

Vergide Gündem

Tax Agenda

Eylül / September 2024

“Uluslararası Vergi Mimarisinde Gündem: Yerel ve Küresel Asgari Vergi Uygulaması (Sütun 2)” özel sayısı

EY

Building a better
working world

İçindekiler

Türkiye bakış açısıyla uluslararası vergi gündemi

Merve Otar, İpek Güven

Yerel ve Küresel Asgari Kurumlar Vergisi'ne (Sütun 2) nasıl hazırlanmalısınız?

Merve Otar, Alp Şenler

Türkiye ve OECD Sütun 2 modelinin basit karşılaştırması

Irmak Deniz Sugözü, Muhammed Candan

Yurt İçi Asgari Vergi ve Yerel ve Küresel Asgari Kurumlar Vergisi uygulaması karşılaştırması

Irmak Deniz Sugözü, Alp Şenler

Türk ve yabancı yatırımcılar açısından Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi

Gözde Atak, Mirna Vlahovic, Halit Karakış

Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi'ne ilişkin özellikli hususlar

Gözde Atak, Aslıcan Süzen

Navigating national developments and differences in a global framework: Implementation of the OECD's Pillar II rules across jurisdictions

Mirna Vlahovic, Güray Ilman

Sorularla Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi

Elif Şen, Ramish Hussain

Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi kurallarında kapsamlı ve profesyonel çözümler!

Elif Şen, Aslıcan Süzen

English Translation

Gümrükte Gündem

Sercan Bahadır

Çalışma Hayatında Gündem

Dr. Hakkı Demirci

Seçilmiş Yargı Kararları ve Muktezalar

Sirküler indeks

Pratik Bilgiler

Practical Information

Önsöz

Sayın Okuyucularımız,

Siz değerli okuyucularımız için Vergide Gündem Eylül ayı sayımızı "Uluslararası Vergi Mimarisinde Gündem: Yerel ve Küresel Asgari Vergi Uygulaması (Sütun 2)" özel sayısı olarak hazırladık.

Son yıllarda uluslararası vergilendirme dünyasında yaşanan önemli gelişmelerden biri de hiç şüphesiz ki yerel ve küresel asgari kurumlar vergisi uygulamasıdır. Söz konusu uygulamanın resmîyetteki temelleri, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü ("OECD") tarafından 20 Aralık 2021 tarihinde hayata geçirilen Matrah Aşındırması ve Kâr Aktarımı ("BEPS") 2.0 projesi ile atılmıştır. Daha sonra ise, Çok Uluslu İşletmelerin ("ÇUİ") faaliyet gösterdikleri her yetki alanında en az %15 oranında kurumlar vergisi ödemesini sağlamak için Model Kurallar Raporu ve açıklayıcı Yorum Kitabı yayımlanmıştır.

Sütun 2 kapsamında belirlenen Global Anti-Base Erosion Rules ("GloBE") kuralları ile dijitalleşme ve küreselleşmenin uluslararası vergileme alanında yarattığı zorlukların önüne geçilmesi, vergi adaletinin sağlanması suretiyle şeffaflık ve eşit şartlara dayalı bir vergileme düzeni kurulması, ÇUİ'lerin efektif vergi oranının asgari bir orana getirilmesi (%15) ve düşük vergilendirme yapılmış ülkelerde eksik vergilendirilmenin önüne geçilmesi hedeflenmektedir.

Uzun zamandır dünyanın gündeminde olan ve Türkiye özelinde de yasalaşması beklenen Sütun 2 kuralları, 7524 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 2 Ağustos 2024 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanmasıyla birlikte, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi adı altında yürürlüğe girmiştir.

İlgili düzenleme çerçevesinde, nihai ana işletmesinin konsolide finansal tablosundaki yıllık konsolide cirosu, gelirin raporlandığı hesap döneminden önceki 4 hesap döneminin en az ikisinde 750 milyon Avro karşılığı Türk lirası sınırını geçen ÇUİ gruplarının bağlı işletmelerinin ilgili hesap dönemindeki kazançları, efektif vergi yükünün %15'in altında kalması durumunda ayrıca yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisine tabi olabilecektir.

Hem dünyada hem de Türkiye'de 2024 yılı itibarıyla uygulanacak olan bu düzenlemeye hazırlık olması için bu ayki sayımızda yerel ve küresel asgari kurumlar vergi uygulamasını bir çok konu açısından ele aldık. Bunu yaparken Türk yatırımcıları ve diğer kapsama giren şirketleri ilgilendirebilecek önemli konulara yer vermek istedik.

Eylül ayı özel sayımızın siz değerli okurlarımız için faydalı olmasını diliyoruz.

Saygılarımızla,

Erkan Baykuş
EY Türkiye Şirket Ortağı
Vergi Bölümü Başkanı

Ateş Konca
EY Türkiye Şirket Ortağı
Uluslararası Vergi Danışmanlığı
Hizmetleri Lideri

Elif Akkaranfil
EY Türkiye Şirket Ortağı
Uluslararası Vergi Danışmanlığı
Hizmetleri

Türkiye bakış açısıyla uluslararası vergi gündemi

Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü'nün (Organization for Economic Cooperation and Development, "OECD") Matrah Aşındırması ve Kar Aktarımı (Base Erosion and Profit Shifting, "BEPS") projesi kapsamında yapılan çalışmalar sonucunda ortaya çıkan, Sütun 1 ve Sütun 2 olarak adlandırılan düzenlemeler vergi dünyasına yeni bir soluk getirmiştir. Özellikle, küresel asgari kurumlar vergisi uygulamasını öngören Sütun 2 düzenlemesi, son dönemlerde uluslararası vergi gündemindeki en önemli gelişmelerden biri olarak karşımıza çıkmaktadır.

Sütun 2 kapsamında, çok uluslu işletmelerin faaliyette bulundukları her bir ülkede asgari %15 oranında vergi ödenmesi ve bu sayede ülkeler arasında verginin daha adil bir şekilde dağıtılması amaçlanmaktadır. Bu amaçla, söz konusu düzenleme, ilgili mali yıl için önceki dört mali yılın en az ikisinde 750 milyon Avro veya daha fazla yıllık konsolide cirosu olan çok uluslu işletmelerin bünyesinde bulunan şirketler ve iş yerlerini kapsama almaktadır.

2024 yılı itibarıyla küresel asgari kurumlar vergisi uygulamasına ilişkin ülkelerin çalışmaları devam etmekle birlikte hız kazanmaya başlamıştır. Bazı ülkeler (örneğin, Hollanda, Belçika, İsveç, Birleşik Krallık, Güney Kore) kendi iç mevzuatlarında 2024 yılı vergilendirme dönemlerini kapsayacak şekilde uygulamayı yürürlüğe sokarken, bazı ülkeler ise (örneğin, Hong Kong, Birleşik Arap Emirlikleri, Singapur, İsviçre) halihazırda mevzuat çalışmalarına devam etmektedir. Ülkemizde ise yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi düzenlemesini içeren "7524 sayılı "Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun", 2 Ağustos 2024 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanarak yasalaşmıştır. Söz konusu Kanun'un 37 ilâ 50. maddelerinde yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisine ilişkin düzenlemelere yer verilmektedir. Yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi, 1 Ocak 2024 tarihi itibarıyla, 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 uygulanmaya başlayacaktır. Bu düzenleme kapsamına Türkiye'den çok sayıda çok uluslu işletme gruplarının gireceği düşünülmektedir. Türkiye merkezli çok uluslu işletme gruplarının yurt dışında iştiraki veya işyeri bulunduğu ülkelerde efektif vergi yüklerinin %15'in altında kaldığı takdirde, ilgili ülkelerde tamamlayıcı vergi ödemesi gerekebilecektir. Bu kapsamda, nihai ana işletmesi Türkiye'de bulunan grupların, küresel asgari vergi beyanlarını, 2026 yılının Haziran ayının sonuna kadar vermesi ve ödemesi gerekecektir. Ayrıca, çok uluslu işletme grup bünyesinde yer alan ve Türkiye'de yerleşik olan iştiraklerin ayrıca yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi beyannamesini 2025 yılı Aralık ayında vermesi gerekecektir.

Sütun 2 uygulaması ile birlikte, uluslararası vergi sisteminde önemli etkileri olacak bir diğer önemli konu ise hiç şüphesiz ki Sütun 1 uygulamasıdır. Mevcut vergi doktrini ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ("ÇVÖA") kapsamında bir kazancın vergilendirilebilmesi, söz konusu kazancın ilgili ülkede bir işyeri aracılığıyla elde edilmesi kuralı ile ilişkilendirilmiştir. Dolayısıyla, mevcut kurallar herhangi bir fiziki bir varlığı (işyeri) olmaksızın faaliyette bulunan şirketlerin vergi dışında kalmasına ve vergi matrahının aşınmasına neden olabilmektedir. Bunun önüne geçilebilmesi için Türkiye dahil bazı ülkeler kendi iç mevzuatlarında dijital

hizmet vergisi ("DHV") ve benzeri düzenlemeleri yürürlüğe koymuştur. Bu bağlamda ortaya çıkan ve daha küresel bir çözüm öneren Sütun 1, dijital ekonomideki çok uluslu işletmelerin karlarının daha adil bir şekilde vergilendirilmesini hedeflemektedir.

Sütun 1 ile birlikte, düzenlemede yer alan "Tutar A" uygulaması kapsamında konsolide cirosu yıllık 20 milyar Avro'nun üzerinde (10 milyar Avro'ya indirilmesi öngörülmektedir) ve kâr marjı %10'un üzerinde olan çok uluslu işletmelerin karlarının daha adil bir şekilde vergilendirilmesi hedeflenmektedir. Bu kapsamda, kâr marjı %10'un üzerinde olan işletmelerin, faaliyette bulunduğu pazar ülkelerinde 1 milyon Avro ve üzeri gelir elde etmesi durumunda (gayrisafi yurtiçi hasılası 40 milyar Avro olan gelişmekte olan ülkelerde 250 bin Avro ve üstü), bu oran üzerindeki artırı karın %25'inin gelire dayalı bir dağıtım anahtarı kullanılarak ilgili pazar ülkelerine tahsis edilmesi ve vergiye tabi tutulması sağlanmaktadır.

Tutar A'nın uygulanması bu kapsamda hazırlanan Çok Taraflı Sözleşme'nin ("Multilateral Convention") yürürlüğe girmesi ile gerçekleşecektir. Çok Taraflı Sözleşme'nin üye ülkeler tarafından imzalanarak 2025 yılında yürürlüğe girmesi beklenmektedir. Sözleşme'nin yürürlüğe girmesiyle birlikte, ülkelerin tek taraflı uyguladığı DHV ve benzeri uygulamalarının kaldırılması gerekecektir. Bu nedenle, Sütun 1'in Türkiye'de yürürlüğe girmesi durumunda, Türkiye'de uygulanan DHV kaldırılacaktır.

21 Ekim 2021 tarihinde Türkiye ve Amerika Birleşik Devleti ("ABD") Ticaret Temsilciliği'nin ortak beyanıyla, Sütun 1'in yürürlüğe girmesi öncesindeki dönemin "geçiş dönemi" olarak uygulanması konusunda mutabakata varılmıştı. Bu doğrultuda, Türkiye'de geçiş döneminde ödenen DHV'ler Sütun 1 kapsamında ödenecek kurumlar vergisi ile karşılaştırılacak ve geçiş döneminde fazla DHV alınması durumunda, ilgili tutar Sütun 1 kapsamında ödenecek vergilere mahsup edilecektir. Ancak, söz konusu beyanın, sadece beyana taraf olan ülkeler (Fransa, İtalya, İspanya, Avusturya ve Birleşik Krallık) arasında ve ABD merkezli çok uluslu şirketler açısından geçerli olacağı unutulmamalıdır.

Sütun 1 düzenlemesinde yer verilen "Tutar B" uygulaması kapsamında ise çok uluslu işletmelerin faaliyette bulunduğu kaynak ülkelerinde temel pazarlama/satış ve dağıtım faaliyetleri için emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasının basitleştirilmesi ve uyuşmazlıkların azaltılması amaçlanmaktadır. Tutar B'nin ülkelerin tercihlerine göre 2025 yılından itibaren uygulanması beklenmektedir. OECD tarafından 19 Şubat 2024 tarihinde Tutar B uygulamasına ilişkin olarak ilk temel rapor yayımlanmıştır. Akabinde, 17 Haziran 2024 tarihinde yayımlanan bir diğer rapor ile detay açıklamalara yer verilmiş olup Tutar B düzenlemesinin uygulanmasına yönelik olarak "kapsanan ülkeler" listesi açıklanmıştır. Açıklanan kapsanan ülkeler listesinde Türkiye yer almamaktadır. Kapsanan ülkelerin Tutar B'yi uygulaması durumunda uygulama sonuçlarının diğer ülkeler tarafından kabul edileceğine ilişkin siyasi bir taahhüt beklenecektir. Bu doğrultuda, Türkiye her ne kadar kapsanan ülke listesinde olmasa da kapsanan ülke ile ikili vergi anlaşması olması halinde Tutar B'nin uygulanmasını taahhüt etmiş olacaktır.

Sütun 1'in uygulamasına yönelik ilgili hususlar genel olarak Sütun 2 uygulamasına kıyasla daha karmaşık olmakla birlikte, netleştirilmesi gereken konular da bulunmaktadır. Bu nedenle, çok uluslu işletme gruplarının gelişmeleri yakından takip etmesi önem arz edecektir. Sütun 1, özellikle büyük teknoloji şirketleri ile dijital platformlar üzerinden hizmet sunan şirketleri doğrudan etkileyecektir. Dolayısıyla, bu şirketler, sadece mukim oldukları ülkelerde değil aynı zamanda faaliyet gösterdikleri ve ekonomik bağ (nexus) oluşturdıkları diğer pazar ülkelerinde de vergilendirileceklerdir. Ancak, ilgili şirketlerin söz konusu pazarlarda bir işyeri ya da mükellefiyeti bulunmadığı göz önünde bulundurulduğunda, bu vergilemenin nasıl yapılacağı kısmı hala netleşmemiş olup, uygulama açısından belirsizlikler devam etmektedir. Yapılan araştırmalara göre, Türkiye'de Sütun 1 kapsamına girebilecek çok fazla şirket olmadığı anlaşılmaktadır. Ancak, pazar ülke olarak etkisinin olacağını düşünmek gerekebilecektir. Ayrıca ilerleyen dönemlerde, konsolide ciro eşiğinin düşürüleceği gerçeği göz önünde bulundurulduğunda, bazı çok uluslu Türk şirket gruplarının Sütun 1 kapsamına girmesi olasıdır.

Diğer taraftan, tüm bu yeni gelişmelerin yanında, bazı ülkelerin halihazırda yerel mevzuatlarına adapte ettiği, Türkiye'de ise halihazırda taslak olan ve yürürlüğe girmeyi bekleyen ve ikili vergi anlaşmalarının uygulanmasına yönelik çeşitli değişikliklere neden olacak Çok Taraflı Anlaşma'nın (Multilateral Instrument, "MLI") mevcut uygulamalara getirdiği değişiklikler de küresel vergi manzarasını ve yatırımları ilerleyen dönemlerde önemli ölçüde etkileyecektir. Çok Taraflı Anlaşma, Türkiye'nin de aralarında bulunduğu 70'i aşkın ülke tarafından Haziran 2017 tarihinde Paris'te imzalanmıştır. Ardından, 3 Haziran 2020 tarihinde "Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırmanın Engellenmesine Yönelik Vergi Anlaşmaları ile İlgili Önlemlerin Uygulanmasına İlişkin Çok Taraflı Sözleşmenin Uygulanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun Teklifi", Türkiye tarafından yapılan bildirim ve çekincelerle birlikte TBMM Plan ve Bütçe Komisyonuna sunulmuştur. Söz konusu kanun teklifi, ilgili yasama döneminde sonuçlandırılmadığından, yenilenecek 3 Ekim 2023 tarihinde tekrar TBMM Başkanlığı'na sunulmuş olup, henüz onay süreçleri tamamlanmamıştır. Söz konusu kanun Türkiye'de yasama ve yürütme süreçlerinin tamamlanması sonrasında OECD'ye bildirim yapıldığı tarihten sonraki üç aylık dönemin bitmesini takip eden ayın ilk günü yürürlüğe girecektir.

