

Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi Semineri

SMMM Emrah Cebeciođlu – 06.01.2026



**CPA INTERNATIONAL
TURKEY**

TERMINOLOJİ

TEMEL TANIMLAR VE KISALTMALAR - I

Slayt 3 / 60

Asgari KV Oranı

Pillar 2 standartlarında belirlenen %15 oranıdır.

ATV (Asgari Tamamlayıcı Vergi)

Efektif vergi yükünün %15 altında kaldığı fark tutarıdır.

IIR (Gelirin Dahil Edilmesi)

Ana işletmenin düşük vergili iştiraki için ödediği vergi.

UTPR

IIR'nin tahsil edilemediği durumdaki yedek mekanizma.

CFC

Yurt dışındaki düşük vergili kontrollü iştirak yapılarıdır.

FANIL

Konsolidasyon düzeltmeleri öncesi Finansal Muhasebe Net Kazancı.

** Tebliğdeki tanımlar, uluslararası Pillar 2 terminolojisi ile %100 uyumlu hale getirilmiştir.*

TEMEL TANIMLAR VE KISALTMALAR - II

Devletsiz İşletme

Herhangi bir ülkede yerleşik sayılmayan ve vergi yükü ayrı hesaplanan birim.

Hibrit İşletme

Kendi ülkesinde vergi mükellefi, ancak sahibinin ülkesinde saydam birim.

Küresel ATV Bilgi Beyannamesi (GIR)

Tüm ülkeler için standart formatta hazırlanan veri beyanı.

Nitelikli Yerel ATV (QDMTT)

Türkiye'de Pillar 2 standartlarında alınan yerel asgari vergi.

Reel Ekonomik Faaliyet İndirimi (SBIE)

Maddi varlık ve personel odaklı matrah indirimi.

Emsallere Uygunluk

İlişkili kişi işlemlerinin bağımsız piyasa fiyatı ile işlem yapma şartı.

YENİ KURULAN GRUPLARDA KAPSAM KURALLARI

Örnek Senaryo: A ve B yeni kurulup birleşti. 1. yıl 750M, 2. yıl 750M hasılat yaptıysa, 3. yıl itibarıyla vergiye tabi olunur.

- ▶ Grup yeni kurulmuşsa ve önceki 4 yıla ait tablo yoksa özel "2 yıl" kuralı uygulanır.
- ▶ Dikkate alınacak ilk iki hesap döneminin oluşması ile birlikte 3. dönem kapsama girer.
- ▶ İlk iki yılda 750M Euro sınırı aşılmışsa, 3. yıl itibarıyla vergiye tabi olunur.
- ▶ Bu durumda geçmişte 4 yıllık finansal geçmiş aranmaz; mevcudiyet süresi yeterlidir.

YENİ KURULAN GRUPLAR - HESAPLAMA DETAYLARI

Normalizasyon Formülü: $[\text{Dönem Hasılatı}] / (\text{Dönem Ay Sayısı} / 12)$

- ▶ Örnek: 9 aylık dönemde 562,5M Euro hasılat = 750M Euro yıllık eşik sayılır.
- ▶ İşletme birleşmelerinde birleşen tarafların geçmiş hasılatları toplanarak eşik bakılır.
- ▶ Bölünme durumunda, bölünen grupların yeni hasılat eşikleri kendi başlarına test edilir.
- ▶ Yeni gruplar için vergilendirme, hasılat şartının sağlandığı ilk tam hesap dönemiyle başlar.

İSTİSNAİ KURUMLAR

TAM MUAFİYET KAPSAMINDAKİ İŞLETMELER

Slayt 9 / 60

Kategori	Tanım / Kriter
Kamu Kurumları	Devlete ait, ticari amacı olmayan resmi kuruluşlar ve merkez bankaları.
Uluslararası Kurumlar	Devletlerin katılımıyla oluşan uluslar üstü yapılar.
Kar Amacı Gütmeyen	Bilim, sanat, eğitim, din ve spor amaçlı kurulan vakıf ve dernekler.
Emeklilik Fonları	Münhasıran bireylere emeklilik hizmeti sağlayan yasal fonlar.
Yatırım Fonları (UPE)	UPE niteliğinde olup çok uluslu grubun tepesinde yer alan fonlar.

