

Sirküler No: 053

İstanbul, 17 Temmuz 2024

Konu: 16 Temmuz'da TBMM'ye sunulan Kanun Teklifi'nin, Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi ile ilgili düzenlemeleri.

Özet: Ekonomik Kalkınma ve İş Birliği Örgütü (OECD) tarafından belirli bir hacmin üzerindeki çok uluslu işletmelerin kazançlarının vergilendirilmesine yönelik ortaya çıkan sorunları ele alma konusunda bir sürü çalışma yapılmış ve bunun sonucunda 2013 yılının Eylül ayında Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma Projesi (BEPS) adı altında 15 maddeden oluşan bir eylem planı oluşturulmuştur.

Bu kapsamda, hasılatın %95'inden fazlasını temsil eden 130'dan fazla ülke tarafından, 8 Ekim 2021 tarihinde, uluslararası vergilendirme kurallarında değişiklik yapmak suretiyle, çok uluslu işletmelerin faaliyet gösterdikleri ve kazanç elde ettikleri yerlerde adil ve asgari düzeyde vergi ödemelerini sağlamak adına iki sütunlu (Sütun 1 ve Sütun 2) bir çözüm üzerinde uzlaşmıştır.

Sütun 2 olarak da adlandırılan küresel asgari kurumlar vergisi uygulaması bir çok ülkede 2024 yılı itibarıyla yürürlüğe girmiştir. Ülkemizde ise, 16 Temmuz 2024 tarihinde TBMM Başkanlığına sunulan Kanun Teklifi kapsamında Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi ile ilgili düzenlemelere ilişkin ilk adım atılmıştır. Kanun Teklifi'nin kabulü sonrasında ilgili düzenlemenin, 2024 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlara uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmesi beklenmektedir.

16 Temmuz 2024 tarihinde TBMM Başkanlığına sunulan "Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Teklifi" ("Kanun Teklifi")'nin, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun ("Kanun") 36'ncı maddesinden sonra gelmek üzere eklenen Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi ile ilgili düzenlemeleri aşağıda dikkatinize sunulmaktadır:

5520 sayılı Kanuna eklenmesi öngörülen birinci bölüm kapsamında; verginin konusu, tanımlar, muafiyet ve istisnalar maddeleri yer almaktadır.

1. Verginin konusu

Nihai ana işletmenin 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 tabi olacaktır. Hesap döneminin 12 aydan farklı olması durumunda ise, hesaplanan konsolide hasılatın bir yıla tamamlanması ile tespit edilen tutar, söz konusu hasılat sınırının tespitinde dikkate alınacaktır.

Kuzey YMM ve Bağımsız
Denetim A.Ş.
Maslak Mahallesi
Eski Büyükdere Cad.
Orjin Maslak Plaza
No: 27 Kat: 1-3 Sarıyer
İstanbul – Türkiye
Tel: +90 (212) 315 30 00
Fax: +90 (212) 234 10 67
www.vergidegundem.com
www.ey.com

Bu dokümanda yer alan açıklamalarımız, konuya ilişkin genel bilgiler içermektedir. EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye, işbu dokümanın içeriğinden kaynaklanan veya içeriğine ilişkin olarak ortaya çıkan sonuçlardan dolayı herhangi bir sorumluluk iddiasında bulunulamaz.

2. Tanımlar

Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi ile ilgili düzenlemelerle Kanuna eklenmesi öngörülen bazı tanımların (örneğin; ana işletme, ana merkez, çok uluslu işletme grubu, güvenli liman, kapsanan vergi, konsolide hasılat, nihai ana işletme, ülkesel bazlı kazanç veya zarar, yerel/küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi gibi) hangi anlama geldiği ve neleri kapsadığı anlatılmaktadır.

3. Muafiyet ve istisnalar

- Aşağıda sayılan işletmeler ile bunların işyerleri yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinden muaf tutulacaktır:
 - o Kamu kurum ve kuruluşları ile uluslararası kuruluşlar,
 - o Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar,
 - o Emeklilik yatırım fonları,
 - o Nihai ana işletme niteliğinde olup yatırım fonu kapsamında değerlendirilen fonlar,
 - o Nihai ana işletme niteliğinde olup gayrimenkul yatırım fonları başta olmak üzere gayrimenkul yatırım araçları kapsamında değerlendirilenler.
- Yukarıdakilere ek olarak bazı işletmeler ve bunların işyerleri de yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinden ayrıca muaf tutulacaktır.
- Çok uluslu işletme gruplarının bağlı işletmelerinin uluslararası deniz taşımacılığı faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinden istisna tutulacaktır.