Türkiye'de MLI'nın mevcut haliyle yürürlüğe girmesi durumunda, ikili vergi anlaşmalarında Türkiye'nin çifte vergilemenin önlenmesi için "istisna yöntemi" hükmünü içeren mevcut ÇVÖA'larında artık "istisna yöntemi" yerine "mahsup yöntemi" uygulanacak olması, en önemli değişiklik olarak karşımıza çıkacaktır. Ancak, ilgili maddenin tam olarak uygulanabilmesi için taraf ülkenin de ilgili maddeye yapmış olduğu seçim ve çekincelere de dikkat edilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda, söz konusu madde kapsamında ülkelerin farklı seçenekleri tercih etmesi veya herhangi bir seçeneği seçmemesi durumunda, ilgili maddeye çekince koyulmaması şartıyla, tercih edilen madde taraf ülkenin kendi mukimleriyle sınırlı olacak şekilde uygulanabilecektir. Bu doğrultuda, MLI'nın mevcut haliyle yürürlüğe girmesi halinde Türkiye'nin sonuçlandırdığı ve istisna yöntemini içeren ÇVÖA'ların değişmesi gündeme gelebilecektir. Bu nedenle

hem çok uluslu işletmelerin hem de yurt dışında yatırımı olan Türk şirketlerin gelişmeleri yakından takip etmeye devam etmesi gerekmektedir.

Bununla birlikte, Türkiye, MLI'nın 7'nci maddesi olan Esas/ Ana Amaç Testi (Principal Purpose Test, "PPT")'ni mevcut ikili vergi anlaşmalarına dahil edeceğini beyan etmiştir. Söz konusu testin asıl amacı vergi planlamasının sadece vergi anlaşmalarının sağladığı avantajlardan yararlanmak amacıyla olup olmadığını test etmeye yöneliktir. Yapılan işlemlerin ya da kurgulanan yapıların vergi motivasyonu ile yapıldığının tespiti durumunda vergi anlaşmalarının uygulanmasının önüne geçilecektir. Bu kapsamda, Türk yatırımcıların yurt dışı yatırımlarını vergi avantajı sağlamak için bir ara holding yapısı üzerinden kurgulaması durumunda, belli bir ülke üzerinden yatırım yapılmasının arkasındaki temel amacın iki ülke arasındaki vergi anlaşmasının daha avantajlı olduğu sonucuna varılırsa, bu madde devreye girebilecektir. Bu doğrultuda, vergi avantajı sağlayan ülkelerde kurulan şirketler aracılığıyla yatırımlarını gerçekleştiren Türk şirketlerinin yapılarını gözden geçirmesi ve ilgili ülkelerde asgari yerleşik olma gerekliliklerini (substance) sağlaması ve kuvvetlendirmesi gerekecektir.



Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.

Yerel ve Küresel Asgari Kurumlar Vergisi'ne (Sütun 2) nasıl hazırlanmalısınız?

Birçok ülkede halihazırda uygulamaya konulan ve benzer şekilde Türkiye'de de 7524 sayılı Kanun ile hayatımıza giren Sütun 2 kuralları kapsamında, Türkiye'de faaliyet gösteren Çok Uluslu İşletmelerin ("ÇUİ") uyum, uygulama ve veri yönetimine yönelik stratejik yaklaşımlar belirlemesi bir gereklilik haline gelmiştir. Sütun 2 ile birlikte birden fazla ülkede faaliyet gösteren ÇUİ'ler için ülke bazlı olarak %15 oranında asgari kurumlar vergisi zorunlu kılındığından, gerek nihai ana işletmesi Türkiye'de bulunan ÇUİ'lerin gerekse nihai ana işletmesi yurt dışında olmakla birlikte Türkiye'de de işletmeleri aracılığıyla faaliyet gösteren ÇUİ'lerin, proaktif bir yaklaşım benimseyerek mevcut ve gelecekteki düzenlemeleri yakından takip etmeleri ve grup içi mevcut uygulamalarını ilgili kurallara uygun hale getirmeleri gerekecektir.

OECD'nin temelini belirlediği ve Türkiye'nin de uyumlu bir mevzuat ile takip ettiği Sütun 2 uygulaması, ÇUİ'lerin farklı ülkelerdeki operasyonlarına yönelik etkili bir vergi ve süreç yönetimi gerektirmektedir. Dolayısıyla, ÇUİ gruplarının söz konusu uygulamanın etkilerini anlaması ve kapsamlı bir plan geliştirmesi için hızlı bir şekilde gerekli önlemleri alarak aksiyona geçmesi, sürecin efektif bir şekilde yönetilebilmesi açısından faydalı olacaktır.

Ayrıca, Sütun 2 kurallarına uyum sağlamak, yalnızca yerel vergi mevzuatına uygunluk değil, aynı zamanda küresel standartlarla uyumlu bir finansal raporlama sistemini de gerektirmektedir. Bu sebeple gerek yerel gerekse küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi kapsamında, şirketlerin finansal verilerini doğru bir şekilde yönetmeleri, kaydetmeleri ve raporlamaları önem arz etmektedir. Dolayısıyla, ÇUİ bünyesindeki farklı iş kollarının (insan kaynakları, vergi, finans ekipleri vb.) koordineli ve uyumlu bir şekilde çalışarak verilerin toplanması ve sentezlenmesinde etkin bir süreci takip etmesi işleyişin kolaylığı ve verimliliği açısından önem arz edecektir. Uyum prosedürlerinin zaman içinde otomatikleştirilmesi ise, insan kaynaklı hata riskini azaltarak vergi uyum sürecini hızlandırabilecek ve daha verimli hale getirebilecektir.

Bu çerçevede, Sütun 2 çerçevesinde hayatımıza girecek olan yeniliklere hazırlık açısından, Türkiye'de faaliyet gösteren ÇUİ'lerin gerek uyum gerekse uygulama açısından dikkat etmesi gereken hususlar aşağıda dört ana başlık halinde özetlenmiştir.

I. Kapsamda olup olunmadığının tespiti

İlk olarak, ilgili mevzuat çerçevesinde Sütun 2 uygulamasının kapsamına dahil olup olunmadığının ÇUİ'ler tarafından değerlendirilmesi gerekmektedir. Türkiye'de faaliyet gösteren ÇUİ gruplarının bir kısmının kapsama dahil olduğu bilinse de bir kısmı da ilgili gelir eşiğini sağlamadığından kapsam dışında kalacaktır. Dolayısıyla, ÇUİ'ler tarafından ilk olarak yapılması gereken, Sütun 2 düzenlemeleri çerçevesinde muaf sayılan işletmeler kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceğinin tespittir. Sütun 2 kurallarından muaf olunmadığının tespit edilmesi halinde ise, mevcut hesap döneminden önceki 4 hesap dönemindeki konsolide gelirleri kontrol etmek ve belirlenen eşik geçilip geçilmediğine karar vermek gerekecektir.

II. Kullanılacak dataların belirlenmesi ve ilgili mevzuata uygun olarak hazırlanması

ÇÜİ'ler tarafından Sütun 2 kapsamına dahil olduğunun tespiti halinde, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı verginin hesaplanmasında kullanılacak dataların tespiti ve hazırlanması en önemli ikinci adım olacaktır. Birden çok ülkede faaliyet gösteren şirket grupları için hesaplamada kullanılacak finansalların her bir ülkenin mevzuatına göre çeşitlilik gösterebileceği göz önünde bulundurulduğunda, bu dataların OECD mevzuatında ve benzer şekilde 7524 sayılı Kanun'da belirtildiği üzere uluslararası kabul görmüş finansal muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanması gerekmektedir. Bu doğrultuda, Nihai Ana İşletme tarafından kullanılan konsolide finansal tabloların hazırlanması, şirket bazında solo finansalların belirlenmesi, CbCR'ın (Ülke Bazlı Rapor) mevcudiyeti ve nitelikli olup olmadığının tespiti gibi konular çerçevesinde data hazırlığının bir bütün olarak tamamlanması önemlidir.

III. ÇÜİ bünyesindeki iş kollarının koordinasyonu

Yerel ve küresel asgari tamamlayıcı verginin hesaplanması için gerekli olacak dataların belirlenmesi ve mevzuata uygun bir şekilde hazırlanması önemli olmakla birlikte, bu dataların toplanması ve sentezlenmesi açısından ÇÜİ bünyesindeki ilgili ekiplerin birlikte çalışması gerekecektir. Birden çok ülkede faaliyet göstermekte olan ÇÜİ'ler için belki de en büyük zorluk, bu farklı ülkelerde faaliyet gösteren ekiplerin uyumlu bir şekilde çalışmasını sağlamak olacaktır. Bu uyumun sağlanması için ÇÜİ yönetimlerinin, grup içi politikalarını ve yapılarını faaliyette bulundukları her ülkenin uygulamalarını ve ihtiyaçlarını göz önünde bulundurarak düzenlemesi faydalı olacaktır.

IV. Otomasyona geçiş

Şirketlerin yukarıda değinilen hususlarda sürekliliği sağlaması ve ilgili süreçlerin kolaylıkla yürütülmesi söz konusu mevzuatsal gelişmelerin takibi, grup içi verilerin bu kapsamda takibi ve işlenmesi ile tüm bu süreçlerin otomasyona bağlanması ile mümkün olabilecektir. Yerel ve küresel asgari tamamlayıcı verginin hesaplanmasında kullanılacak büyük bir veri yığınının sadece insan kaynağıyla yönetilmesi hem zaman yönetimi açısından efektif olmayabilecek hem de beşerî hata riskini artırabilecektir. Dolayısıyla teknolojik imkanların hem geçiş sürecinde hem de devamında tüm olası alanlarda kullanılması efektif bir süreç yönetmek açısından kolaylık sağlayabilecektir.

Yukarıda yer verilen açıklamalar çerçevesinde, Sütun 2 kurallarının dünya genelinde birçok ülkeyle benzer şekilde Türkiye'de de yürürlüğe girdiği göz önünde bulundurulduğunda, özetle ÇÜİ'lerin küresel asgari vergi uyumunu sağlamak için atacakları adımları planlamaları zorunlu hale geldiğini söylemek mümkündür. Bu doğrultuda, şirketlerin kapsam değerlendirmesi yaparak, hesaplamalarda kullanılacak dataları belirlemeleri, finansal kayıtlarını uluslararası standartlara uygun hale getirmeleri, ÇÜİ grubu bünyesindeki ekipleri uyumlu bir hale gelecek şekilde düzenlemeleri ve otomasyon süreçlerini devreye sokmaları

kritik önem taşımaktadır. Sütun 2 kurallarına uyum, sadece yasal bir zorunluluk değil, aynı zamanda uzun vadede sürdürülebilir ve rekabetçi bir iş modeline sahip olmak için stratejik bir fırsat olarak değerlendirilmelidir. Bu süreçte şirketlerce gösterilecek yaklaşım, küresel rekabet ortamında şirketlerin konumunu belirleyici bir unsur olabilecektir.



Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.

Vergide Gündem

İrmak Deniz Sugözü
Muhammed Candan

Türkiye ve OECD Sütun 2 modelinin basit karşılaştırması

Ülkelerin prensipte anlaştığı Sütun 2 düzenlemeleri, birçok ülkede 2024 yılında yürürlüğe girmiştir. Ülkemizde ise 16 Temmuz 2024 tarihinde TBMM Başkanlığına sunulan Kanun Teklifi ile Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisine ilişkin ilk adım atılmıştır. Söz konusu düzenleme, 2 Ağustos 2024 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan 7524 Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile yürürlüğe girmiştir. Türk vergi mevzuatında yapılan bu düzenleme ile yürürlüğe giren yerel ve küresel asgari vergi ile ilgili OECD Model Kuralları karşılaştırmalı olarak aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

	Türkiye’de Yerel ve Küresel Asgari Vergi	OECD Sütun 2 Model Kuralları ile farklılıklar
Kapsam	Nihai ana işletmesinin yıllık konsolide finansal tablosundaki hasılatı, önceki 4 hesap döneminin en az ikisinde 750 milyon Avro karşılığı Türk lirası sınırını geçen ÇÜİ grupları	OECD Sütun 2 Model Kurallarında yer alan kapsam ile uyumludur.
Muaf kuruluşlar ve istisnalar	Kamu kurum ve kuruluşları ile uluslararası kuruluşlar - Kar 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 - Düzenleme kapsamında muaf sayılan diğer kuruluşlar Bununla birlikte, aşağıdaki kazançlar yerel ve küresel asgari vergiden istisna tutulmaktadır: - Uluslararası deniz taşımacılığı faaliyetlerinden elde edilen kazançlar	OECD Sütun 2 Model Kurallarında yer alan muaf kuruluşlar ve istisnalar ile uyumludur.
Konsolidasyon	Var	OECD Sütun 2 Model Kurallarıyla uyumludur.
Ertelenmiş vergi etkisi	Var	OECD Sütun 2 Model Kurallarıyla uyumludur.
İşletme bazlı kazanç veya zararın hesaplanması	Bağlı işletmenin ilgili hesap dönemine ilişkin işletme bazlı kazanç veya zararı, finansal muhasebe net kazanç veya zararına kanunda sayılan belli düzeltmelerin yapılmasıyla bulunmaktadır.	Söz konusu düzeltme kalemlerinin çoğunluğu Sütun 2 Model Kurallarıyla aynı olmakla birlikte, aşağıdaki kalem açısından farklılık görülmektedir: - Öz sermaye kazanç veya zararlarının ülkesel bazlı kazancın tespitinde dikkate alınmasının seçimli olması (dikkate alınması durumunda takip eden dört hesap dönemi boyunca bu tercih değiştirilemez)
Düzeltilmiş kapsanan vergilerin hesaplanması	Düzeltilmiş kapsanan vergiler; kapsanan vergilere ilişkin olarak tahakkuk eden cari dönem vergi giderinin, kanunda sayılan kalemler ile düzeltilmiş tutarı ile toplam ertelenmiş vergi düzeltme tutarı, finansal tablolarındaki öz kaynak değişim tablosu veya diğer kapsamlı gelir tablosunda gösterilen ve işletme bazlı kazanç/zarar kapsamına giren kazanç veya zararlarla ilgili kapsanan vergilerdeki herhangi bir artış veya azalış tutarlarının toplamına eşittir.	OECD Sütun 2 Model Kurallarındaki hesaplama ile uyumludur.
Vergi yükünün hesaplanması	Uluslararası finansal raporlama standardına göre ülke bazlı olarak, belli düzeltmeler dahilinde kapsanan vergiler ve kazanç/zarar hesaplanacaktır. Kapsanan vergilerin söz konusu kazanç/zarara oranı ile ilgili ülkedeki vergi yükü belirlenecektir.	OECD Sütun 2 Model Kurallarındaki hesaplama ile uyumludur.

	Türkiye’de Yerel ve Küresel Asgari Vergi	OECD Sütun 2 Model Kuralları ile farklılıklar
Tamamlayıcı verginin hesaplanması	Yukarıdaki şekilde bulunacak vergi yükünün asgari vergi oranından daha az olması durumunda aradaki fark küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi oranı olacaktır. Küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi matrahı, 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 indirilmesiyle hesaplanır.	OECD Sütun 2 Model Kurallarındaki hesaplama ile uyumludur.
Güvenli liman uygulaması	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 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 olması. 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- Etketif Vergi Yükü (EVY) testi ÇÜİ’nin 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 olması	Söz konusu testler ve şartları, OECD Sütun 2 Model 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 Cumhurbaşkanlığı yetkili kılınmıştır. Uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye ise Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.
Vergilendirme dönemi ve beyan süresi	Küresel asgari tamamlayıcı vergi hesap döneminin kapandığı ayı izleyen 15. ayın (ilk sene için 18. ayın) son gününe kadar, yerel asgari tamamlayıcı vergi hesap döneminin kapandığı ayı izleyen 12. ayın son gününe kadar beyan edilir.	Küresel asgari tamamlayıcı vergi için vergilendirme dönemi ve beyan süreleri OECD Sütun 2 Model Kurallarında yer verilen dönem ve süreler ile uyumludur. Beyanname şekli ve içeriğine ilişkin detaylar OECD tarafından paylaşılmış olmakla birlikte, Türkiye’de ilgili mevzuat kapsamında verilecek beyannamenin ve eklerinin şekil 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.