ALT İŞLETMELERDE MUAFİYET VE %95 KRİTERİ

Slayt 10 / 60

%95 Kriteri

Değerinin %95'i muaf işletmeye ait olan ve sadece onun için çalışan birimler.

%85 Kriteri

Değerinin %85'i muaf işletmeye ait olup geliri temettü olan işletmeler.

Faaliyet Kriteri

DENİZCİLİK: BAĞLANTILI FAALİYET SINIRI

Kritik Sınır: %50 Kuralı

Bağlantılı faaliyet kazançları toplamı, ana taşımacılık kazancının %50'sini aşamaz.

- ▶ Grup dışı işletmelere yapılan 3 yılı geçmeyen yüksüz gemi kiralamaları dahildir.
- ▶ Konteyner kiralama ve 3 aydan kısa süreli depolama karları bağlantılı faaliyet sayılır.
- ▶ Diğer den

DENİZCİLİKTE YÖNETİM VE GİDER ESASLARI

Stratejik Yönetim

Sermaye harcaması, varlık satışı ve ortaklık kararları. Karar vericilerin o ülkede ikamet etmesi ve yönetim toplantılarının orada yapılması kanıttır.

Ticari Yönetim

Rota planlama, sigorta, rezervasyon ve personel yönetimi. Ülkede çalışan sayısı ve kullanılan tesislerin niteliği tespiti için esastır.

VERGİ MÜKELLEFİYETİ VE IIR HİYERARŞİSİ

Slayt 14 / 60



ALT KADEMELER

POPE VE ARA ANA İŞLETME MÜKELLEFİYETİ

Slayt 15 / 60

- ▶ POPE Türkiye'deyse, UPE yurt dışında olsa dahi IIR uygulamak zorundadır.
- ▶ POPE iştiraki olan başka bir POPE varsa, mülkiyet zincirinin üstündeki sorumludur.
- ▶ Ara Ana İşletme (IPE): UPE nitelikli IIR uygulamadığında Türkiye'deki IPE mükellef olur.
- ▶ IPE'nin düşük vergili bağlı işletmede kontrol gücüne sahip olması gerekmez; mülkiyet yeterlidir.
- ▶ Birden fazla IPE varsa, her biri kendi tahsis edilebilir payı oranında sorumludur.
- ▶ Üst kademe IPE, alt kademedeki IPE'nin kontrolüne sahipse, alt kademe IIR uygulamaz.
- ▶ Mükellefiyet tespiti, her hesap döneminin son günü

EMNİYET KİLİDİ

UTPR: SON ÇARE GÜVENLİK MEKANİZMASI

Slayt 16 / 60

- ▶ UTPR, IIR tarafından tahsil edilemeyen eksik vergilerin toplanmasını sağlayan kuraldır.
- ▶ Düşük vergili işletmenin üzerinde IIR uygulayacak bir ana işletme yoksa UTPR devreye girer.
- ▶ Türkiye'deki bağlı işletmeler, grup içi iştiraklerin UTPR payından sorumludur.
- ▶ UTPR tutarı, reel ekonomik faaliyete dayalı bir anahtar ile ülkeler arası paylaşılır.
- ▶ Yatırım işletmeleri UTPR kapsamında mükellef tutulamaz ve pay alamazlar.

"UTPR, Pillar 2 sisteminin tüm dünyada %15 verg

UTPR TAHSİS ORANI HESAPLAMA FORMÜLÜ

$$\text{UTPR Yüzdesi} = [\%50 \times (\text{Ülke İşçi} / \text{Toplam İşçi})] + [\%50 \times (\text{Ülke Varlık} / \text{Toplam Varlık})]$$

İşçi Sayısı

Tam zamanlı çalışanların toplam sayısıdır. Bağımsız yükleniciler grup kontrolündeysen sayıya dahil edilir.

