

KÜRESEL VE YEREL ASGARI TAMAMLAYICI KURUMLAR VERGİSİ

I-GİRİŞ

Bilindiği üzere kurumlar Vergisi Kanununun 36'ncı maddesinden sonra gelmek üzere Beşinci Kısım olarak ek maddeler halinde Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi ihdas edilmiş bulunmaktadır.

Kanunun temel amacı çok uluslu şirketlerin kazançlarını yüksek vergi oranlı ülkelere, düşük vergi oranlı ülkelere kaydırılmasının önüne geçmektir. (

Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Vergi 7524 sayılı Kanunun 37'nci maddesiyle getirilmiş ve Kurumlar Vergisi Kanununa monte edilmiş olup uygulamaya ilişkin usul ve esasların belirlenme yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığına ait bulunmaktadır.

Platform toplantısında söz konusu vergi ana hatlarıyla görüşülüp açıklanmaya çalışılmıştır.

II-VERGİNİN UYGULANMASINA İLİŞKİN AÇIKLAMALAR

1)Mükellef

Verginin mükellefinin tespiti açısından öncelikle çok uluslu bir işletme grubunun var olması gerekmektedir. Çok uluslu işletme grubu nihai ana işletmenin bulunduğu ülke dışında en az bir ülkede bir veya daha fazla işletmeye veya iş yerine sahip olan bir işletme grubunu ifade etmektedir. Dikkat etmek gerekirse işyeri kavramının tespiti çok geniş tutulmuş bulunmaktadır. Bir tanımlama ya da sınırlama söz konusu değildir. Diğer yandan işletme grubunun yıllık konsolide hasılatı, gelirin raporlandığı hesap döneminden önceki dört hesap döneminin en az ikisinde 750 milyon avro ve üzeri olması gerekmektedir. Raporlamanın yapıldığı yıl 2024 ise, bu yıldan önceki 2020, 2021, 2022 ve 2023 yılının ikisinde ciro 750 milyon avro ve üzeri olması gerekmektedir. Burada art arda olması gerekmediği gibi en az ikisinde bu meblağın üzerinde olması gerekir. Tek yılda aşması yeterli bulunmamaktadır.

Bu şartların gerçekleştiği çok uluslu işletmeler kanun kapsamına girmektedir.

Kanunun Ek 2'nci maddesinde tanımlara yer verilmiştir. Buna göre;

Ana işletme: Bir nihai ana işletmeyi, bir ara ana işletmeyi ya da kısmen sahip olunan ana işletmeyi ifade etmektedir.

Ara ana işletme: Aynı çok uluslu işletme grubuna bağlı başka bir bağlı işletmede doğrudan veya dolaylı olarak mülkiyet payına sahip olan bir bağlı işletmeyi,

Bağlı işletme: Bir gruba dahil olan herhangi bir işletmeyi veya bir ana merkeze bağlı iş yerini,

Çok uluslu işletme grubu: Nihai ana işletmenin bulunduğu ülke dışında en az bir ülkede bir veya daha fazla işletmeye veya iş yerine sahip olan bir işletme grubunu,

Nihai ana işletme: Başka bir işletme üzerinde doğrudan veya dolaylı olarak kontrol gücüne sahip olan ve başka bir işletme tarafından doğrudan veya dolaylı olarak kontrol gücüne sahip olunmayan bir işletmeyi ya da başka bir grubun parçası olmaması koşuluyla bulunduğu ülke dışındaki diğer ülkelerde bir veya daha fazla iş yerine sahip olan ana merkezi,

Kısmen sahip olunan ana işletme: Aynı çok uluslu işletme grubuna bağlı başka bir bağlı işletmede doğrudan veya dolaylı olarak mülkiyet payına sahip olan ve doğrudan veya dolaylı olarak mülkiyet payının %20'den fazlası çok uluslu işletme grubunun bağlı işletmesi olmayan kişiler tarafından elde tutulan bağlı işletmeyi,
ifade etmektedir.

2)Muafiyet ve istisnalar

Aşağıda sayılı işletmeler kanun kapsamında değildir.

- Devlet kurumları(Kamu kurum ve kuruluşları ile uluslararası kuruluşlar,)
- Uluslararası organizasyonlar,
- Kâr amacı gütmeyen organizasyonlar,
- Emeklilik yatırım fonları,
- Nihai ana işletme olan yatırım fonları,
- Nihai ana işletme olan gayrimenkul yatırım araçları.

Ayrıca çok uluslu işletme gruplarının bağlı işletmelerinin uluslararası deniz taşımacılığı faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinden istisna tutulmaktadır. Dolayısıyla deniz taşımacılığının dışındaki diğer taşıma faaliyetleri istisna kapsamında bulunmamaktadır.

Kanun hükmüne göre yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin mükellefi, çok uluslu işletme gruplarına bağlı ve Türkiye'de yerleşik olan; bağlı işletmeler ve iş ortaklıklarıdır.