Yukarıdaki tablodan da anlaşılabileceği üzere, ülkemizdeki Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi uygulamalarına yönelik düzenlemeler büyük oranda OECD GloBE kuralları ve Konsolide Yorum Dokümanı ile uyumlu olup, düzenlemeye ilişkin detayların ve Türkiye özelinde spesifik durumların (bazı mevcut teşvik düzenlemeleri vb.) önümüzdeki dönemlerde yapılacak ikincil düzenlemelerle açıklığa kavuşturulması beklenmektedir.



Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.

Yurt İçi Asgari Vergi ve Yerel ve Küresel Asgari Kurumlar Vergisi uygulaması karşılaştırması

Yerel ve Küresel Asgari Kurumlar Vergisi, 2 Ağustos 2024 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan 7524 Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile ülkemizde yürürlüğe girmiştir. Yukarıda bahsedilen Yerel ve Küresel Asgari Kurumlar Vergisi uygulamasının sadece belli bir ciroyu aşan çok uluslu işletmeleri kapsamı ve Orta Vadeli Programda da değinildiği üzere mevcut Türk vergi mevzuatında verimsiz kabul edilen muafiyet ve istisnalar nedeniyle kurumlar vergisi mükelleflerinin efektif vergi yüklerinin belirlenen kurumlar vergisi oranının (%25) çok altında olması nedeniyle, Türk vergi idaresi Yerel ve Küresel Asgari Kurumlar Vergisinin yanı sıra, bundan bağımsız, Türkiye’ye özel bir asgari vergi uygulamasını (“Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi”) da aynı Kanun ile mevzuatımıza işlemiştir.

Söz konusu düzenleme, Türk vergi mevzuatındaki mevcut düzenlemelere göre hesaplanacak kurumlar vergisinin, indirim ve istisnalar düşülmeden (kanunda sayılanlar hariç) önceki kurum kazancının %10’undan az olmamasını öngörmektedir. Bu şekilde, verimsiz kabul edilen bazı muafiyet ve istisnaların etkisi azaltılarak vergi gelirlerinin artırılması amaçlanmaktadır.

İlgili hesaplamada kurum kazancından düşülmesine izin verilen indirim ve istisnalar arasında yurt dışı iştirak kazancı, uluslararası holding istisnası gibi kalemlerin yer almaması yurt dışında iştiraki bulunan kurumlar vergisi mükellefleri için önemli bir detay olarak karşımıza çıkmaktadır. Söz konusu düzenleme, yurt dışında ödenen vergilerin durumu ve geçmiş yıl zararlarının dikkate alınıp alınmayacağı açısından tartışmaları da beraberinde getirmekte olup, hesaplamaya ilişkin detaylar ve mükellefler nezdinde tartışma yaratan konuların ikincil düzenlemelerle açıklığa kavuşturulması beklenmektedir.

Yurt içi asgari kurumlar vergisi 2025 yılı hesap döneminden itibaren uygulanacak olmakla birlikte, söz konusu kapsamda ödenecek vergi, Yerel ve Küresel Asgari Kurumlar Vergisi açısından cari dönem vergisi olarak dikkate alınacağından, Yerel ve Küresel Asgari Kurumlar Vergisi hesaplamalarında vergi yükünü artırabileceği de göz önünde bulundurulmalıdır.

Bahsedilen Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi ve Küresel Asgari Vergi uygulamasının basit karşılaştırmasına aşağıdaki tabloda yer verilmektedir:

	Yurt içi asgari vergi	Küresel Asgari Vergi (Sütun 2)
Mükellef	Kurumlar vergisi mükellefleri	Nihai ana işletmesinin yıllık konsolide geliri cari finansal raporlama döneminden önceki dört hesap döneminden en az ikisinde 750 milyon Avro’dan fazla olan ÇUI grupları
Hesaplama şekli	Ticari bilanço kâr/zararına ilave kalemlerin eklenmesi ve yukarıdaki istisna ve indirimlerin düşülmesiyle tespit edilecektir.	Uluslararası finansal raporlama standardına göre ülke bazlı olarak, belli düzeltmeler dahilinde kapsanan vergiler ve kazanç/zarar hesaplanacaktır.
Asgari vergi oranı	%10	%15
Ertelenmiş vergi etkisi	Var	OECD Sütun 2 Model Kurallarıyla uyumludur.

	Yurt içi asgari vergi	Küresel Asgari Vergi (Sütun 2)
Muafiyet ve İstisnalar	Yurt içi asgari kurumlar vergisinin matrahının belirlenmesinde aşağıdaki istisna ve indirimlerin düşülmesine izin verilmektedir. - İştirak kazançları, - Emisyon primi kazancı, - Yatırım fonu ve ortaklığı portföy işletmeciliği kazançları (sahip olunan taşınmazlardan elde edilen kazançlar hariç), - Kooperatiflerde risturn istisnası, - Sat-kirala-geri al işlemlerinden doğan kazançlar, - Serbest bölgelerde elde edilen kazançlar, teknoloji geliştirme bölgelerinde elde edilen kazançlar, - Türk uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden sağlanan kazançlar, - Ar-Ge ve tasarım indirimi, - Girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar, - Korumalı işyeri indirimi.	- Kamu kurum ve kuruluşları ile uluslararası kuruluşlar - Kar 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 - Düzenleme kapsamında muaf sayılan diğer kuruluşlar Bununla birlikte, aşağıdaki kazançlar yerel ve küresel asgari vergiden istisna tutulmaktadır: - Uluslararası deniz taşımacılığı faaliyetlerinden elde edilen kazançlar
Konsolidasyon	Yok	Çok uluslu işletme grubu içerisindeki her bir bağılı işletme tarafından uluslararası kabul görmüş finansal muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanan ve nihai ana işletmenin konsolide finansal tablolarında da yer verilen finansallar dikkate alınacaktır.
Ertelenmiş vergi etkisi	Yok	Var (İlgili hesaplamalarda dikkate alınmaktadır)
Güvenli liman uygulaması	Yok	Var
Vergilendirme dönemi	Hesap dönemi	Nihai ana işletmenin hesap dönemi
Beyan dönemi	Kurumlar vergisi dönemi	Küresel asgari tamamlayıcı vergi hesap döneminin kapandığı ayı izleyen 15. ayın (ilk sene için 18. ayın) son gününe kadar, yerel asgari tamamlayıcı vergi hesap döneminin kapandığı ayı izleyen 12. ayın son gününe kadar beyan edilir.
Yürürlük tarihi	2025 yılı hesap dönemi	Türkiye'de 2024 yılı hesap dönemi (Yetersiz vergilendirilen ödemeler esası kapsamındaki küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi 2025 yılı hesap döneminden itibaren)



Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.

Türk ve yabancı yatırımcılar açısından Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi

2 Ağustos 2024 tarihinde 7524 sayılı Kanun ("Kanun") ile yürürlüğe giren Yerel Ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisine ilişkin düzenlemeler kapsam dahilindeki Çok Uluslu İşletme ("ÇÜİ") gruplarının genel olarak Türkiye'de yerleşik nihai ana işletmelerine ilişkin hükümler içermekle birlikte bu hükümler ayrıca Türkiye'de yatırımı olan yabancı yatırımcıların Türkiye'de faaliyet gösteren şube ve/veya şirketlerini etkileyerek Türkiye'de ek vergi ve beyan yükümlülükleri getirebilecektir.

Kurumlar Vergisi Kanununun ("KVK") 36. maddesini takiben eklenen ek maddeler çerçevesinde, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Gelirin dahil edilmesi esası ve yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi 01/01/2024 tarihi itibarıyla elde edilen kazançlara uygulanacak olup, yetersiz vergilendirilen ödemeler esasına ilişkin düzenlemeler ise 01/01/2025 tarihi itibarıyla elde edilen kazançlara uygulanacaktır.

Yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi ÇÜİ grubunun faaliyet gösterdiği ülkelerdeki ülkesel bazlı vergi yüküne göre hesaplanmakta ve ülkesel bazlı vergi yükü bu ülkelerde bulunan bağlı işletmelerin düzeltilmiş kapsanan vergilerinin toplamının, gene bu ülkelerde bulunan bağlı işletmelerin ülkesel bazlı kazanç toplamına bölünmesi suretiyle bulunmaktadır.

Genel itibarıyla yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin mükellefleri vergilendirme esasına göre değişmekle birlikte;

- ▶ ÇÜİ grubunun Türkiye'de yerleşik (i) nihai ana işletmesi, (ii) ara ana işletmesi (nihai ana işletmenin yurt dışında yerleşik olması ancak yerleşik olduğu ülkede gelirin dahil edilmesi esasının uygulanmaması veya gelirin dahil edilmesi esasının uygulandığı bir ülkede yerleşik olup küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinden muaf bir işletme olması durumlarında) ve (iii) kısmen sahip olunan Türkiye'de yerleşik olan, aynı ÇÜİ grubuna bağlı başka bir bağlı işletmede doğrudan veya dolaylı olarak mülkiyet payına sahip olan ve doğrudan veya dolaylı olarak mülkiyet payının %20'den fazlası ÇÜİ grubunun bağlı işletmesi olmayan kişiler tarafından elde tutulan, bağlı işletmeler (kısmen sahip olunan ana işletme) için gelirin dahil edilmesi esasına göre,
- ▶ ÇÜİ grubunun Türkiye'de yerleşik bağlı iştirakleri için yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisine göre ve
- ▶ ÇÜİ grubunun nihai ana işletmesinin gelirin dahil edilmesi esasının uygulanmadığı bir ülkede yerleşik olması ya da gelirin dahil edilmesi esasının uygulandığı bir ülkede yerleşik olması ancak küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinden muaf bir işletme olması durumunda yetersiz vergilendirilen ödemeler esası ÇÜİ grubunun yerleşik olduğu ve nitelikli yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulamayan ülkelerde yerleşik bağlı işletmeler için grubun Türkiye'de yerleşik bağlı bir iştiraki tarafından uygulanacaktır.

Yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi kapsamına giren ÇÜİ grubunun nihai ana işletmesinin ya da bağlı işletmesinin Türkiye'de yerleşik olması Türkiye'de uygulanacak olan vergilendirmeye ve bu doğrultuda belirlenecek olan uyumluluk ve

bildirim yükümlülükleri özelinde önem arz etmekte olup, Türk ve yabancı yatırımcıların açısından oluşabilecek vergisel sonuçlar farklılık gösterebilecektir.

I. Yabancı yatırımcıların Türkiye'deki şirketleri açısından Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi (nihai ana işletmenin yurt dışında yerleşik olması)

- Yerel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi Kapsamında Türkiye'de yerleşik bağlı işletmelerin vergisel yükümlülüğü

ÇUİ gruplarının Türkiye'de yerleşik bağlı işletmeleri Türkiye'deki ülkesel bazlı vergi yükünün asgari kurumlar vergisinin (%15) altında kaldığı durumlarda Türkiye'de yerel asgari kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Buna göre Türkiye'de yerleşik bağlı işletmelerin düzeltilmiş kapsanan vergilerinin ülkesel bazlı kazançlarına (bağlı işletmelerin işletme bazlı kazanç veya zararlarının toplamı) oranlanması sonucu ortaya çıkacak olan ülkesel bazlı vergi yükünün %15 olan asgari kurumlar vergisinden düşük olması halinde yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi ortaya çıkacak ve söz konusu bağlı işletmeler ülkesel bazlı vergi yükünün %15'e ulaşması için ödenmesi öngörülen yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisini ödemekte müştereken ve müteselsilden sorumlu olacaklardır.

Bu sorumluluk yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin Türkiye'de yerleşik bir bağlı işletme tarafından yerine getirilebilecek ve ilgili verginin tamamen ödenmiş olması durumunda diğer bağlı işletmelerin sorumluluğu olmayacaktır. Yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi, gelirin dahil edilmesi

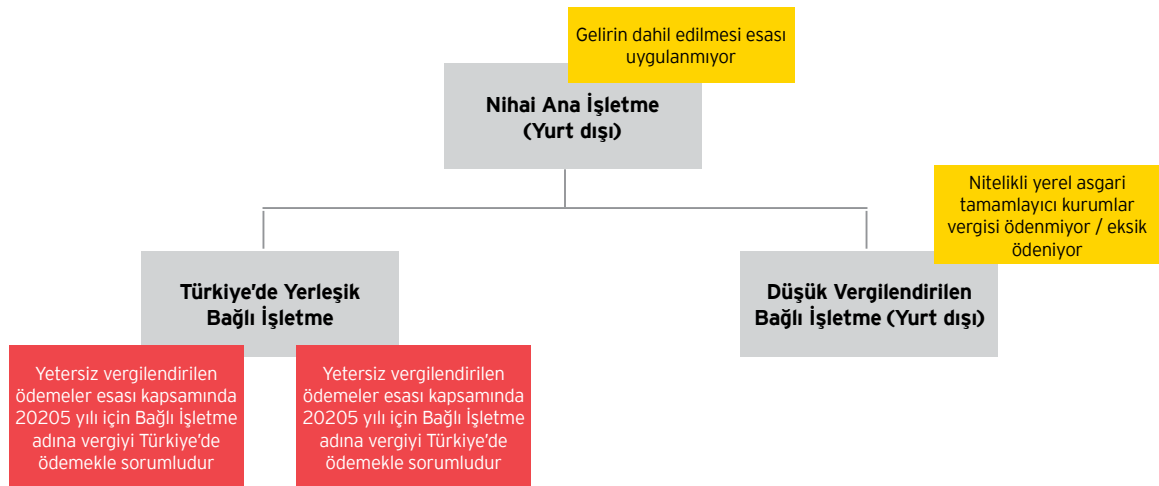
esas ve yetersiz vergilendirilen ödemeler esasından önce uygulanacaktır.

- Yetersiz Vergilendirilen Ödemeler Esası'na göre Türkiye'de yerleşik bağlı işletmelerin Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi yükümlülüğü

Yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi kapsamına giren ÇUİ grubunun nihai ana işletmenin yurt dışında yerleşik bir şirket olması ve nihai ana işletmenin yerleşik olduğu ülkede nitelikli gelirin dahil edilmesi esasına göre küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin uygulanmadığı, kısmen uygulandığı ya da gelirin dahil edilmesi esasına göre küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin uygulanıp grubun nihai ana işletmesinin küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinden muaf bir işletme olması halinde grup özelinde ülkeler bazında 01/01/2025 tarihi itibarıyla yetersiz vergilendirilen kazançlar ÇUİ grubunun Türkiye'de yerleşik bir bağlı işletmesi tarafından "yetersiz vergilendiren ödemeler esas"na göre Türkiye'de küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Yetersiz vergilendirilen ödemeler esas kapsamında uygulanacak olan küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi ÇUİ grubunun 01/01/2025 tarihi itibarıyla elde edeceği kazançlara uygulanacak olup, vergi tahakkuku mekanizmasına ilişkin detaylar 2 Ağustos 2024 tarihinde yürürlüğe giren 7524 sayılı Kanun kapsamında henüz düzenlenmemiştir.

OECD tarafından Sütun 2 kapsamında düzenlenen GloBE kuralları çerçevesinde ise yetersiz vergilendirilen ödemeler esas çerçevesinde ödenecek olan küresel asgari kurumlar vergisinin bu vergiyi uygulayacak olan ülkede indirimleri sınırlayarak veya reddederek veya eşdeğer bir düzeltme yaparak uygulanması gerektiği öngörülmüştür.