Maddi Varlık

YENİ OYUNCULAR

UTPR BAŞLANGIÇ AŞAMASI İSTİSNASI

Slayt 18 / 60

Küresel faaliyete yeni başlayan gruplar için **5 yıllık UTPR muafiyeti** sağlanmıştır.

- ▶ **Şart 1:** Grubun bağlı işletmeleri en fazla 6 farklı ülkede bulunmalıdır.
- ▶ **Şart 2:** Referans ülke hariç diğer ülkelerdeki maddi varlık toplamı < 50 M Euro olmalıdır.
- ▶ Referans Ülke: Grubun en yüksek toplam maddi varlık değerine sahip olduğu ana ülkedir.
- ▶ Devletsiz işletmelerin varlıkları, referans ülke dışında kabul edilerek 50 M sınıra eklenir.
- ▶ 5 yıllık süre, grubun ilk kez ATV

FANIL DÜZELTMELERİ: NET VERGİ GİDERİ

$$\text{Net Vergi Gideri İlavesi} = \text{Cari Vergi} + \text{Ertelenmiş Vergi} + \text{Kaydedilen ATV}$$

- ▶ Finansal tablolarda "Gider" olarak kaydedilen tüm kapsanan vergiler geri eklenir.
- ▶ Amaç: Kazancın "vergi öncesi" (pre-tax) tutarına ulaşmaktır.
- ▶ Gider yazılan "Nitelikli Yerel ve Küresel ATV" tutarları kara ilave edilir.
- ▶ Zarar dönemine ilişkin hesaplanan ertelenmiş vergi varlığı indirim olarak dikkate alınır.
- ▶ Vergi iadeleri: Gelir olarak kay

İŞTİRAK KAZANÇLARI

FANIL DÜZELTMELERİ: İSTİSNA KAR PAYLARI

Slayt 21 / 60

Şart 1: Mülkiyet Oranı

Çok uluslu grubun, işletmede en az **%10** mülkiyet payına sahip olması gerekir.

Şart 2: Elde Tutma Süresi

Mülkiyet payının en az **12 ay** kesintisiz süreyle elde tutulması şarttır.

► Kısa vadeli portföy hissedarlığı (<% 10 ve <12 ay) kazançları istisna değildir.

► Temettü vergileri (Stopajlar) kazançla birlikte istisna edilerek vergi yükünden çıkarılır.

ÖZ SERMAYE KAZANÇ VE ZARAR DÜZELTMELERİ

- ▶ Mülkiyet paylarının gerçeğe uygun değer değişimleri (değer artışı/azalışı) elenir.
- ▶ Özkaynak yöntemi (Equity Method) ile kaydedilen karlar kazançtan indirilir.
- ▶ İştiraklerin vergi sonrası karındaki paylar kazanç sayılmaz; zararlar ilave edilir.
- ▶ %10 ve üzeri payların elden çıkarılmasından doğan karlar GloBE dışı tutulur.
- ▶ Döviz kuru riskinden korunma araçlarından (Hedging) gelen kur farkları düzeltilir.
- ▶ Nitelikli mülkiyet payları için 5 yıllık "Öz Sermaye Yat

ASİMETRİK KUR FARKI DÜZELTMELERİ

Muhasebe ve vergi para birimleri farklıysa (örn. Muhasebe USD, Vergi TL), kur farkları asimetrik kabul edilir.

- ▶ Vergi hesaplamasında kabul edilen kur farkı karları finansal kara (FANIL) eklenir.
- ▶ Muhasebe hesaplarında yer alan ancak vergi matrahına girmeyen kur karları indirilir.