Buna göre yurt dışındaki ana işletme grubuna iştirak etmiş Türkiye'de bulunan işletmeler bağlı işletme olup, % 15'in altında vergilendirilen, yani yetersiz vergilendirilen işletmeleri yerleşik kabul etmektedir. Dolayısıyla Türkiye bu işletmelerden yeterli bir vergi alma hakkına sahip bulunmaktadır. Bu vergi ise yerel asgari kurumlar vergisini ifade etmektedir.

Küresel Asgari Tamamlayıcı kurumlar vergisinin mükellefi ise Kanunda duruma göre 3 ayrı grup olarak tanımlanmakta ve hangi durumlarda hangi işletmeler mükellef kabul edileceği de belirtilmiş bulunmaktadır. Gelirin dahil edilmesi esası kapsamında küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin mükellefi, Türkiye’de yerleşik; bulunan

-Nihai ana işletme, Nihai ana işletmesi Türkiye’de ise, ara ana işletmesi Türkiye’de veya başka ülkelerde yerleşik bağlı işletmelerde olsa dahi verginin mükellefi Türkiye’de yerleşik nihai ana işletmedir.

Kısmen sahip olunan ana işletmesi Türkiye’de yerleşik olmakla birlikte nihai ana işletmesi veya ara ana işletmesi Türkiye’de veya başka ülkelerde yerleşik olan bağlı işletmelerde gelirin dahil edilmesi esası kapsamında Türkiye’de yerleşik kısmen sahip olunan ana işletme de verginin mükellefidir. **(Ek madde 7/3-a)**

Dolayısıyla nihai ana işletme vergi mükellefi olabileceği gibi kısmen sahip olunan ana işletmenin de mükellef olabileceği ifade edilmektedir.

-Ara ana işletme, kısmen sahip olunan ana işletmesi Türkiye’de bulunmakla birlikte söz konusu işletmeye tamamen sahip başka ülkelerde yerleşik kısmen sahip olunan ana işletmenin bulunması ve bu ülkelerde nitelikli gelirin dahil edilmesi esası kapsamında küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin uygulanmaması durumunda gelirin dahil edilmesi esasına göre verginin mükellefi Türkiye’de yerleşik kısmen sahip olunan ana işletmedir. **(Ek madde 7/3-b)**

-Kısmen sahip olunan ana işletme, ara ana işletmesi Türkiye’de yerleşik olup nihai ana işletmesinin veya kısmen sahip olunan ana işletmesinin bulunduğu ülkeler tarafından ilgili ülke mevzuatı uyarınca nitelikli gelirin dahil edilmesi esası kapsamında küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin uygulanmadığı durumlarda, gelirin dahil edilmesi esası kapsamında verginin mükellefi Türkiye’de yerleşik ara ana işletmedir.

Bununla birlikte ara ana işletmesi Türkiye’de bulunmakla birlikte söz konusu işletmede kontrol gücüne sahip başka ülkelerde yerleşik ara ana işletmelerin bulunması ve bu ülkelerde nitelikli gelirin dahil edilmesi esası kapsamında küresel asgari kurumlar vergisinin uygulanması durumunda Türkiye’de vergileme yapılamaz, uygulanmaz, yani mükellef kabul edilmez. **(Ek madde 7/3-c)**

Diğer taraftan yetersiz vergilendirilen ödemeler esası kapsamında verginin mükellefi, 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 vergi mükellefi olarak kabul edilmektedir. **(Ek Madde 7/5)** Ancak burada iki kriter söz konusu. Birincisi çalışan sayısı diğeri de duran varlık net defter değerlerinin oranlaması suretiyle olmaktadır.

Görüldüğü gibi yatırım işletmelerini teşvik yönünden yatırım işletmesi niteliğinde olan söz konusu bağlı işletmeler istisna edilmiştir.

3)Matrah ve Vergi Yüğü

Matrahın tespitine yönelik olarak öncelikle “Net Ülkesel Bazlı Kazanç” tespit edilmekte ve bu kazançtan bilahare birtakım indirimler uygulanmaktadır. Ülke bazlı kazancın tespiti için finansal muhasebe net kazanç veya zararı dikkate alınacak, Kanunun Ek 5. maddenin 1 fıkrasının a ve b bentlerinde sayılan düzeltmeler kapsamında yapılacak ilaveler ve indirimlerden sonra işletme bazlı kazanç veya zarar, net ülkesel bazlı kazanç tespit edilecektir. Dolayısıyla burada tespit edilen kazanç finansal muhasebe standartlarına göre tespit edilecek olan kazanç veya zarardır.

Bu kapsamda ;

-Çalışanların brüt ücretinin % 5 i,

(2024 Yılı için %9,8'i ve takip eden her hesap dönemi için % 0,2, 2029 yılından itibaren %0,8 azaltılarak uygulanacak)

-Yine maddi duran varlıklarının net defter değerinin %5'i

(2024 Yılı için %7,8'i ve takip eden her hesap dönemi için %0,2, 2029 yılından itibaren %0,4 azaltılarak uygulanacak)

Kazançtan indirim konusu yapılacaktır.