Örneğin, yukarıda gösterildiği üzere yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi kapsamına giren ÇUİ grubunun nihai ana işletmesinin ABD'de yerleşik bir işletme olması durumunda ve bu ÇUİ grubunun Türkiye'de yerleşik bir bağlı işletmesinin bulunması halinde, ABD'de mevcut durumda gelirin dahil edilmesi esasına ilişkin bir vergilendirme gerçekleştirilmeyeceğinden ilgili ÇUİ grubunun ülkesel bazda yetersiz vergilendirilmiş kazançları yetersiz vergilendirilen ödemeler esas aracılığıyla ÇUİ grubunun Türkiye'de yerleşik bağlı işletmesi tarafından küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Ancak, nihai ana işletmenin yasal kurumlar vergisi oranı en az %20 olan bir ülkede (ABD'de olduğu gibi) yerleşik olması halinde, geçiş dönemi boyunca (2025 ve 2026) nihai ana işletmenin yetersiz vergilendirilmiş kazancına, yetersiz vergilendirilen ödemeler esas kapsamında küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulanmayacaktır. Bu durumda, Türkiye'de yerleşik bağlı işletmenin söz konusu nihai ana işletmeye ilişkin ek vergiye katlanması gerekmeyecektir.

II. Türk yatırımcılar açısından Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi (nihai ana işletmenin Türkiye’de yerleşik olması)

- Gelirin Dahil Edilmesi Esası’na göre Türkiye’de yerleşik nihai ana işletmenin Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi yükümlülüğü

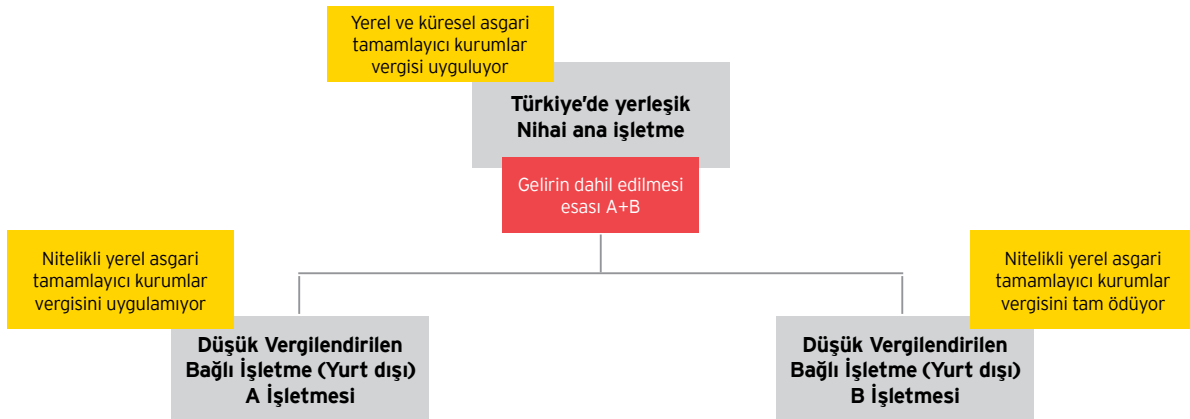
Yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi kapsamına giren ÇÜİ grubunun nihai ana işletmesinin Türkiye’de yerleşik bir şirket olması durumunda grup özelinde ülkeler bazında eksik vergilendirilen ülkeler (<%15) Türkiye’de gelire dahil edilme esası aracılığıyla nihai ana işletmenin mülkiyet payına sahip olunan bağlı işletmelerdeki dahil olma oranıyla sınırlı olmak üzere küresel asgari kurumlar vergisine tabi olacaktır.

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 edilmektedir.

Bu kapsamda Türkiye’de yerleşik nihai ana işletmesi olan yurt dışında yerleşik bağlı işletmelerinin ülkesel bazlı vergi yükünün küresel asgari vergi oranının (%15) altında kaldığı durumlarda yukarıda Türkiye’de yerleşik nihai ana işletme tarafından gelirin dahil edilmesi esası aracılığıyla küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi ödenecektir.

Yurt dışında yerleşik iştirakler tarafından kendi yetki alanlarında ödenen nitelikli yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi tutarları, Türkiye’de nihai ana işletme tarafından gelirin dahil edilmesi esasına dayalı olarak ödenecek küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinden indirilebilecektir.

Diğer yandan ÇÜİ 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.¹



III. Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi’nin beyanı

Gelirin dahil edilmesi veya yetersiz vergilendirilen kazançlar esası kapsamında uygulanacak olan küresel asgari tamamlayıcı vergisi, 2024 yılı hesap dönemine ilişkin elde edilen kazançlar için ilgili dönemin kapandığı ayı takip eden 18. ayın son gününe kadar, 2025 yılı hesap dönemi ve bu dönemi izleyen dönem kazançlarına ilişkin vergilendirme içinse ilgili dönemin kapandığı ayı takip eden 15. ayın son gününe kadar küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi beyannamesi aracılığıyla beyan edilecek ve ödenecektir. Bahse konu beyannamenin ekinde de küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi bilgi beyannamesine yer verilecektir.

Yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi, Türkiye’de yerleşik bağlı işletme tarafından hesap döneminin kapandığı ayı izleyen 12. ayın birinci gününden son gününe kadar beyan edilip, ödenecektir.

IV. Önemli bazı noktalar

Türkiye’de yürürlüğe giren yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi, genel hatlarıyla OECD kurallarına uygun bir şekilde tasarlanmıştır. Bu düzenlemeler çerçevesinde yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi kapsamına alınacak ÇÜİ gruplarının Türkiye’de yerleşik nihai ana işletmelerinin ya da bağlı işletmelerinin, bahse konu verginin uygulanması sonucunda ortaya çıkacak ek vergi yükü ve verginin hesaplanması ve beyan edilmesi süreçleri için alınması gerekli olan aksiyonların getireceği ek maliyetlerle karşılaşması beklenmektedir.

¹ Cumhurbaşkanı, güvenli liman olarak ilan edilecek yerleri belirlemeye ve bu yerlerin belirlenmesine ilişkin şartları tespit etmeye; Hazine ve Maliye Bakanlığı bu uygulamaya yönelik usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Yeni vergi kurallarına uyum sağlamak ve bu kurallara göre hareket etmek önemli kaynaklar gerektirebilecektir. Önceki bölümlerde açıklanan genel mekanizmaların yanı sıra, Türkiye'de yürürlüğe girmiş olan düzenlemelerin detayları da anlaşılmalıdır. Türkiye'deki yerel ve küresel asgari vergilendirme mevzuatı genel olarak OECD tarafından belirlenen asgari vergilendirme yaklaşımını takip etmekle birlikte, bazı farklılıklar ortaya çıkmış ve bu farklılıklar hem yabancı hem de Türk yatırımcıların Türkiye'de yürürlüğe giren yerel ve küresel asgari kurumlar vergisi düzenlemelerini dikkatle takip etmelerini önemli hale getirmiştir. Örneğin, Türkiye, güvenli liman uygulamaları kapsamında bir sınırlama getirmiş ve Cumhurbaşkanına güvenli limanın uygulanabileceği ülkeleri tanımlama yetkisi vermiştir; bu, OECD tarafından önerilen güvenli liman kurallarıyla karşılaştırıldığında bir kısıtlama olarak değerlendirilebilecektir. Ayrıca, Türk mevzuatında henüz tüm soruların düzenlenmediği de belirtilmelidir.

Buna ek olarak, Türkiye'nin de birçok diğer ülke gibi yabancı yatırımcılar çekmek ve ekonomik büyümeyi teşvik etmek

amacıyla kurumlar vergisi oranında indirim aracılığıyla vergi teşvikleri sağlıyor olması göz önünde bulundurulduğunda, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi kurallarının uygulanmasından önce Türkiye'de bu tür vergi teşviklerinden yararlanmaya hak kazanan yabancı ve Türk yatırımcılar (EVY hesaplaması kapsamında farklı bir şekilde ele alınabilecektir) ve yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin yürürlüğe girdikten sonra bu tür teşviklerden yararlanmayı planlayan yabancı ve Türk yatırımcıların bu konu özelinde dikkatli bir analiz yapmaları önem arz edebilecektir.

Son olarak, Türk ve yabancı yatırımcıların bu yeni kurallara geçiş sürecinin daha pürüzsüz gerçekleşebilmesi için bu düzenlemeler kapsamında yararlanabilecekleri belirli seçimler, istisnalar ve indirimler (kalıcı, geçici ve dönemi güvenli limanı vb.) açısından grup yapılarını gözden geçirmeleri ve düzenlemeler çerçevesinde ortaya çıkabilecek ek vergi ve beyan yükümlülüklerini dikkate almak amacıyla faaliyet gösterdikleri diğer ülkelerdeki gelişmeleri de yakından takip etmeleri önemli olacaktır.



Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.

Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi'ne ilişkin özellikli hususlar

Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ("Kanun")'da belirtildiği üzere birleşme, bölünme, mülkiyet payları devri gibi Çok Uluslu İşletme ("ÇÜİ") gruplarının yeniden yapılandırmaları açısından önem arz edecek hususlar ile iş ortaklığı için Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi'nin nasıl ele alınması gerektiği Kurumlar Vergisi Kanunu ("KVK")'nın 36. Maddesi'ne Ek Madde 11 ile düzenlenmekte olup, söz konusu düzenlemeler OECD'de yer alan kurallar ile genel olarak paralellik göstermektedir.

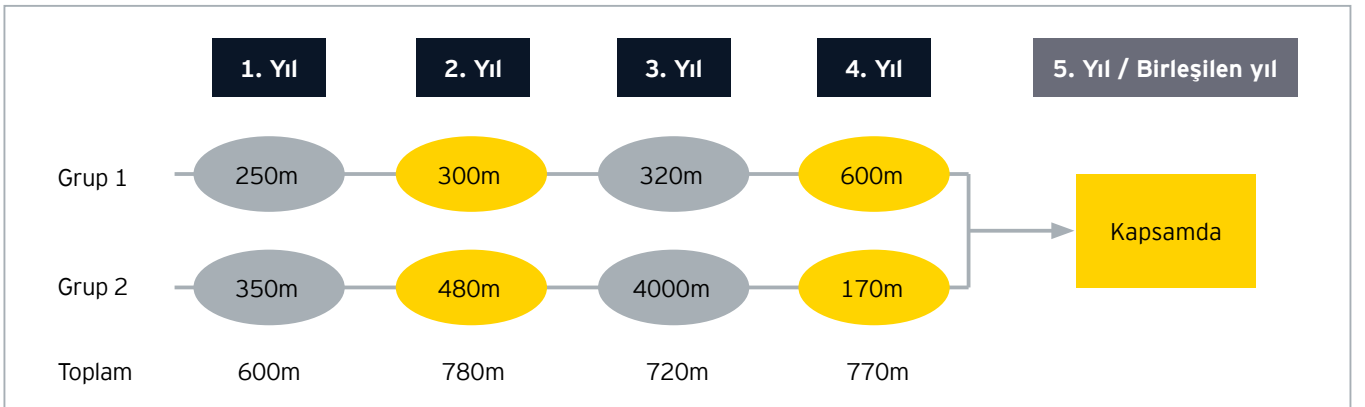
Birleşme işlemlerine genel bakış

İki veya daha fazla grubun birleşme işlemlerinde veya bağımsız bir işletmenin, başka bir işletme veya grupla birleşmesi durumunda, birleşen (veya birleşilen) grupların önceki dört hesap döneminden en az birinde konsolide finansal tablolarında yer alan hasılatlarının toplamı 750 milyon Avro karşılığı Türk lirasını aşması halinde, birleşme sonucu yeni oluşan ÇÜİ grubunun ilgili hesap dönemi için yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi için belirlenen konsolide gelir eşliğini karşıladığı kabul edilmektedir.²

Kanun'da yer alan düzenlemeler OECD ile paralel olup, OECD'de yer alan örnekleri ele aldığımızda iki grubun birleşmesi ile oluşan bir ÇÜİ Grubu'nun; ya da bir grup ile birleşilen şirketin önceki dört yıldan en az ikisinde 750 milyon Avro üzerinde gelir elde etmesi durumunda konsolide gelir eşliğini aştığı kabul edilecektir. Kapsama ilişkin ilgili detaylı açıklamalara yerel mevzuatta da yer verilmesi beklenebilecektir.

OECD'de yer alan açıklamalar çerçevesinde aşağıdaki verilen Örnek 1'e göre, 5. yılda³ Grup 1 ve Grup 2'nin birleşmesiyle oluşan ÇÜİ Grubu, Grup 1 ve Grup 2'nin konsolide gelirlerinin toplamı, birleşilen mali yıldan önceki dört mali yılın en az ikisinde 750 milyon Avro'dan fazla olduğu için küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi kurallarına tabi kabul edilecektir.

Örnek 1:



² Kurumlar Vergisi Kanunu, Ek Madde 11/(1),(2)

³ Örneklerde bahsedilen "Yıl", gelirin raporlandığı hesap dönemini ifade etmektedir.

Bölünme işlemlerine genel bakış

Bölünme durumlarında yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisine tabi olunması için yeni oluşan ÇÜİ grubunun iki veya daha fazla gruba bölünmesi ve;

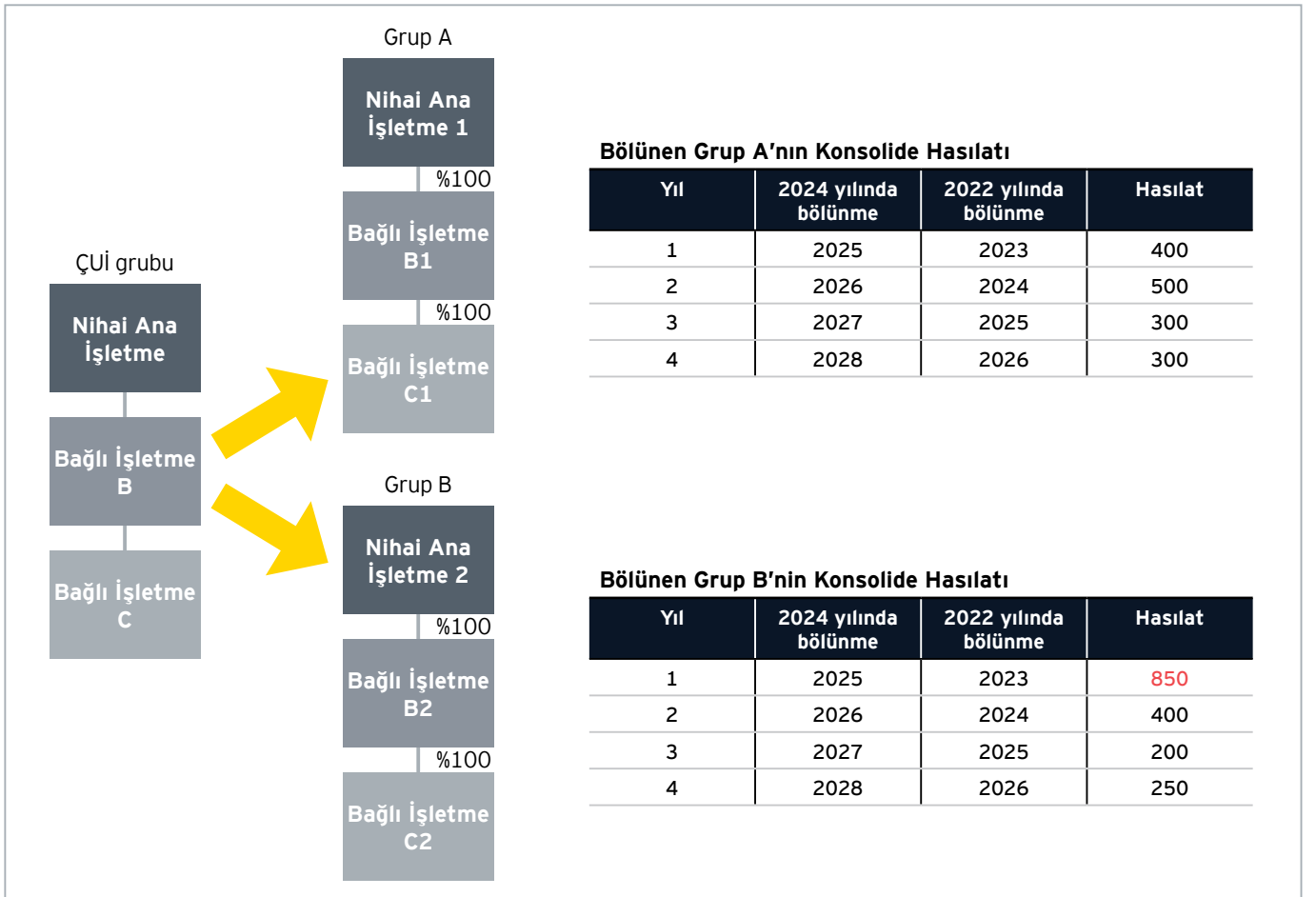
- Bölünme sonrası oluşan grup veya grupların yıllık hasılatlarının, bölünmenin gerçekleştiği hesap dönemini izleyen hesap döneminde 750 milyon avro karşılığı Türk lirasını aşması,
- Bölünme sonrası oluşan grup veya grupların yıllık hasılatlarının, bölünmenin gerçekleştiği hesap döneminden sonraki ikinci ila dördüncü hesap dönemlerinin en az ikisinde 750 milyon avro karşılığı Türk lirasını aşması

gerektiği belirtilmiştir.⁴

OECD’de yer alan açıklamalara göre, bölünmeden sonra elden çıkarılan grup şirketleri aynı Nihai Ana İşletme tarafından satır satır (line-by-line basis) konsolide edilmeyecek; ancak bölünme tarihinden itibaren farklı ÇÜİ Gruplarına ait iki veya daha fazla Nihai Ana İşletme tarafından satır satır konsolidasyona devam edilecektir.