Bu kural, kur hareketlerinin yapay vergi yükü dalgalanması yaratmasını önlemektedir. Kur karı nedeniyle efektif vergi yükünün (ETR) düşmesi bu y

KANUNEN YASAKLANMIŞ ÖDEMELER VE CEZALAR

Slayt 24 / 60

Yasa Dışı Ödemeler

Rüşvet, komisyon ve benzeri yasa dışı ödemeler finansal kara geri eklenir. Tamamı kabul edilmeyen giderdir.

Para Cezaları

50.000 Avro ve üzerindeki cezalar kara ilave edilir. Altındaki tekil cezalar gider kalabilir.

GEÇMİŞ DÖNEM ETKİLERİ

MUHASEBE HATALARI VE İLKE DEĞİŞİKLİKLERİ

Slayt 25 / 60

- ▶ Önceki dönemlere ait hataların öz sermaye üzerindeki etkisi cari kazanca eklenir.
- ▶ 1M Euro'dan az olan azalış yönlü düzeltmeler cari yılda yapılabilir.
- ▶ 1M Euro'yu aşan vergi azalışları, ilgili olduğu geçmiş yıla dönülerek düzeltilir.
- ▶ Hatanın ATV kapsamına girmeden önceki döneme ait olması durumunda düzeltme yapılmaz.
- ▶ Düzeltilmiş kar, o yılın efektif vergi yükünün (ETR) yeniden hesaplanmasına neden olur.

EMEKLİLİK GİDERLERİ VE NAKİT ESASI

Düzeltilme: Tahakkuk Eden Gider – Fiilen Ödenen Katkı Payı

- ▶ FANIL'deki tahakkuk eden emeklilik gideri yerine "fiilen ödenen katkı" esas alınır.
- ▶ Fon fazlasının işletmeye dağıtılması durumunda, dağıtılan tutar kazanca geri eklenir.
- ▶ Bu kural, fon değerlendirme farklarının yapay kar artışı/azalışı yaratmasını engeller.
- ▶ Aktüeryal kazanç ve zararların işletme bazlı kazanca etkisi bu yolla

BORÇ YAPILANDIRMA

BORÇ SİLİNMESİ VE ALACAKTAN VAZGEÇME

Slayt 27 / 60

Vazgeçilen alacak tutarı normalde gelirdir ancak belirli şartlarla GloBE dışı tutulur:

- ▶ İşlemin mahkeme denetimindeki iflas veya tasfiye kapsamında olması.
- ▶ Borçlunun 12 ay içinde iflas edebileceğinin yargı kararıyla tespiti.
- ▶ Borçlunun rayiç varlık değerinin borçlarından az olması.

Bu düzenleme, krizdeki işletmelerin vergi yükü nedeniyle daha fazla sarsılmasını önler. İdari bir taleple (seçimle) bu kazançlar

HİSSE BAZLI ÖDEMELER VE PAY OPSİYONU

Slayt 28 / 60

- ▶ Hisse bazlı ödemeler için finansal gider yerine "vergi mevzuatı gideri" seçilebilir.
- ▶ Seçim 5 yıllık olup, seçimin yapıldığı ülkedeki tüm bağlı işletmelere uygulanır.
- ▶ Finansal gider ile vergi matrahındaki indirim farkı kazançta ilave/indirilir.
- ▶ Kullanılmadan süresi dolan pay opsiyonları, iptal edildiği yıl kara geri eklenir.
- ▶ Varlık maliyetine eklenen opsiyonlar vergi defter değeriyle izlenir.
- ▶ Seçim, yerel vergi avantajının Pillar 2 sistemine doğru yansıtılmasını sağlar.

GRUP İÇİ FİNANSMAN VE GİDER KISITLAMASI

Slayt 30 / 60

Uygulama Şartı: Düşük vergili bağlı işletme ($ETR < \%15$), yüksek vergili işletmeden ($ETR > \%15$) borç alıyorsa kısıtlama uygulanır.

