayınları, İstanbul, 2004.
- Aydın, Erdal. "Küresel Asgari Kurumlar Vergisi ve Türkiye: Yeni Düzenlemenin İş Dünyasına Etkileri", *Vergi Dünyası Dergisi*, Banner,1.

- Bammens, Niels. Bettens, Dieter. "The Potential Impact of Pillar Two on Tax Incentives", *Intertax*, Cilt:51, Sayı:2, 2023, ss.155-169.

- Biçer, Ramazan. Çevik, Şilan. Soytorun, Hazal ve Yeşilot, Dilara. "Küresel Asgari Vergi Uygulamaları ve Türk Çok Uluslu Şirketlerine Etkileri", *Hakemli Makale, Vergi Dünyası Dergisi*, Cilt: 43, Sayı:511, Mart 2024, ss.60-78.

- Biçer, Ramazan. Özmen, Nuri. "Küresel Asgari Kurumlar Vergisinin Çok Uluslu Türk Şirketlerine Etkileri", *Vergi Dünyası Dergisi*, Cilt:41, Sayı:489, 2022, ss.111-122.

- Cipollini, Claudio. "GloBE Proposal and Possible Carve-Outs: Is There a Future for Preferential Tax Regimes?", *World Tax Journal*, Cilt:12, Sayı:2, 2020, ss.217- 258.

- Devereux, Micheal, Bares, F. Clifford, S., Freedman, J., Güçeri, I., McCarthy, M., Simmler, M. ve Vella, J. "The OECD Global Anti-Base Erosion Proposal", *Oxford University Centre for Business Taxation*.<https://oxfordtax.sbs.ox.ac.uk/files/oeedglobeproposalreportpdf>. Erişim Tarihi: 22 Kasım 2023.

- Ferhatoğlu, Emrah. "Uluslararası Şirketlerin Vergilendirilmesi", Fazıl Tekin, Mehmet Oğuz Arslan, (Ed.), *Uluslararası Kamu Maliyesi İçinde, Anadolu Üniversitesi Açık öğretim Fakültesi Yayını*, No: 1876, 2012.

- Karabulut, Mehmet Fatih. "7524 Sayılı Kanun'daki Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi Hükümlerinin OECD Sütun 2 Düzenlemeleri Açısından Değerlendirilmesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Cilt:44, Sayı:517, Eylül 2024, ss. 105-114.

- Kavak, Osman. ve Akatak, Ahmet. "Küreselleşme Sürecinde Uluslararası Ticaretin Önemli Oyuncuları: Çok Uluslu Şirketlerin İncelenmesi", Editör: Emis Baha BİÇER, Orhan ŞANLI, *Sosyal, İnsan ve İdari Bilimlerde İleri ve Çağdaş Çalışmalar 1*, E-Kitaplar, Duvar Yayınları, 2023.

- Kıvılcım, Fulya. "Küreselleşme Kavramı ve Küreselleşme Sürecinin Gelişmekte Olduğu Ülke Türkiye Açısından Değerlendirilmesi", *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*, Cilt 5(1), ISSN: 1309-8012, 2013, ss.219-230.

- OECD, (2021). *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, First Edition. Mart 2021, Erişim Tarihi: 3 Ekim 2024. <https://doi.org/10.1787/1e0e9cd8-en>.

- OECD, (2022). *Ekonominin Dijitalleşmesinden Kaynaklanan Vergi Zorlukları- Küresel Matrah Aşındırmayı Önleme Kuralları (İkinci Sütun): BEPS üzerine Kapsayıcı Çerçeve Örnekler (Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy –Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) Examples)*. <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-examples.pdf>.

- OECD, (2023). *Multilateral Convention to Facilitate the Implementation of the Pillar Two Subject to Tax Rule*. Erişim Tarihi: 10 Aralık 2024 <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/subject-to-tax-rule/multilateral-convention-to-facilitate-the-implementation-of-the-pillar-two-subject-to-tax-rule.html>.

- OECD, (2024). *Ekonominin Dijitalleşmesinden Kaynaklanan Vergi Zorlukları-Küresel Anti-Temel Erozyon Modeli Kurallarına İlişkin Birleştirilmiş Yorum (2023)- (Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commen-*

*tary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023)*, s.293-294.

- OECD, (2024). *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, June 2024, s.4.

- Şenyurt, İdris. “Küresel ve Yerel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi”, “Çevrimiçi”, [https://istanbulymm.org.tr/dosyalar/sunumlar/20240905/20240905\\_K%C3%BCreselasgarikurumlarvergesi.pdf](https://istanbulymm.org.tr/dosyalar/sunumlar/20240905/20240905_K%C3%BCreselasgarikurumlarvergesi.pdf), 2024.

- Şen, Elif. ve Hussain, Ramish. “Sorularla Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi” [https://www.ey.com/tr\\_tr/insights/tax/uluslararası-vergi-hizmetleri/sorularla-yerel-ve-kuresel-asgari-tamamlayıcı-kurumlar-vergesi](https://www.ey.com/tr_tr/insights/tax/uluslararası-vergi-hizmetleri/sorularla-yerel-ve-kuresel-asgari-tamamlayıcı-kurumlar-vergesi).Erişim Tarihi 6 Aralık 2024.

- Tunç, M, Akif. ve Balaban, Hilal. (2022). Küresel Asgari Vergiye İlişkin Model Kurallar (Pillar -2), *Vergide Gündem Dergisi*, 2022, <https://www.vergidegundem.com/makaleler/redirect/4989326?categoryName=Vergide&publicationNumber=2&publicationYear=2022&publicationId=4989326>.