Konuyla ilgili Avrupa Birliği’nin Sütun 2 düzenlemeleri çerçevesinde yayımlamış olduğu direktif kapsamında verilen örneğe baktığımızda (Örnek 2), ÇÜİ Grubu’nun 2024 yılında bölünme işlemini gerçekleştirmesi durumunda bölünen Grup B, bölünmeyi izleyen ilk mali yılda 750 milyon Avro gelir eşliğini aştığı için kapsama girmektedir. Ancak bölünme işlemi 2022 yılında gerçekleşmiş olsaydı, Grup B bölünme sonrası ilk hesap döneminde (2023 yılında) Sütun 2 düzenlemeleri yürürlükte olmadığından ve izleyen ikinci ila dördüncü hesap dönemlerinden ikisinde 750 milyon Avro gelir eşliğini aşmadığı için kapsama girmeyecekti. Grup A ise gerek 2022 gerekse 2024 yıllarını takip eden ilgili yıllarda 750 milyon Avro gelir eşliğini aşmadığı için kapsama girmemektedir.

Örnek 2:



Pay, varlık ve borç devir işlemlerine genel bakış

Doğrudan veya dolaylı mülkiyet paylarının devrinde, bir işletmenin ÇÜİ grubuna dahil olması veya ÇÜİ grubundan ayrılarak başka bir ÇÜİ grubunun bağlı işletmesi olması, ya da yeni bir ÇÜİ grubunun Nihai Ana İşletmesi olması veya varlıklarının, yükümlülüklerinin, gelirlerinin, giderlerinin veya nakit akışlarının herhangi bir kısmının, Nihai Ana İşletmenin konsolide finansal tablolarında yer alması durumunda devrin gerçekleştirildiği tarihin içinde bulunduğu hesap döneminde yeni ÇÜİ grubunun üyesi olarak dikkate alınması gerekmektedir.⁵

⁴ Kurumlar Vergisi Kanunu, Ek Madde 11/(3)

⁵ Kurumlar Vergisi Kanunu, Ek Madde 11/(4)

Bir bağılı işletmenin varlık ve borçlarının devri durumunda, devreden işletmenin kazanç veya zararı, işletme bazlı kazanç ve zararın hesaplanmasında dikkate alınmaktadır. Devralan işletmenin kazanç veya zararı ise, devralınan varlık ve borçların Nihai Ana İşletme'nin muhasebe standardı uyarınca defter değerlerine göre hesaplanmaktadır.

Bununla birlikte birleşme, devir ve bölünme gibi işlemler kapsamında varlık ve borçların devre konu edilmesi veya bağılı işletmenin tür değiştirmesi Kanun'da "yeniden yapılandırma" olarak tanımlanmıştır. Yeniden yapılandırma kapsamında varlıkların ve borçların devredilmesinden doğan kazanç veya zarar, devreden bağılı işletme tarafından işletme bazlı kazanç veya zarar hesaplamasında dikkate alınmayacaktır. Ancak, söz konusu kazanç veya zararın ilgili ülke mevzuatı kapsamında hesaplanması sonucu bulunan tutar ile bunların finansal muhasebe esaslarına göre hesaplanan kazanç veya zararından düşük olanı (nitelikli olmayan kazanç veya zarar) ile sınırlı olmak üzere dikkate alınmaktadır.⁶

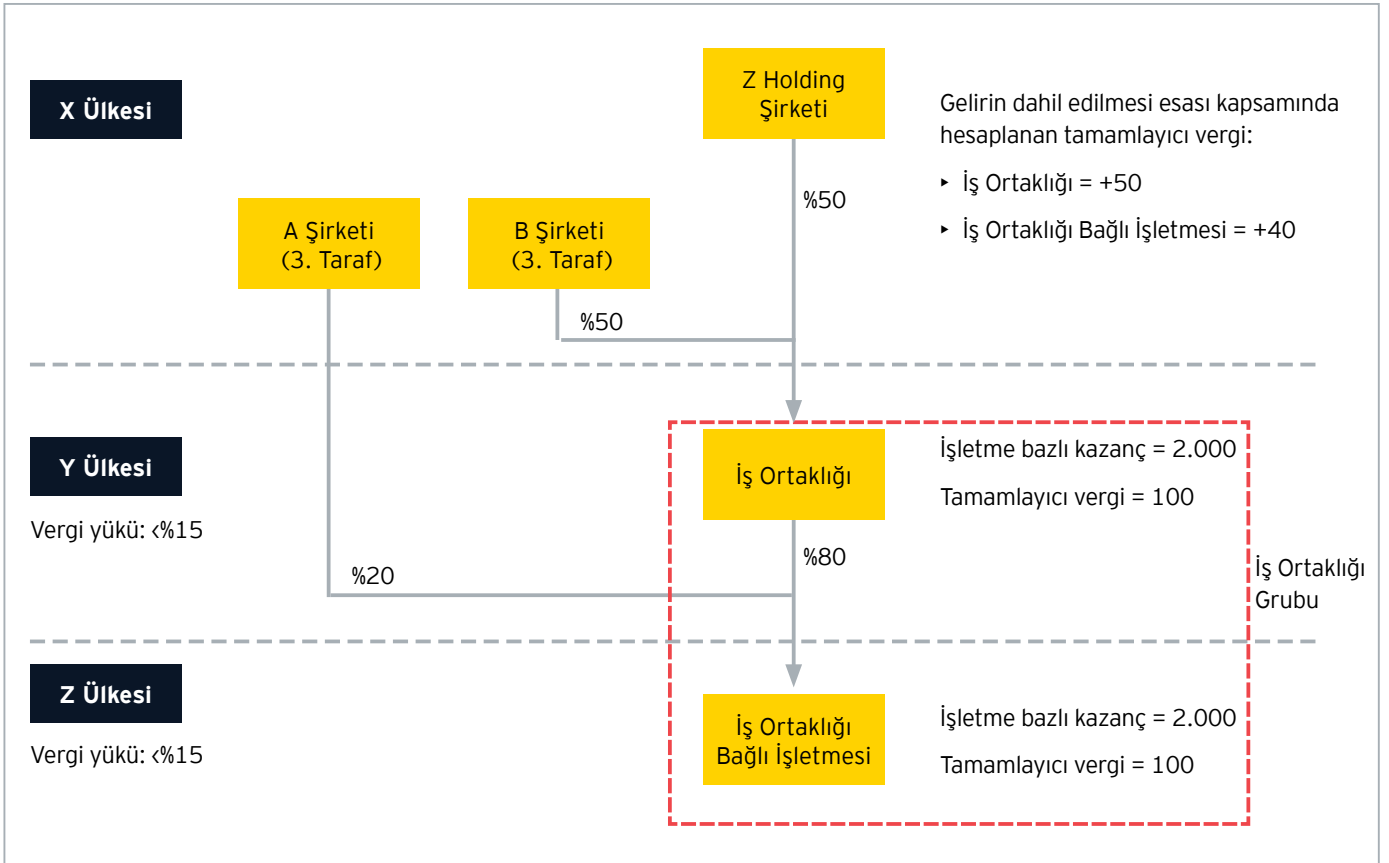
İş ortaklığı yapılarına genel bakış

İş ortaklıkları Kanun'da "Nihai ana işletmenin doğrudan veya dolaylı olarak mülkiyet payının en az %50'sine sahip olduğu ve faaliyet sonuçlarının uluslararası kabul görmüş finansal muhasebe standartlarındaki öz kaynak yöntemine göre nihai ana işletmenin finansal tablolarında raporlandığı işletme" olarak tanımlanmıştır.

İş ortaklığı ve iş ortaklığının uluslararası kabul görmüş finansal muhasebe standartlarına uygun olarak hazırladığı konsolide finansal tablosunda yer alan işletmelerin küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin hesaplanmasında, söz konusu işletmeler ayrı bir ÇÜİ grubunun bağılı işletmeleri; iş ortaklığı ise bu grubun nihai ana işletmesi olarak kabul edilecektir. Bağılı işletme veya nihai ana işletme olarak kabul edilen işletmelerde, doğrudan veya dolaylı olarak mülkiyet payına sahip olan bir ana işletme; iş ortaklığının gelirin dahil edilmesi esası kapsamındaki küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisini, mülkiyet payına sahip olunan bağılı işletmedeki dahil olma oranını dikkate almak suretiyle hesaplayacaktır. Hesaplanan tutarın nitelikli gelirin dahil edilmesi esasına göre tahsil edilemeyen kısmı yetersiz vergilendirilen ödemeler esası kapsamında küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin tespitinde dikkate alınacaktır.⁷

Buna göre aşağıdaki Örnek 3'te Z Holding Şirketi'nin, bir İş Ortaklığı ve İş Ortaklığı'nın iştiraki olan İş Ortaklığı Bağılı İşletmesi üzerinde sahip olduğu payların, küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi kuralları kapsamında nasıl vergilendirileceği incelenmektedir. İş Ortaklığı ve İş Ortaklığı Bağılı İşletmesi şirketlerinin düşük vergilendirilen yapılar olduğu ve her biri için 2.000 birim işletme bazlı kazanç ve 100 birimlik bir tamamlayıcı vergi hesaplandığı varsayımı altında, söz konusu vergilerin Holding şirketine nasıl tahsis edileceğine ilişkin hesaplama aşağıdaki şekilde olacaktır:

Örnek 3:



⁶ Kurumlar Vergisi Kanunu, Ek Madde 11/ (6), (7), (8)

⁷ Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 11 / (9)

Öncelikle, İş Ortaklığı ve İş Ortaklığı Bağılı İşletmesi şirketlerinde hisseleri bulunan şirketlerin, bu yapılarıdaki mülkiyet payları ile orantılı olacak şekilde işletme bazlı kazançları hesaplanmalıdır. Bu doğrultuda İş Ortaklığı seviyesindeki 2.000 birimlik işletme bazlı kazancının 1.000 birimi $[(2.000 * \%50)]$ B Şirketi'ne atfedilecektir.

İş Ortaklığı Bağılı İşletmesi için ise A Şirketi'ne 400 birim $[(2.000 * \%20)]$ ve B Şirketi'nin İş Ortaklığı Bağılı İşletmesi'nde, İş Ortaklığı üzerinden dolaylı olarak mülkiyet payı olması nedeniyle B Şirketi'ne işletme bazlı kazancının 800 birimi $[(2.000 * (\%80 * \%50))]$ atfedilecektir.

Söz konusu gelirler atfedildikten sonra Z Holding Şirketi'nin, İş Ortaklığı ve İş Ortaklığı Bağılı İşletmesi'ndeki dahil olma oranı hesaplanacaktır. Bu oran, Z Holding Şirketi'nin seviyesinde hesaplanacak işletme bazlı kazanç üzerinden belirlenecektir. Bu kapsamda Z Holding Şirketi seviyesinde dahil olma oranları aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

- ▶ İş Ortaklığı için %50 $[(2.000 \text{ birim işletme bazlı kazanç} - 1.000 \text{ A Şirketi'ne atfedilen gelir}) / 2.000 \text{ işletme bazlı kazancı}]$
- ▶ İş Ortaklığı Bağılı İşletmesi için %40 $[(2.000 \text{ işletme bazlı kazancı} - 1.200 \text{ A ve B şirketlerine atfedilen toplam gelir}) / 2.000 \text{ işletme bazlı kazancı}]$

Z Holding Şirketi'nin kendisine atfedilen gelirler üzerinden hesaplayacağı tamamlayıcı vergi ise aşağıdaki şekilde olacaktır:

- ▶ İş Ortaklığı için, 50 birim $[(100 \text{ birim tamamlayıcı vergi} * \%50)]$
- ▶ İş Ortaklığı Bağılı İşletmesi için, 40 birim $[(100 \text{ birim tamamlayıcı vergi} * \%40)]$

Dolayısıyla, İş Ortaklığı ve İş Ortaklığı seviyesinde gerçekleşen eksik vergi için Z Holding şirketi seviyesinde gelirin dahil edilme esası ile toplamda 90 birim tamamlayıcı vergi ödenecektir.

Sonuç

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde kapsam dahilindeki ÇUİ'lerin yeniden yapılandırma süreçleri özel hükümler ile desteklenmekte olup, grup yapılarında birleşme, bölünme veya pay devri gerçekleşecek olan ÇUİ'ler ile iş ortaklıkları bulunan ÇUİ'lerin ilgili düzenlemeleri dikkatlice analiz edip, Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi kapsamında olup olmadıklarını değerlendirmeleri; kapsam dahilinde olmaları halinde hangi ÇUİ bünyesinde ve ne oranda asgari tamamlayıcı kurumlar vergisine tabi olduklarını belirlemeleri önem arz edecektir.



Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.

Navigating national developments and differences in a global framework: Implementation of the OECD's Pillar II rules across jurisdictions

The Pillar II initiative of the Organization for Economic Cooperation and Development ("OECD"), a key component of its Base Erosion and Profit Shifting ("BEPS") 2.0 project, has brought significant changes to the global direct tax landscape. The initiative aims to prevent tax base erosion and profit shifting by ensuring that large multinational enterprises ("MNE") pay a minimum effective tax rate ("ETR") of 15% in each jurisdiction they operate in. It does so by introducing Global Anti-Base Erosion Model Rules ("GloBE").

It should be noted, however, that, although the OECD member states and members of the OECD Inclusive Framework might have participated in the development of GloBE Rules,⁸ they are not obliged by OECD as a multinational organization to adopt them into their legislation, since OECD has no such authority. Nevertheless, if the members of the Inclusive Framework decide to implement global minimum tax in their respective legislations, they have committed to follow the common approach defined in the GloBE Rules. Hence, it is clear that, by establishing the global minimum tax rate of 15% and defining a common approach in minimum corporate taxation, Pillar II represents a step further in the global harmonization of direct taxes.