4)Düzeltilmiş Kapsanan Vergilerin Hesaplanması

Vergi yükünün tam olarak hesaplanabilmesi için ayrıca düzeltilmiş kapsanan vergilerin de hesaplanması gerekmektedir. Gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler ile kar dağıtım sonrası ödenen vergiler düzeltilmiş kapsanan vergi kapsamında olmaktadır. Kapsanan Vergiler ile toplam ertelenmiş vergi düzeltme tutarının toplamından Ek 4. maddenin 3 fıkrasının a ve b bentlerinde sayılan düzeltmeler kapsamında ilaveler ile indirimler düşölmek suretiyle tespit edilmektedir.

Sonuç olarak vergi yükü hesaplanırken düzeltilmiş kapsanan vergilerin, işletmelerin ülkesel bazlı kazançlarına oranlamak suretiyle tamamlayıcı vergi tespit edilmiş olmaktadır .Diyelim ki İşletme kazancı 100, düzeltilmiş vergimiz 10 ise vergi yükü % 10 tamamlayıcı vergi (%15-%10)=% 5 olacaktır.

5)Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisinin Hesaplanması

Yukarıdaki bölümlerde yapılan açıklamalar ışığında hesaplama işlemini bir örnekle ifade etmek gerekirse;

Örnek: Nihai ana işletmesi Almanya'da bulunan XYZ Grubunun %100 iştirak ettiği Hollanda da H Şirketi bulunmaktadır. Söz konusu şirketin %100 iştirak ettiği, Türkiye'de mukim A - A.Ş. yer almaktadır.

A - A.Ş. nin net işletme bazlı kazancı 100.000 TL ve düzeltilmiş kapsanan vergiler toplamı 10.000 TL'dir.

A - A.Ş.' nin 2024 hesap dönemi için ücretlerin brüt tutarı 100.000 TL, 2024 hesap dönemi için duran varlıkların net aktif değeri ise 200.000 TL'dir.

Şirketin esas itibariyle % 15 asgari vergi ödemesi gerekir iken Türkiye'de katlandığı vergi yükü % 10 olarak tespit edilmiştir dolayısıyla % 5 oranında asgari vergi daha alınması gerekmektedir.

Bu durumda;

1	Net İşletme Bazlı Kazanç	100.000
2	Düzeltilmiş Kapsanan Vergiler Toplamı	10.000
3=2/1	Vergi Yükü	10%
4	Brüt Ücret Maliyetleri	100.000
5=4X%9,8	İndirim Tutarı(%9,8)	9.800
6	Maddi Duran Varlıkların Net Defter Değeri	200.000
7=6X%7,8	İndirim Tutarı (%7,8)	15.600
8=5+7	Toplam İndirim Tutarı	25.400
9=1-8	Matrah (100.000-25.400)	74.600
10	Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi Oranı (%15-%10=%5)	5%
11=9X10	Yerel veya Küresel Tamamlayıcı Vergi Tutarı (74.600x%5)	3.730

6) Beyan Zamanı

Küresel asgari tamamlayıcı vergi hesap döneminin kapandığı ayı izleyen on sekizinci ayın son gününe kadar beyan edilir ve ödenir.

Yerel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi ise hesap döneminin kapandığı ayı izleyen on ikinci ayın birinci gününden son gününe kadar beyan edilerek ödenir.

III-DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Vergi ile ilgili ilk çalışmalar OECD tarafından gerçekleştirilmiş ve yazılı bir metin olarak ortaya çıkarılmış, bilahare

paydaş ülkeler bu metinlerden yararlanmak ve esas almak suretiyle kendi yasal düzenlemelerini gerçekleştirmiştir. O nedenle de kanun hükümlerinin anlaşılması pek kolay olmamaktadır. Dolayısıyla hem Türkiye bakımından, hem de düzenleme yapan diğer ülkeler açısından kanunun uygulaması yönünde bir takım sorunlar bulunmaktadır.

Diğer yandan belirtilen nedenlerle kurumlar vergisi kanununun temel metninin terminolojisi ile bu kanuna monte edilen küresel ve yerel asgari vergisi hükümlerinin terminolojisi ve hesaplanması, yazımı farklılıklar göstermektedir. Kanun içerisinde iki farklı uygulama varmış gibi bir durum ortaya çıkmaktadır.

Dolayısıyla bu düzenlemenin ayrı bir kanun olarak çıkartılmasının daha uygun olacağı düşünülmektedir.

Bu verginin düzenlenmesi özellikle gelişmiş ülkeler tarafından istenilmektedir ve Türkiye'nin de bu vergi düzenlemesini mevzuata dahil etmesi bakımından söz konusu ülkelere öneri ve çalışmalarda bulunulmuş olduğu bir gerçektir. Esasen bu vergi yatırım almakta olan ülkeler aleyhine bir fonksiyon icra etmektedir. Fiskal açıdan ek vergi geliri sağlaması doğru gibi görünse de yabancı yatırım fonlarına ihtiyacı olan ülkeler açısından, söz konusu yatırım fonlarının sağlanmasını engelleyici rol oynayabileceği düşünüldüğünde riskli bir kanun olduğu görülmektedir.

Bu nedenle ülkemiz düzenlemesinde yatırımı koruyucu düzenlemeler olması için çalışılmış ve bir takım koruyucu düzenlemeler eklenmiştir.