5520 sayılı Kanuna eklenmesi öngörülen ikinci bölümde; vergi yükünün hesaplanması, asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi matrahı, oranı ve hesabı maddeleri yer almaktadır.

4. Vergi yükünün tespitinde düzeltilmiş kapsanan vergilerin hesaplanması

- Net ülkesel bazlı kazançta sahip bir çok uluslu işletme grubunun vergi yükü, her hesap dönemi için ülkesel bazda ayrı ayrı hesaplanacaktır.
- Çok uluslu işletme grubunun ülkesel bazlı vergi yükü hesaplamasında, o ülkede bulunan bağlı işletmelerin aşağıdaki madde uyarınca hesaplanan düzeltilmiş kapsanan vergileri dikkate alınacaktır.
- Bir bağlı işletmenin bir hesap dönemi için düzeltilmiş kapsanan vergileri; kapsanan vergilere ilişkin olarak tahakkuk eden cari dönem vergi giderinin, aşağıdaki bentler uyarınca düzeltilmiş tutarı ile toplam ertelenmiş vergi düzeltme tutarı, finansal tablolarındaki öz kaynak değişim tablosu veya diğer kapsamlı gelir tablosunda gösterilen ve işletme bazlı kazanç veya zararın hesaplanması ile vergi yükünün tespiti maddesi kapsamına giren kazanç veya zararlarla ilgili kapsanan vergilerdeki herhangi bir artış veya azalış tutarlarının toplamına eşit olacaktır.
- Söz konusu hesaplamada kapsanan vergiye bazı indirim ve iade tutarları ilave edilecek; bazı vergi giderleri ise indirilecektir.

5. İşletme bazlı kazanç veya zararın hesaplanması ile vergi yükünün tespiti

- Bir bağlı işletmenin ilgili hesap dönemine ilişkin işletme bazlı kazanç veya zararı, finansal muhasebe net kazanç veya zararına bazı gerekli düzeltmeler yapılarak tespit edilecektir. Örneğin, aşağıda yer alan bazı kalemler finansal muhasebe net kazanç veya zararına ilave edilecektir:
 - o Tespit edilen sıfırdan büyük net vergi gideri,
 - o İşletme bazlı kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen öz sermaye zararları,
 - o Yeniden değerlendirme yöntemi kazançları,

- o Kanunen yasaklanmış fiiller kapsamında yapılan ödemeler ile 50.000 Avro karşılığı Türk lirasını aşan ceza mahiyetindeki ödemeler,
 - o Önceki dönem muhasebe hataları veya ilke değişiklikleri dolayısıyla oluşan tutarlar,
 - o Uluslararası kabul görmüş finansal muhasebe standartlarına göre dönem karının tespitinde gider olarak tahakkuk ettirilen emeklilik giderleri ile cari hesap döneminde fiilen ödenen emeklilik giderleri arasındaki fark.
- Aşağıda yer alan bazı kalemler ise finansal muhasebe net kazanç veya zararından indirilecektir:
- o Tespit edilen sıfırdan küçük net vergi gideri,
 - o İstisna tutulan kar payları,
 - o İşletme bazlı kazancın tespitinde kabul edilmeyen öz sermaye kazançları,
 - o Yeniden değerlendirme yöntemi zararları,
 - o Önceki dönem muhasebe hataları veya ilke değişiklikleri dolayısıyla oluşan tutarlar,
 - o Cari hesap döneminde fiilen ödenen emeklilik giderleri ile uluslararası kabul görmüş finansal muhasebe standartlarına göre dönem karının tespitinde gider olarak tahakkuk ettirilen emeklilik giderleri arasındaki fark.

6. Küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin matrahı, oranı ve hesabı

- Asgari kurumlar vergisi oranı %15 olacaktır.
- Asgari kurumlar vergisi oranı ile bir çok uluslu işletme grubunun her bir hesap dönemi için tespit ettiği ülkesel bazlı vergi yükü oranı arasındaki fark, küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi oranı olacak ve ülkesel bazlı vergi yükünün asgari kurumlar vergisi oranını aşması halinde küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi hesaplanmayacaktır.
- Küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi, küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi matrahı üzerinden hesaplanacaktır. Küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi matrahı ise net ülkesel bazlı kazanç toplamından; o ülkede bulunan bağlı işletmelerin çalışanlarının yıllık toplam brüt ücretlerinin %5'i ile maddi duran varlıklarının net defter değerinin %5'inin indirilmesi suretiyle tespit edilecektir. İlerleyen yıllarda ise (2024 ve 2029) söz konusu oranların artırılması öngörülmüştür.
- Bir ülke için küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi, küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi oranının, küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi matrahına uygulanması suretiyle tespit edilecektir. Şu kadar ki, ilgili ülkeye ilişkin hesaplanan küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisine varsa; ek cari dönem asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi ilave edilecek, nitelikli yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi ise bu vergiden indirilecektir.
- Bir bağlı işletmenin, işletme bazlı kazancının ülkesel bazlı kazançta bölünmesiyle bulunan oranın, ilgili ülke için dördüncü fıkra kapsamında hesaplanan küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisiyle çarpılması sonucunda bu bağlı işletmenin küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi tespit edilecektir.
- Ülkesel bazlı vergi yüküne ilişkin geçmiş hesap dönemlerine yönelik aşağıdaki düzeltmelerin yapılmasının gerektiği durumlarda, yeniden hesaplama sonucu önceki hesap dönemlerinde eksik tahakkuk ettirilen küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi, yeniden hesaplamanın yapıldığı cari hesap döneminde ek cari dönem asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi olarak tarh edilecektir.
- 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 edilebilecektir. Bu fıkra kapsamında ortalama hasılat veya ortalama kazanç, bir ülkeye ilişkin finansal hesapların raporlandığı hesap dönemi ve önceki iki hesap dönemindeki hasılat veya kazanç toplamının ortalamasını ifade edecektir. Devletsiz bağlı işletmeler veya yatırım işletmesi olan bağlı işletmeler için bu fıkra hükümleri uygulanmaz ve bunların hasılatı, kazancı veya zararı, ortalama kazanç veya ortalama hasılatın tespitinde dikkate alınmayacaktır.

- Güvenli liman ülkelerinin belirlenmesi ise aşağıdaki maddeler kapsamında olacaktır:
 - o 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 edilebilecektir. Cumhurbaşkanı, bu madde kapsamında güvenli liman olarak ilan edilecek yerleri belirlemeye ve bu yerlerin belirlenmesine ilişkin şartları tespit etmeye; Hazine ve Maliye Bakanlığı bu fıkranın uygulanmasına yönelik usul ve esasları belirlemeye yetkili olacaktır.
 - o 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 edilecektir.

5520 sayılı Kanuna eklenmesi öngörülen üçüncü bölümde; küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin mükellefi, vergilendirme dönemi, beyanı, tarhı ve ödenmesi maddeleri yer almaktadır.

7. Küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin mükellefi

- Küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi, gelirin dahil edilmesi esas ve yetersiz vergilendirilmiş ödemeler esasına göre belirlenecektir.
- Gelirin dahil edilmesi esas kapsamında küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin mükellefi, 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 işletmesi olacaktır. Bu kapsamda sayılan mükellefler, mülkiyet payına sahip olunan bağlı işletmedeki dahil olma oranıyla sınırlı olmak üzere verginin ödenmesinden sorumlu olacaktır. Dahil olma oranı, bir bağlı işletmenin bir hesap dönemindeki işletme bazlı kazancından ana işletme dışındaki üçüncü kişilere atfedilen kısmın çıkarılması ile bulunan tutarın, bu bağlı işletmenin işletme bazlı kazancına bölünmesi ile elde edilen oran olacaktır.
- Yetersiz vergilendirilen ödemeler esası 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 işletmeler olacaktır. Bu kapsamda yer alan mükellefler, yetersiz vergilendirilen ödemeler esası kapsamında, bu verginin yetersiz vergilendirilen ödemeler esası yüzdesine göre hesaplanan kısmını ödemekle sorumlu olacaktır.

8. Küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin vergilendirme dönemi, beyanı, tarhı ve ödenmesi

- Küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin vergilendirme dönemi hesap dönemi olacaktır. Özel hesap dönemi tayin edilenlerin vergilendirme dönemi ise özel hesap dönemi olacaktır.
- Hesap dönemi, nihai ana işletmenin konsolide finansal tablolarının hazırlanmasına esas teşkil eden vergilendirme dönemi olacaktır.
- Küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi, mükelleflerin beyanı üzerine tarh olacaktır.
- Hesaplanan verginin, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen on beşinci ayın son gününe kadar beyan edilip, ödenmesi gerekecektir.

- Mükellefler, bu kapsamda verecekleri beyannamelerinin ekinde küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi bilgi beyannamelerine de yer vermek zorunda olacaklardır. 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 bu kapsamdaki beyanname ekinde bildirilmesi durumunda ise, mükelleflerin küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi bilgi beyannamelerini verme yükümlülüğü ortadan kalkacaktır.

5520 sayılı Kanuna eklenmesi öngörülen dördüncü bölümde; yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin mükellefi, vergilendirme dönemi, beyanı, tarhı ve ödenmesi maddeleri yer almaktadır.

9. Yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin mükellefi

- Yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin mükellefi, çok uluslu işletme gruplarına bağlı ve Türkiye'de yerleşik olan; bağlı işletmeler ve iş ortaklıkları olarak belirlenecektir.

10. Yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin vergilendirme dönemi, beyanı, tarhı ve ödenmesi

- Yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin vergilendirme dönemi hesap dönemi olacaktır. Özel hesap dönemi tayin edilenlerin vergilendirme dönemi ise, özel hesap dönemi olacaktır.
- Asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi oranının, küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi matrahına uygulanmasıyla belirlenen yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi; mükelleflerin beyanı üzerine tarh olacak ve bu vergiye varsa ek cari dönem yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi ilave edilecektir. Yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi tutarının belirlenmesinde söz konusu Kanunun ilgili diğer hükümleri de yine dikkate alınacaktır.
- Hesaplanan verginin, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen on ikinci ayın birinci gününden son gününe kadar beyan edilip, ödenmesi gerekecektir.
- 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 kalkacaktır. Verginin tamamının ödenmemesi durumunda, aynı çok uluslu işletme grubuna bağlı mükelleflerin verginin ödenmesine ilişkin müştereken ve müteselsilen sorumlulukları devam edecektir.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı, verilen beyannamenin ve eklerinin şekil ve muhtevasını belirlemeye, faaliyetin gereğini göz önünde tutarak mükellefin müracaatı üzerine veya re'sen tarh yerini tayin etmeye, verginin beyan ve ödeme zamanı ile tahsiline ilişkin usul ve esasları belirlemeye, bildirim ve belgelendirme yükümlülüğü getirmeye ve buna ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olacaktır.

5520 sayılı Kanuna eklenmesi öngörülen beşinci ve son bölümde ise; birleşme, bölünme ve pay devirleri, özel vergileme halleri, yetki ve beşinci kısmın uygulamasında bentlerde belirtilen süreler için dikkate alınacak hükümlere ilişkin maddeler yer almaktadır.

- Söz konusu hükümlerin uygulanmasına yönelik usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili olacaktır.
- Yetersiz vergilendirilen ödemeler esası kapsamındaki küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi 1 Ocak 2025 tarihinden itibaren (özel hesap dönemine tabi olan mükelleflerde ise 2025 yılında başlayan özel hesap döneminden itibaren) elde edilen kazançlara uygulanacaktır.



Söz konusu düzenleme, 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 yürürlüğe girecektir.

Saygılarımızla,
Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.
Ateş Konca

Sirküler içeriği hakkında ek bilgi gerektiğinde (212) 408 53 76 numaralı telefondan; Elif Akkaranfil (elif.akkaranfil@tr.ey.com) veya Elif Şen (elif.sen@tr.ey.com) ile temasa geçmenizi rica ederiz.

Yukarıda yer verilen açıklamalarımız, konuya ilişkin genel bilgiler içermektedir. EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye, işbu dokümanın içeriğinden kaynaklanan veya içeriğine ilişkin olarak ortaya çıkan sonuçlardan dolayı herhangi bir sorumluluk iddiasında bulunulamaz.