An even more advanced approach to harmonization of direct taxes is present in the European Union ("EU"). Namely, while the OECD cannot force its member states to implement the GloBE Rules into their national legislations, by mirroring the GloBE Rules into the EU Directive 2022/2523 ("Pillar II Directive"), which is binding for EU Member States, the European Union has ensured that the global minimum corporate tax of 15% is implemented across the EU, with the exception of a few smaller EU Member States which are entitled to delay the implementation.⁹ It should also be noted that, while the OECD GloBE rules are restricted to groups with foreign subsidiaries and/or branches ("MNE") which exceed the consolidated revenue threshold of EUR 750m, Pillar II Directive applies also to large-scale domestic groups, where all group members are present in the same EU Member State.

Additionally, building on the rules from the Pillar II Directive, and aiming for even higher level of harmonization in the field of direct taxation, in 2023 the European Commission has adopted a new proposal for a new legislative framework for corporate taxation in the EU – the so-called BEFIT (Business in Europe: Framework for Taxation). The goal is to simplify tax rules and compliance in the EU, as the constituent entities of the same MNE group would calculate their corporate tax base in accordance with a common set of rules (which are already defined in the Pillar II Directive), regardless of the fact that the constituent entities are tax residents in different jurisdictions (which have their own rules for determining corporate tax base). The tax bases of all members of the group would then be aggregated into one single tax base and, afterwards, each constituent entity would be allocated a percentage of the aggregate MNE group's tax base, to be adjusted following the national tax rules of the respective EU Member State where the MNE group member is tax resident.

⁸ More than 140 countries have participated in the negotiations around development of the rules.

⁹ Estonia, Latvia, Lithuania, Malta and Slovakia.

Although in principle the OECD Pillar II Model Rules and the Pillar II Directive should lead to significant harmonization of corporate tax rules, they allow the countries to develop their own approach in certain areas without collision with the common Pillar II approach. Additionally, as countries begin implementing these rules, some of them introduce modifications or new tax-related legislations that suit their different economic situations and tax policies. Finally, some countries decide to take a significantly different approach to prevention of tax base erosion and profit shifting. It is important for both covered MNE and tax advisors dealing with clients in this increasingly intricate international environment to understand these nuances.

To start with the most extreme example - USA - it should be noted that, although the USA have supported the BEPS 2.0 project and been actively engaged in the OECD discussions thereon, they have not yet introduced the GloBE Rules into their legislation. Namely, under the Global Intangible Low-Taxed Income (GILTI) rules introduced by the Tax Cuts and Jobs Act in 2017, the USA have already implemented their own minimum tax regime. However, the differences in comparison with the GloBE Rules are significant. For example, GILTI operates on a worldwide blending basis - allowing US-based MNEs to average their rates across multiple jurisdictions, while Pillar II requires jurisdictional blending of financials of MNE's constituent entities, which are tax residents in the same jurisdiction. US statutory corporate tax rate, applicable to GILTI as well, is 21%, but companies can benefit from lower rates for several reasons, potentially driving the ETR below 15%, i.e., below the Pillar II threshold. Additionally, although both GILTI and Pillar II have substance-based carve-out (decreasing the income subject to the minimum tax rate) and foreign tax credit rules, there are significant differences. The stated disparities are likely to continue as the USA seek to balance international cooperation with the competitiveness of its MNE. To bring the USA closer to implementation of GloBE Rules, the OECD has even introduced a special 'Transitional UTPR' safe harbour, which delays the application of UTPR to 2026 in case of an ultimate parent entity ('UPE') which is tax residents in a jurisdiction with statutory corporate tax rate above 20%, where the IIR mechanism has not been implemented (obviously covering the US UPEs).

Even among the EU member states there are differences in implementation, by which the countries try to adjust the minimum tax rules to their different tax systems and economic frameworks. For example, Belgium has introduced the obligation of groups in scope of minimum tax rules to register with the federal public finance authority and obtain their Pillar II identification number, which shall allow the taxpayers to make Belgian prepayments for the purposes of Belgium QDMTT or IIR. It should be noted that the top-up tax prepayments are not required based on the GloBE Rules and the Pillar II Directive. However, upon implementation of the minimum tax rules, Belgium included Pillar II into its existing tax prepayment schedule, which is non-mandatory, but if the company does not

timely settle the obligation in prepayments, a non-deductible surcharge of 9% will be due on the amount of Belgian top-up tax, charged via QDMTT or IIR, which is a very adverse implication.

Some other EU Member States, such as Hungary and Ireland, for example, which have the lowest statutory corporate tax rates in the EU (9% and 12,5% respectively) but were obliged by the EU to implement the Pillar II Directive, have put in place certain measures aimed at continuing to attract foreign investors while complying with OECD standards. Hungary has done so by achieving that as many domestic taxes as possible are included in the definition of covered taxes for the purpose of calculation of Pillar II ETR. In addition to corporate tax, local business tax (typically levied at 2%) was included, although it is levied based on turnover and not profits. Also, with the same goal of maintaining its attractiveness, Hungary has introduced new tax incentives which will be treated as qualifying refundable tax credits, while Ireland has amended its existing tax credits to achieve that they are treated as refundable tax credits, meaning that they do not reduce the ETR for the purpose of top-up tax calculation.

Similar actions have been observed in other countries as well. Namely, if not properly designed (i.e., if characterized as non-refundable tax credits), tax incentives granted to entities in scope of Pillar II can lose their purpose after the implementation of Pillar II rules. Hence, they are an important topic in many countries around the world and it can be expected that many countries will amend their tax incentive systems or introduce new ones.

Further differences in implementation of minimum tax can be observed in national QDMTT rules.¹⁰ Namely, the GloBE Rules give the countries the freedom to decide whether they want to introduce QDMTT, but prescribe that, in order to reduce the total top-up tax amount due by the MNE group, QDMTT must be implemented and administered in a way that is consistent with the outcomes provided for under the GloBE Rules and their Commentary. In order to assess whether a domestic minimum tax can be considered as QDMTT, a peer review process is developed. The differences in implementation, relate to, for example, timing (most countries will apply it from 2024, some from 2025), accounting standards applied for the purpose of QDMTT (local accounting standards allowed in some countries, while the others refer to financial accounting standards used for the preparation of the consolidated financial statements), scope (some countries decided to apply it also to MNEs that enjoy relief under the GloBE Rules¹¹), substance-based carve-out (countries decide whether it is allowed and to which extent (some countries consider only tangible assets in the calculation¹²) or covered taxes (some countries decided to specifically exclude certain types of taxes from calculation of QDMTT¹³).

¹⁰ In addition to 23 EU Member States which implemented QDMTT, it is worth mentioning that it has been introduced in Australia, Canada, Norway, Singapore, Switzerland, Hong Kong and UK, as well as announced by Saudi Arabia, Qatar and UAE, together with other Pillar II mechanisms.

¹¹ E.g. Bulgaria extended the application also to MNEs in initial phase of international expansion.

¹² E.g. Bulgaria.

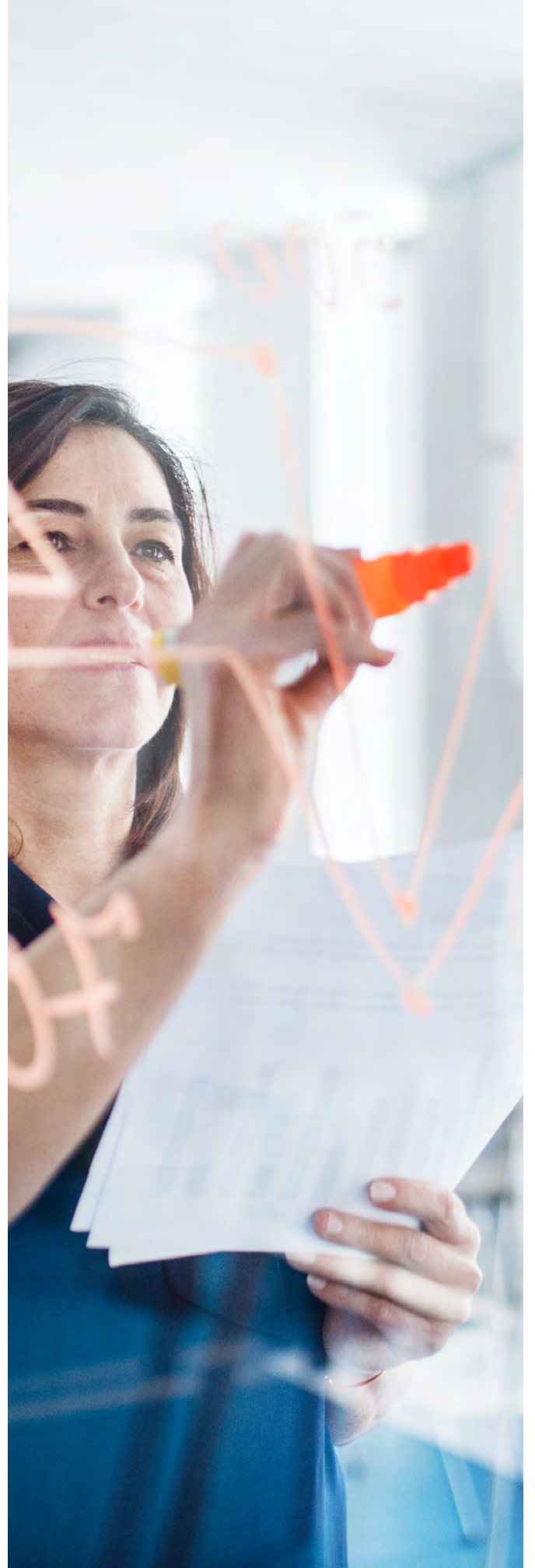
¹³ E.g. Norway, South Africa, United Kingdom.

Many countries still need to define the details of their QDMTTs via bylaws or legislative amendments. However, for some countries it is already clear that their minimum tax systems do not qualify as QDMTTs. Such is the case with Cyprus, where the minimum tax legislation prescribes 'push-down' of certain taxes including CFC taxes (which is not provided for in the GloBE Rules and their Commentary). Due to such deviations, other jurisdictions may not view the Cyprus domestic top-up tax as QDMTT but rather as a covered tax.

Last but not the least, countries implementing minimum tax rules differ in regard to compliance requirements and deadlines. In addition to Belgium, which, as explained above, has added registration and additional compliance requirement, UK and Ireland for example also oblige the MNE groups to register with the tax authority within 6 and 12 months respectively, after the end of the accounting period that makes them subject to the rules. Also, in addition to Global Information Return ("GIR"), introduced by the GloBE Rules, some countries require filing of a tax return, where the deadlines are in some cases shorter than for GIR. Taking into account that GloBE Rules rely on financial statements and country-by-country reporting ("CbCR") for the purpose of safe harbours, the MNE groups will need to carefully track their compliance calendars and align their Pillar II-related procedures accordingly.

From the above overview it is clear that, while Pillar II represents a step further in the harmonization of corporate taxation across jurisdictions, disparities remain and should be closely monitored. Global minimum tax has arrived (even traditional tax havens such as Channel Islands have implemented it) and taxpayer and tax consultants should adapt their approach to understand and work with the general rules and jurisdictional variations. The growth of multinational companies will be dependent on their ability to navigate the evolving global tax landscape. Tax consultants' expertise will be essential in assisting them in this difficult transition.

Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.



Sorularla Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi

1. Yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi nedir?

2013 yılında OECD (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü) tarafından yayımlanan BEPS (Kar Aktarımı Yoluyla Matrah Aşındırması) Eylem Planı, 15 adımdan oluşmaktadır ve çok uluslu şirketlerin karlarını daha düşük vergi uygulaması bulunan ülkelere aktarmasını ve matrahlarını düşürmesini engellemek amacıyla geliştirilmiştir. Daha sonra, OECD tarafından dijitalleşmeyle gündeme gelen vergi zorluklarının önüne geçmek için BEPS 2.0 adıyla yeni bir proje ortaya konmuş, bu projenin bir parçası olarak Sütun 2 diğer bir adıyla yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulaması gündeme gelmiştir. Söz konusu uygulama ise, çok uluslu işletme gruplarının faaliyet gösterdikleri her ülkede asgari bir vergi oranına tabi olmasını sağlamak amacıyla tasarlanmıştır.

2. GloBE kuralları nedir?

GloBE kuralları, çok uluslu işletme gruplarının faaliyette bulundukları ülkelerde %15 oranında küresel asgari kurumlar vergisine tabi olmasını sağlayan ve BEPS Kapsayıcı Çerçeve üye devletleri tarafından uygulanacak kurallardır.

3. Ülkeler GloBE kurallarını benimsemek zorunda mıdır?

Ülkeler, küresel asgari kurumlar vergisi uygulamasını benimsemek zorunda değildir. Ancak, benimsemeyen ülkeler model kuralları gereği vergileme haklarını kaybedecekleri için vergi gelirlerinde azalma gibi sonuçlarla karşılaşabileceklerdir. Dolayısıyla, 140'tan fazla ülke söz konusu uygulamaya uyum sağlayacağını beyan etmiştir.

4. Kurumlar, GloBE kurallarına uymadığı durumda ne gibi cezalarla karşılaşabilirler?

GloBE kurallarını uygulayan ülkelerin hem uluslararası hem de lokal düzenlemelere uyulmaması durumunda uygulanacak cezalarla ilgili kuralları koyması beklenebilecektir. Bu kuralları, tamamlayıcı verginin bildirilmesi ve ödenmesine ilişkin olabilecektir. Örneğin; Avrupa Birliği'nin hazırlamış olduğu Sütun 2 Direktifi, beyan yükümlülükleri yerine getirilmezse bağlı işletmenin cirosunun %5'i oranında bir ceza öngörmektedir. Dolayısıyla, buna benzer ceza ve yaptırımların özellikle lokal düzenlemelerle birlikte hayata geçmesi mümkün olabilecektir.

5. Yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulaması Türkiye'de hangi tarihten itibaren geçerlidir?

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 2 Ağustos 2024 tarihinde Türkiye'de yürürlüğe girmiştir.

6. Yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulaması kapsamında hangi finansallar kullanılmalıdır?

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 finansallar dikkate alınacaktır.

7. Hangi çok uluslu işletmeler yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulaması kapsamındadır?

İlgili mali yıl öncesindeki dört mali yılın en az ikisinde 750 milyon Avro karşılığı Türk lirası veya daha fazla yıllık konsolide hasılatı olan çok uluslu işletme grubunun bünyesinde bulunan işletmeler kapsamda sayılmaktadır.

8. Yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinden muaf olan kurumlar kimlerdir?

Kamu kurum ve kuruluşları ile uluslararası kuruluşlar, kâr amacı gütmeyen kuruluşlar, emeklilik yatırım fonları, Nihai Ana İşletme niteliğinde olup yatırım fonu kapsamında değerlendirilen fonlar ve Nihai Ana İşletme niteliğinde olup gayrimenkul yatırım fonları başta olmak üzere gayrimenkul yatırım araçları kapsamında değerlendirilen işletmeler ile bunların iş yerleri yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinden muaf tutulmaktadır.

9. Nihai Ana İşletme'nin, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulamasından muaf olması halinde grup bünyesindeki diğer bağlı işletmeleri de uygulamadan muaf sayılır mı?

Hayır. Nihai Ana İşletme, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulamasından muaf olsa dahi grup bünyesinde yer alan bağlı işletmelerin her birinin muaf olup olmadıklarına ilişkin ayrı ayrı değerlendirme yapılması gerekmektedir.

10. Nihai Ana İşletme nedir ve nasıl belirlenir?

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 ya da başka bir grubun parçası olmaması koşuluyla bulunduğu ülke dışındaki diğer ülkelerde bir veya daha fazla iş yerine sahip olan ana merkezdir.

11. İşletme bazlı kazanç veya zarar nedir?

Çok uluslu işletme grubu içerisindeki her bir bağlı işletme tarafından uluslararası kabul görmüş finansal muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanan ve Nihai Ana İşletme'nin konsolide finansal tablolarında da yer verilen finansal muhasebe net kazanç veya zararının (grup içi işlemlere ilişkin konsolidasyon düzeltmeleri dikkate alınmadan önceki tutar) bazı ilave ve indirimler ile düzeltilmiş tutarıdır.