- ▶ Kısıt: Borç alanın faiz gideri, borç verenin faiz geliri olarak bildirdiği tutarı aşamaz.
- ▶ Bu kural, faiz arbitrajı yoluyla matrahın aşındırılmasını kesin olarak engeller.
- ▶ Finansal kiralama ve benzeri tüm borçlanma araçları kısıtlama kapsamındadır.
- ▶ Vergi mevzuatında "Öz Sermaye

YENİDEN YAPILANDIRMA VE VARLIK DEVRİ

- ▶ Birleşme ve bölünme işlemlerinde varlık devirleri emsallere uygun gerçekleştirilmelidir.
- ▶ Yapılandırma kapsamında devredilen varlıklardan doğan karlar kazançtan indirilir.
- ▶ Devralan işletme, varlıkları devreden işletmenin "kayıtlı değeri" üzerinden takip eder.
- ▶ Devir anında oluşan şerefiye (goodwill) amortismanı GloBE karından düşülmez.
- ▶ Varlık devirleri **30.11.2021** tarihinden sonraysa "Maliyet Bedeli" korunur.
- ▶ Bu tarih Pillar 2 kurallarının ilk yayımlanma referansıdır ve vergi planını engeller.

İŞ YERLERİ (PE) VE KAZANÇ TAHSİSİ KURALLARI

$$\text{İş Yeri Kazancı} = \text{PE Müstakil Gelirleri} - \text{PE Müstakil Giderleri}$$

- ▶ İş yerinin FANIL'ı, sadece o iş yerine atfedilebilen gelir ve giderleri kapsar.
- ▶ İş yeri karı, ana merkezin kazancından indirilir (Çifte vergilendirmeyi önleme).
- ▶ İş yeri zararı, ana merkez tarafından mahsup edilebiliyorsa merkeze tahsis edilir.
- ▶ Tahsisat, yür

ŞEFFAF İŞLETMELERDE KAZANÇ DAĞITIM KURALLARI

Tahsisat Hiyerarşisi: 1. Üçüncü Kişiler -> 2. İş Yerleri -> 3. Sahipler.

- ▶ Şeffaf işletme karı öncelikle faaliyetin yürütüldüğü "İş Yerine" (PE) tahsis edilir.
- ▶ Kalan kar, ortakların payları oranında "Bağlı İşletme Sahiplerine" dağıtılır.
- ▶ UPE şeffaf bir işletmeyse, kazanç doğrudan UPE bünyesinde k

GEÇİCİ FARKLAR

ERTELENMİŞ VERGİ VE %15 TAVAN UYGULAMASI

Slayt 35 / 60

- ▶ Ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri vergi yükü hesabında dikkate alınır.
- ▶ **%15 Tavanı:** Ülkedeki vergi oranı $> \%15$ ise, ertelenmiş vergiler $\%15$ üzerinden yeniden hesaplanır.
- ▶ Zarar döneminde oluşturulan ertelenmiş vergi varlığı $\%15$ ile sınırlı kara eklenir.
- ▶ 5 yıl içinde ters kayıtla kapatılamayan (itfa edilemeyen) yükümlülükler geri alınır.
- ▶ Amortisman, Ar-Ge ve maddi varlık satışı yükümlülükleri 5 yıl takibinden muaftır.
- ▶ Ertelenmiş vergi dü

VERGİLERİN İŞLETMELER ARASI TAHSİSİ (CFC VE PE)

Slayt 36 / 60

- ▶ **CFC Vergisi:** Sahibi tarafından ödenen CFC vergisi, CFC'nin bulunduğu ülkeye tahsis edilir.
- ▶ **Stopaj Vergisi:** Kar payını elde eden değil, karı dağıtan işletmeye tahsis edilmektedir.
- ▶ **Hibrit İşletme Vergisi:** Sahibi adına tahakkuk eden vergi hibrit işletmeye geri atanır.
- ▶ **İş Yeri Vergisi:** Ana merkez tarafından PE karı üzerinden ödenen vergi PE'ye atanır.
- ▶ **Pasif Kazanç Sınırı:** Temettü, faiz vb. için tahsis edilecek vergi, asgari vergi farkıyla sınırlıdır.
- ▶ Grup dış