12. Ülkesel bazlı kazanç veya zarar nedir?

Bir ülkede faaliyette bulunan çok uluslu işletme grubuna bağlı işletmelerin işletme bazlı kazanç veya zararlarının toplamıdır.

13. İşletme bazlı kazanç veya zarar nasıl hesaplanır?

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 sıfırdan büyük net vergi gideri, işletme bazlı kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen öz sermaye zararları, yeniden değerlendirme yöntemi kazançları gibi kalemler finansal muhasebe net kazanç veya zararına ilave edilecekken; sıfırdan küçük net vergi gideri, istisna tutulan kar payları, işletme bazlı kazancın tespitinde kabul edilmeyen öz sermaye kazançları, yeniden değerlendirme yöntemi zararları gibi kalemler finansal muhasebe net kazanç veya zararından indirilecektir.

14. Vergi yükü nasıl hesaplanır?

Tahakkuk eden cari dönem vergi giderleri ve toplam ertelenmiş vergi düzeltme tutarı toplamının net ülkesel bazlı kazanç oranlanması ile hesaplanmaktadır. Ancak söz konusu vergi giderleri ve net ülkesel bazlı kazancın hesaplamasında bazı ilave ve indirimler ile düzeltmeler yapılmaktadır.

15. Ertelenmiş verginin GloBE kuralları açısından önemi nedir?

Ertelenmiş vergiler, kapsanan vergilerin bir unsuru olduğundan çok uluslu işletme gruplarının ülke bazlı vergi yüklerini doğrudan etkiler. Dolayısıyla, ertelenmiş vergilerin doğru hesaplanması vergi yükü hesabı için oldukça önemlidir.

16. Vergi yükü hesaplanırken konsolide finansal tablolar mı dikkate alınacak?

Hayır. Vergi yükü hesaplaması ülke bazlı yapılacak olup, vergi yükü hesaplamasında ilgili ülkede kapsama giren her bir bağlı işletmenin solo finansal tabloları kullanılacaktır.

17. Gelirin Dahil Edilmesi Esası ("IIR") nedir?

Gelirin Dahil Edilmesi Esası, yetersiz vergilendirilen işletmelerin asgari vergi yüklerini %15'e tamamlamak amacıyla Nihai Ana İşletme veya Ara Ana İşletme seviyesinde uygulanan küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisidir. Çok uluslu işletme grubunda yer alan Nihai Ana İşletme'nin mukim olduğu ülkede GloBE kurallarının uygulanması halinde, söz konusu tamamlayıcı verginin ödenmesinden sorumlu olan taraf Nihai Ana İşletme olacaktır.

18. Yerel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi ("QDMTT") nedir?

Yerel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi, %15'in altında vergilendirilen çok uluslu işletmelerin kazançlarına uygulanan vergi düzenlemesidir. Bir ülkenin Yerel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi'ni mevzuatına dahil etmesi halinde, bu ülkede

kaynaklanan ve yetersiz vergilendirilen kazançlar Gelirin Dahil Edilmesi Esası uygulanmadan önce o ülkenin kendisi tarafından vergilendirilebilecektir. Ülkeler, bu düzenlemeyi yerel mevzuatlarına dahil etme konusunda seçim hakkına sahiptirler.

19. Yetersiz Vergilendirilmiş Ödemeler Esası ("UTPR") nedir?

Yetersiz Vergilendirilmiş Ödemeler Esası, Yerel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisinin olmadığı ve Gelirin Dahil Edilmesi Esası'nın uygulanmadığı durumlarda devreye giren bir uygulamadır. Bu uygulama kapsamında ilk olarak; Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi'nin ülkelerdeki çalışan sayısı ve maddi duran varlık değerine göre ilgili ülkelere tahsis yapılır. Daha sonra, ortaklık ilişkisi aranmaksızın, grup bünyesinde düzenlemenin yürürlükte olduğu şirketler %15'ten az vergi ödenen şirket nezdinde oluşan tamamlayıcı verginin ödenmesinden sorumlu olur.

20. Nihai Ana İşletme'nin kullandığı hesap dönemi gruptaki bazı bağlı işletmelerin hesap dönemlerinden farklıysa nasıl bir yol izlenmelidir?

Nihai Ana İşletme'nin konsolide finansal tabloları hazırlamak için kullandığı hesap dönemi, GloBE kuralları için geçerli mali yıl olarak kabul edilmektedir. Bağlı işletmeler farklı bir hesap dönemine sahipse ancak finansal verileri Nihai Ana İşletme'nin konsolide finansal tablolarına dahil edilmişse, bu veriler GloBE hesaplamaları için kullanılmalıdır. Eğer bir bağlı işletmenin finansal verileri Nihai Ana İşletme'nin konsolide finansal tablolarına dahil edilmiyorsa, GloBE hesaplamaları, Nihai Ana İşletme'nin mali yılı esnasında sona eren bağlı işletmenin muhasebe dönemine göre hazırlanmalıdır.

21. Nihai Ana İşletme'nin bulunduğu ülkede GloBE kuralları uygulanmıyorsa ne olacak?

Bu durumda, ortaklık yapısı zincirinde bir sonraki Gelirin Dahil Edilmesi Esası uygulamasına sahip ülke tamamlayıcı ek verginin ödenmesinden sorumlu olacaktır. Öyle bir ülke bulunmaması durumunda Gelirin Dahil Edilmesi Esası uygulanamayabilecek, yerine Yetersiz Vergilendirilmiş Ödemeler Esasının devreye girmesi gerekebilecektir.

22. Güvenli Liman ("Safe Harbour") uygulamalarının temel amacı nedir?

Güvenli Liman uygulamaları, çok uluslu işletmelerin GloBE kurallarına uyum sürecinde yapması gereken hesaplamaların sayısını ve karmaşıklığını azaltarak, uyum maliyetlerini en aza indirerek işletmelerin yükünü hafifletmeyi amaçlar.

23. Geçici Ülke Bazlı Rapor Güvenli Liman ("Transitional CbCR Safe Harbor") uygulamaları nelerdir?

Geçici Ülke Bazlı Rapor Güvenli Liman uygulamaları, belirli bir dönem boyunca çok uluslu işletmelerin GloBE kurallarına uyum yükümlülüklerini hafifletmeyi amaçlayan kısa vadeli tedbirler olarak tasarlanmıştır. Geçici Ülke Bazlı Rapor Güvenli Liman

uygulamaları kapsamında, bir ülkedeki yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi aşağıda yer alan testlerden herhangi birinin sağlanması durumunda sıfır olarak kabul edilecektir:

- ▶ **De minimis testi:** Çok uluslu işletme grubunun Ülke Bazlı Rapor'unda yer alan toplam hasılatının 10 milyon Avro karşılığı Türk lirasından ve vergi öncesi kârın 1 milyon Avro karşılığı Türk lirasından az olması,
- ▶ **Basitleştirilmiş vergi yükü testi:** Çok uluslu işletme grubunun uluslararası kabul görmüş finansal muhasebe standartlarına göre hesaplanan ülke bazlı kurumlar vergisi ve benzer nitelikteki vergilerinin toplamının, Ülke Bazlı Rapor'unda yer alan vergi öncesi kârına bölünmesi suretiyle hesaplanan vergi yükünün; 2024 yılı için %15, 2025 yılı için %16 ve 2026 yılı için %17 oranlarına eşit veya daha fazla olması,
- ▶ **Rutin kârlar testi:** Çok uluslu işletme grubunun Ülke Bazlı Rapor'unda yer alan vergi öncesi kârının; ilgili yıl için hesaplanacak olan Varlığa Dayalı Gelir İstisnası tutarına eşit veya bu tutardan daha az olması.

Geçici Ülke Bazlı Rapor Güvenli Liman uygulamaları, yalnızca geçiş dönemi boyunca (31 Aralık 2026 tarihinde veya öncesinde başlayan mali yıllar için) geçerlidir ve 30 Haziran 2028 tarihinden sonra sona eren bir mali yıl için uygulanamayacaktır.

Çok uluslu işletmelerin, Geçici Ülke Bazlı Rapor Güvenli Liman uygulamalarından faydalanabilmeleri için kabul görmüş finansal muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanan finansal tablolara göre beyan edilmiş Ülke Bazlı Rapor verilerine sahip olması gerekmektedir.

24. Kalıcı Güvenli Liman ("Permanent Safe Harbor") uygulamaları nelerdir?

Kalıcı Güvenli Liman uygulamaları kapsamında, aşağıda yer alan şartların sağlanması halinde, söz konusu ülke için vergi yükü oranı, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi hesaplaması yapılmasına gerek kalmayacaktır:

- ▶ Nihai Ana İşletme'nin faaliyette bulunduğu herhangi bir ülkede ülkesel bazlı ortalama hasılatının (bir ülkeye ilişkin finansal hesapların raporlandığı hesap dönemi ve önceki iki hesap dönemindeki hasılat toplamı) 10 milyon Avro'ya karşılık gelen Türk lirasından az olması,
- ▶ Aynı ülkede ortalama 1 milyon Avro'ya karşılık gelen Türk lirasından az ülkesel bazlı kazancın (bir ülkeye ilişkin finansal hesapların raporlandığı hesap dönemi ve önceki iki hesap dönemindeki kazanç toplamı) ortaya çıkması.

Bir başka Kalıcı Güvenli Liman uygulaması ise, çok uluslu işletme grubunun bir işletmesinin faaliyette bulunduğu ülkede aktif olarak grup için çalışanlara ödenen maaşların belirli bir oranı ile, çok uluslu işletme grubunun bir işletmesinin faaliyette bulunduğu ülkede yer alan maddi duran varlıkların defter değerinin belirli bir oranının toplamı Varlığa Dayalı Gelir İstisnası'nın kapsamını oluşturmaktadır. Çalışan maliyetleri ve maddi varlıklar üzerinden belirli oranlarda (geçiş döneminde aşamalı olarak uygulanacak) hesaplanan Varlığa Dayalı Gelir tutarı, küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi matrahından hariç tutulmaktadır.

25. Geçici Yetersiz Vergilendirilmiş Ödemeler Esası Güvenli Liman uygulaması nedir?

Bir çok uluslu işletme grubunun Nihai Ana İşletmesi'nin bulunduğu ülkede en az %20 oranında bir kurumlar vergisi uygulanması durumunda, o ülke için yetersiz vergilendirilmiş ödemeler esası kapsamında hesaplanan tamamlayıcı vergi, geçiş dönemi boyunca her bir hesap dönemi için sıfır olarak kabul edilecektir. Geçici Yetersiz Vergilendirilmiş Ödemeler Esası Güvenli Liman uygulaması kapsamında belirlenen geçiş dönemi, 31/12/2025 tarihinden önce başlayan (bu tarih dahil) ve 31/12/2026 tarihi itibarıyla sona eren hesap dönemlerini kapsamaktadır.

26. Nitelikli Yerel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi Güvenli Liman uygulaması nedir?

Nitelikli Yerel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi Güvenli Liman uygulaması, faaliyette bulunulan bir ülkede bu uygulama şartlarının sağlanması durumunda, Nihai Ana İşletme nezdinde o ülke adına ödenmesi gereken tamamlayıcı verginin sıfır olarak kabul edilmesini sağlayan bir mekanizmadır.

Nitelikli Yerel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi Güvenli Liman uygulaması için uygun bir Nitelikli Yerel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi'nin aşağıdaki standartları karşılaması gerekmektedir:

- ▶ Nitelikli Yerel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi Muhasebe Standardı
- ▶ Tutarlılık Standardı
- ▶ Yönetim/İdare Standardı

27. Güvenli Liman uygulamaları her durumda muafiyet sağlar mı?

Hayır, Güvenli Liman uygulamaları otomatik bir muafiyet sağlamaz. Her yıl tekrardan Güvenli Liman uygulamalarından yararlanılıp yararlanılamayacağını test edilmesi gerekmektedir.

28. Yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi kurallarının vergi teşvikleri üzerindeki etkisi nedir?

Türkiye'nin mevcut teşvik sistemine göre, yatırımların türüne ve sağlanan istisna ve indirimlere bağlı olarak GloBE kurallarından farklı etkilenebileceği değerlendirilebilir.

Türkiye'de kurumlar vergisi yönünden uygulanan teşvikler arasında; teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlara uygulanan indirimli kurumlar vergisi uygulamasını, serbest bölgelerde, teknoloji geliştirme bölgelerinde, İstanbul Finans Merkezi'nde gerçekleştirilen faaliyetlerden elde edilen kazançlara uygulanan kurumlar vergisi istisnalarını, sınıai mülkiyet haklarından elde edilen kazanç ve iratlara uygulanan kurumlar vergisi istisnalarını sayabiliriz. Ayrıca, araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) ve tasarım merkezlerinde yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamalarını da harcamaların kazançtan indirimi yoluyla kullanılabilen teşviklere örnek olarak gösterebiliriz.

GloBE kuralları kapsamında teşvik düzenlemelerinin de dikkate alınması önem arz edecektir. Kazanç üzerine uygulanan teşviklerin, vergi yükünü azaltması nedeniyle şirketler üzerinde olumsuz bir etkisi olabilecektir.

29. Yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulaması kapsamında raporlama gereklilikleri nelerdir?

GloBE kurallarının uygulandığı ülkede bulunan her bir grup işletmesinin bir GloBE bilgi beyannamesi (GIR) vermesi gerekmektedir.

Bu süre; 2024 yılı için hesap döneminin kapandığı ayı izleyen 18 ay içinde, takip eden yıllar içinse hesap döneminin kapandığı ayı izleyen 15 ay içinde olacak şekilde belirlenmiştir. Yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi içinse bu süre hesap döneminin kapandığı ayı izleyen 12 ay içinde olacak şekilde belirlenmiştir.

30. Yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulaması kapsamında ödenen tamamlayıcı verginin Türkiye'de kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün müdür?

Hayır, tamamlayıcı verginin Türkiye'de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsubu mümkün değildir.

31. Bir çok uluslu işletme grubunda yer alan ve Nihai Ana İşletme'nin konsolide finansal tablolarına dahil edilen bağlı işletme hisselerinin mali yıl bitmeden elden çıkartılması durumunda değerlendirme nasıl olacak?

Bir işletmenin doğrudan veya dolaylı mülkiyet paylarının devri sonucunda; çok uluslu işletme grubunun bağlı işletmesi haline gelmesi veya bir çok uluslu işletme grubunun bağlı işletmesi vasfını kaybederek başka bir çok uluslu işletme grubunun bağlı işletmesi olması ya da yeni bir çok uluslu işletme grubunun Nihai Ana İşletmesi olması ve varlıklarının, yükümlülüklerinin, gelirlerinin, giderlerinin veya nakit akışlarının herhangi bir kısmının, Nihai Ana İşletme'nin konsolide finansal tablolarında yer alması halinde, bu işletme devrin gerçekleştirildiği tarihin içinde bulunduğu hesap döneminde çok uluslu işletme grubunun üyesi olarak dikkate alınacaktır. Bu kapsamda, hisse satışı tarihi itibarıyla sorumluluğun devralan çok uluslu işletme grubuna geçeceği anlaşılmaktadır.

32. Yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulaması Türkiye'deki küçük ve orta ölçekli işletmeleri nasıl etkileyecek?

Yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulaması, ilgili mali yıl öncesindeki dört mali yılın en az ikisinde 750 milyon Avro karşılığı Türk lirası veya daha fazla yıllık konsolide hasılatı olan çok uluslu işletme grubunun bünyesinde bulunan işletmeleri hedef aldığından küçük ve orta ölçekli işletmelerin doğrudan etkilenecekleri beklenmemektedir.

Ancak, söz konusu işletmelerin kapsama giren çok uluslu işletme grubunun bir bağlı işletmesi olması halinde bulundukları ülkedeki mevzuat kapsamında tamamlayıcı vergi ödemeleri söz konusu olabilecektir.

33. Yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisine tabi bir çok uluslu işletme grubunun bölünmesi halinde kapsama girip girilmediği nasıl test edilecektir?