KÜRESEL ATV ORANI VE VERGİ MATRAHI

$$\text{Küresel ATV Oranı} = \%15 - \text{Efektif Vergi Yüğü (ETR)}$$

- ▶ Küresel ATV Matrahı: Net Ülkesel Kazanç - REF Kazanç İndirimi (SBIE).
- ▶ SBIE İndirimi, reel ekonomik faaliyeti asgari vergiden muaf tutmak içindir.
- ▶ Nitelikli Yerel ATV (QDMTT) ödenmişse, Küresel ATV'den mahsup edilmektedir.
- ▶ Zarar eden birimlerin SBIE tutarı, ül

İDARİ KOLAYLIK

DE MİNİMİS İSTİSNASI (10M / 1M TESTİ)

Slayt 40 / 60

Şart 1: Hasılat

Ülkesel bazlı yıllık ortalama hasılat < **10 Milyon Euro**.

Şart 2: Kazanç

Ülkesel bazlı yıllık ortalama kazanç < **1 Milyon Euro**.

UYUM TAKVİMİ

BEYAN, TARH VE ÖDEME SÜREÇLERİ

Slayt 47 / 60

Beyanname Türü	Normal Süre	Geçiş Dönemi (2024)
Küresel ATV Beyannamesi	Hesap dönemi kapanışı + 15 ay	18 ay
Küresel ATV Bilgi Beyannamesi (GIR)	Beyanname eki olarak sunulur	-
Yerel ATV Beyannamesi	Hesap dönemi kapanışı + 12 ay	Aralık sonu

- ▶ Para birimi: Konsolide tablo bir

UYUM KOLAYLIĞI

GÜVENLİ LİMAN (SAFE HARBOR) REJİMLERİ

Slayt 49 / 60

CbCR Güvenli Limanı

Ülke Bazlı Raporlama verilerine dayanan geçici bir kolaylıktır.

QDMTT Güvenli Limanı

Yerel vergi Pillar 2 ile uyumluysa küresel vergi istenmez (Daimi).

ÜÇ KRİTİK EŞİK

CBCR GÜVENLİ LİMANI: ÜÇ KRİTİK TEST

Slayt 50 / 60

De Minimis Testi

Hasılat < 10M Euro ve Vergi Öncesi Kar < 1M Euro.

Basitleştirilmiş ETR

ETR $\geq$ Geçiş Oranı (%15, %16, %17).

VERGİ TEŞVİKLERİ: KREDİLER VE İADELER

QRTC

4 yıl içinde nakit olarak ödenen kredidir. ETR'yi daha az düşürür (Gelir sayılır).

Pazarlanabilir Krediler

Başka işletmelere satılabilen teşvikler. Bedel NBD'nin en az %80'i olmalıdır.

UYUM VE CEZALAR

İDARİ YAPTIRIMLAR VE RİSK YÖNETİMİ

Slayt 58 / 60

- ▶ Hatalı veya eksik beyanlar Vergi Ziyai Cezası'na (1 katı) doğrudan tabidir.
- ▶ GIR beyannamesinin süresinde verilmemesi özel usulsüzlük cezası doğurmaktadır.
- ▶ Transfer fiyatlandırması raporları ile Pillar 2 verileri mutlaka uyumlu olmalıdır.
- ▶ Müşterek ve müteselsil sorumluluk: Vergi ödenmezse gruptaki tüm şirketler sorumludur.
- ▶ İnceleme süreçlerinde "Ekonomik Öz" ve "Yönetim Yeri" kanıtları birincil önemdedir.
- ▶ Dijital Vergi Dairesi üzerinden yapılan bildirimler yasal tebligat yerine geçer.