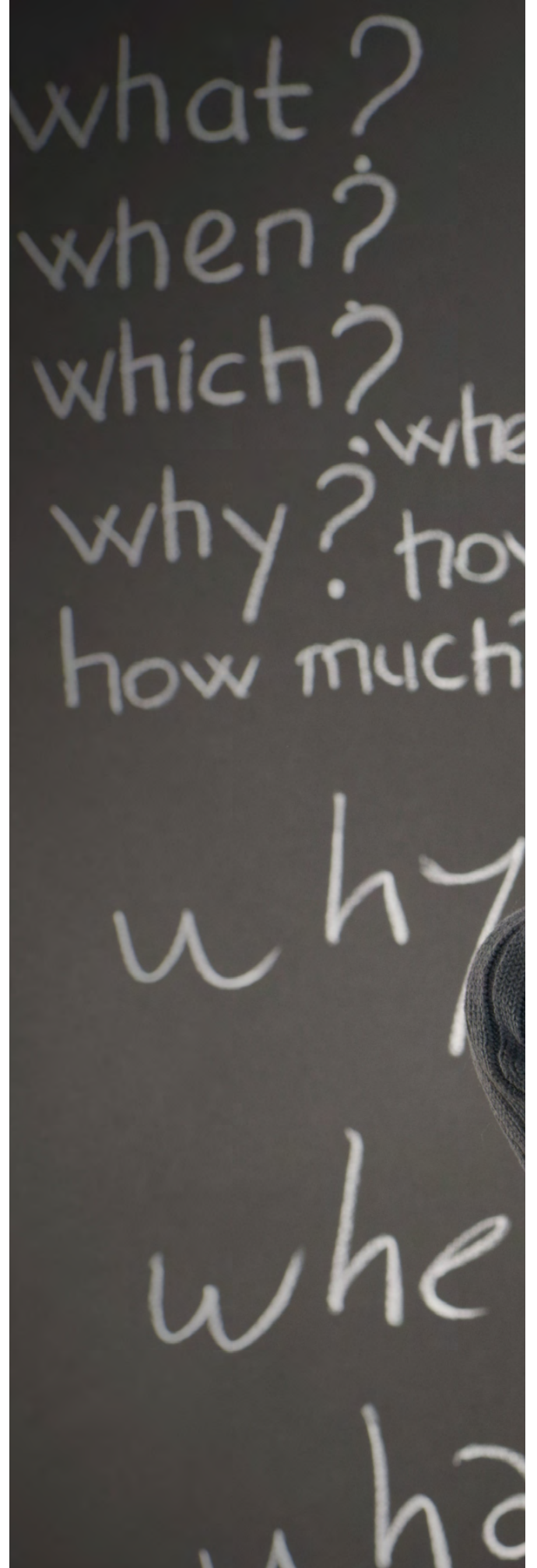
Bölünme sonrası oluşan grup veya grupların yıllık hasılatlarının, bölünmenin gerçekleştiği hesap dönemini izleyen hesap döneminde 750 milyon Avro karşılığı Türk lirasını aşması ve bölünme sonrası oluşan grup veya grupların yıllık hasılatlarının, bölünmenin gerçekleştiği hesap döneminden sonraki ikinci ila dördüncü hesap dönemlerinin en az ikisinde 750 milyon Avro karşılığı Türk lirasını aşması, durumunda söz konusu grup veya grupların hasılat sınırını aştığı kabul edilir.

34. Yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulaması kapsamında Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı ("KEYK") düzenlemeleri nasıl değişecek?

KEYK düzenlemeleri ve yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulaması, çok uluslu işletmelerin vergi kaçırma ve kar kaydırma stratejilerini sınırlamayı amaçlayan uluslararası vergi düzenlemeleridir. Her iki düzenleme de çok uluslu işletmelerin yetersiz vergilendirilen ülkelerdeki faaliyetlerini hedef alır, ancak farklı yönleriyle ve farklı mekanizmalarla çalışırlar. Keza, Gelirin Dahil Edilmesi Esası, yetersiz vergilendirilen bir ülkede ortaya çıkan gelirin, Nihai Ana İşletme düzeyinde gelire dahil edilmesi yönünden KEYK uygulamasıyla benzerlik göstermektedir.

Dolayısıyla, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulamasının lokal KEYK düzenlemelerinin etkilerinin göz önünde bulundurularak tasarlanması gerekmektedir. Örneğin, bir çok uluslu işletmenin KEYK kuralları nedeniyle ek vergi yükümlülükleri hesaplanırken, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulaması kapsamında ödeyeceği asgari vergi yükümlülükleri de dikkate alınmalıdır.

Bu makede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makededeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.



Vergide Gündem

Elif Şen

Aslıcan Süzen

Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi kurallarında kapsamlı ve profesyonel çözümler!

EY Türkiye olarak, Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi konusunda derin bilgi birikimimiz ve profesyonel ekiplerimiz ile müşterilerimize kapsamlı çözümler sunmaktayız. Şirketinizin bu yeni düzenlemelere uyum sağlaması için, stratejik danışmanlık, etki analizi, teknolojik uygulamalar, eğitim ve farkındalık hizmetlerimizle yanınızdayız.



Vergi Stratejisi

Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi kurallarına uyum sürecinizde stratejik danışmanlık hizmetleri sunmaktayız. Bu kapsamda, şirketinizin mevcut ortaklık, organizasyon, operasyon, finansal ve vergi yapılarını analiz ederek söz konusu düzenlemelere uyumlu hale getirilmesini amaçlıyoruz.

Çok uluslu işletme gruplarının yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi yükümlülüklerini optimize etmeleri amacıyla; (i) mevcut yapının analizi ve değerlendirilmesi, (ii) stratejik planlama ve uyum çözümleri geliştirilmesi ve (iii) vergi risklerinin belirlenmesi ve yönetilmesi gibi hizmetlerimiz ile yanınızdayız.



Etki Analizi

Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi kurallarının finansal tablolar üzerindeki potansiyel etkilerini değerlendirip, şirketinizin söz konusu düzenlemeler kapsamında tamamlayıcı vergiye ilişkin etki haritasını çıkartarak gelecekte oluşabilecek vergi yükünü optimize etmenize yardımcı oluruz.

Bu kapsamda sunduğumuz (i) mali tabloların analizi ve değerlendirilmesi, (ii) etki analiz raporlarının hazırlanması ve (iii) gelecekteki vergi yükümlülüklerinin projeksiyonu gibi hizmetlerimiz düzenlemelerin şirketinize olan etkilerini değerlendirmenize yardımcı olmak için tasarlanmıştır.



Teknoloji

OECD düzenlemeleri ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan düzenlemeler uyarınca Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi hesaplamaları için gerekli sistem ve süreçleri oluşturur, teknoloji çözümleri sunarız.

EY Türkiye'nin küresel ağı sayesinde, en güncel ve gelişmiş teknolojik altyapıyı kullanarak (i) vergi hesaplama sistemlerinin kurulumu, (ii) raporlama süreçlerinin otomatikleştirilmesi ve (iii) teknolojik altyapı ve yazılım desteği sağlanması gibi hizmetlerimizle müşterilerimizin vergi süreçlerini dijitalleştirir ve otomatikleştiririz.



Eğitim

Müşterilerimize, Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi kuralları hakkında kapsamlı eğitimler ve atölye çalışmaları düzenlemekteyiz. Bu kapsamda sunduğumuz, (i) Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi kuralları hakkında genel bilgilendirme ve (ii) uygulamalı eğitimler ve atölye çalışmaları ile müşterilerimizin mevzuata tam uyum sağlamalarını ve yeni düzenlemeler hakkında bilgi sahibi olmalarını sağlamaktayız.

Yukarıdaki hizmetlerimizin yanı sıra, çok uluslu işletme grubunuzun kapsamda olduğunun tespit edilmesi sonrasında, Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi hesaplaması ve devamında ihtiyacınız olan tüm süreçlerde dört adımdan oluşan detaylı hizmet kapsamımız ile sizlere destek olmaktan mutluluk duyacağız.

Durum Tespiti

1

Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi yükümlülüklerinizi belirlemek için genel bir değerlendirme ve uyum analizi gerçekleştiririz. Bu aşamada, gerekli verilerin tespit edilmesi ve bölgesel bazda efektif vergi yüklerinin hesaplanması üzerine odaklanılır. Bu kapsamda, finansal tabloların ve raporların incelenmesi, mevcut vergi mevzuatına uyum seviyesinin değerlendirilmesi ve potansiyel tamamlayıcı vergi yükümlülüklerinin tespiti sağlanarak mevcut durumunuzu analiz ederiz.

Tasarım

2

Şirketinizin vergi yükümlülüklerini en aza indirmek için stratejik planlar geliştiririz. Vergisel ve finansal etkilerin tespit edilmesi, Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi beyanına hazırlanmak için bir yol haritasının belirlenmesi ve uygulama planının geliştirilmesi bu sürecin temel unsurlarını oluşturmaktadır. Ayrıca, vergisel optimizasyon sağlamak amacıyla grup yapılarının yeniden gözden geçirilmesi ve alternatif yapıların değerlendirilmesi de bu aşamanın önemli bileşenlerindendir.

Uygulama

3

Uygulama aşamasında, uyumlu, sürdürülebilir ve verimli vergi süreçlerinin hayata geçirilmesi için destek sağlarız. Bu kapsamda, gerekli sistemlerin kurulumu ve entegrasyonu gerçekleştirerek vergi beyanı ve uyumluluğu süreçlerinin birbirine entegre olmasına destek oluruz. Şirketinizin operasyonel modeline uygun vergi hizmetlerinin sunulması için ihtiyaçlarınıza göre sistemlerinizi şekillendirir ve uygulamaya alırız.

Gözlemler

4

Uyum ve raporlama süreçlerinin doğru ve zamanında yürütülmesini sağlamak için düzenli danışmanlık hizmetleri sunarız. Uluslararası vergi düzenlemelerindeki gelişmelerin yakından takip edilerek destek olunması ve vergi uyum süreçlerinin iyileştirilmesi amacıyla çözüm önerileri geliştirebiliriz.

EY Türkiye olarak, Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi kurallarına uyum sağlama sürecinde müşterilerimize kapsamlı ve stratejik çözümler sunmaktayız. Vergi stratejisi danışmanlığından teknolojik uygulamalara kadar geniş bir hizmet yelpazesi ile müşterilerimizin ihtiyaçlarına yönelik çözümler üretiriz. Daha fazla bilgi almak ve hizmetlerimiz hakkında detaylı bilgi sahibi olmak için bizimle iletişime geçebilirsiniz.



Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.

International tax agenda from Türkiye perspective

The regulations called Pillar I and Pillar II, which were introduced as a result of the studies conducted within the scope of the Base Erosion and Profit Shifting (“BEPS”) project of the Organization for Economic Cooperation and Development (“OECD”), have created a new perspective in the international tax environment. In particular, Pillar II, which envisages the application of a global minimum corporation tax, has recently emerged as one of the most important developments on the international tax agenda.

The global minimum corporation tax application has entered into force in many countries as of 2024. Accordingly, for Türkiye, Law No. 7524, which includes qualifying domestic and global minimum top-up corporation tax regulations, was published in the Official Gazette on August 2, 2024. Within the scope of this application, multinational enterprises (“MNE”) groups with annual consolidated revenue exceeding the equivalent of EUR 750 million in Turkish Lira in at least two of the four accounting periods preceding the reporting period are subject to qualifying domestic and global minimum top-up corporation tax implication for the relevant accounting period. The domestic and global minimum top-up corporation tax will be applied to income obtained in 2024 and thereafter (for corporations subject to special accounting periods, the global minimum corporation tax will be applied to income obtained in the special accounting period starting in 2024 calendar year and thereafter).

Along with the application of Pillar II, another important issue that will have a significant impact on the international tax environment is undoubtedly the application of Pillar 1 which will be applied to MNEs with consolidated annual revenues greater than EUR 20 billion (expected to be reduced to EUR 10 billion) and profitability greater than 10% and which will abolish the unilateral taxes such as digital service tax when entered into force. Within this application, when an MNE generates more than EUR 1 million (EUR 250,000 for countries with GDP less than EUR 40 billion) revenue in a market country, 25% of the MNE's profits in excess of 10% of its revenues is reallocated to market countries (Amount A). Also, within the scope of Pillar 1, the aim is to simplify and streamline the application of the arm's length principle to in-country baseline marketing and distribution activities where MNEs operate (Amount B). In this regard, the application of Amount A of Pillar 1 will apply when the Multilateral Convention on Pillar 1 enters into force (expected to be in 2025) whereas Amount B is expected to be applied as of 2025 as well, depending on countries' choices.

On the other hand, as the draft law on the Multilateral Instrument (“MLI”) originally submitted to the Grand National Assembly of Türkiye Plan and Budget Committee on 2 June 2020 was not approved in the relevant legislative period, the draft law for the ratification of MLI was renewed and resubmitted to the Grand National Assembly of Türkiye on 3 October 2023. The approval processes have not yet been completed. If the MLI enters into force in its current version, it will have significant effects on the structures in the relevant countries since it will change the Double Tax Treaties concluded by Türkiye which include the “exemption method”. Therefore, both MNEs and Turkish companies which have investments abroad should continue to closely follow the developments. Besides, as Principal Purpose Test (“PPT”) will be applied by Türkiye with MLI being entered into force, it would be beneficial for Turkish companies that made their investments through companies established in tax-advantaged countries to review their structure and ensure and strengthen the minimum residency requirements (substance) in the relevant countries.

How to be prepared for Pillar II?

Within the scope of Pillar II rules, which already started to be implemented in many countries and similarly introduced in Türkiye with Law No. 7524, Multinational Enterprises (MNEs) subject to these rules are required to meet the minimum corporation tax at 15% on jurisdictional basis. In this regard, it would be effective and practical for MNEs to develop strategic approaches to comply with the new regulations, closely monitor current and future developments and align their intra-group practices with these rules.

MNEs need to follow several steps to be in line with and effectively apply Pillar II. Accordingly, they first need to determine whether they fall within the scope of Pillar II regulation considering the excluded entities identified in the related regulation as well as the relevant revenue threshold. In case it is determined that an MNE falls under the scope of Pillar II, it should prepare the necessary financial data according to international financial reporting standards and ensure effective coordination among its internal teams (human resources, tax, finance, etc.) to collect and synthesize such data. Furthermore, as managing the large volumes of financial data may be difficult, automation could play a key role in enhancing the efficiency of the tax compliance process while reducing the risk of potential human error. By automating the necessary processes, companies can better manage their tax obligations and maintain compliance with both local and global regulations.

Compliance with Pillar II rules should be viewed not only as a legal requirement but also as a strategic opportunity for MNEs to build a competitive and sustainable business model. How companies integrate these new rules into their overall group strategy may significantly impact their position in the local and global market, making this process vital to their long-term success.

Simple comparison of Türkiye and OECD Pillar II Model

	Domestic and Global Minimum Corporation Tax in Türkiye	Comparison with OECD Pillar II Model Rules
Scope	Multinational enterprise groups ("MNE") whose revenue in the annual consolidated financial statements of their ultimate parent entity exceeds the Turkish Lira equivalent of EUR 750 million in at least two of the four accounting periods immediately preceding the testing year	In parallel with the scope in OECD Pillar II Model Rules
Excluded entities and income exclusions	- Public institutions and organizations and international organizations - Non-profit organizations - Pension funds - Funds that are in the nature of an ultimate parent entity and considered within the scope of investment funds - Entities that are considered as ultimate parent entities and evaluated within the scope of real estate investment vehicles, including real estate investment funds, - Other entities deemed excluded under the regulation In addition, the following is also exempt from this tax: - Income from international shipping activities	In parallel with OECD Pillar II Model Rules
Consolidation	Yes	In parallel with OECD Pillar II Model Rules
Deferred tax effect	Yes	In parallel with OECD Pillar II Model Rules
Calculation of income or loss	Constituent Entity's income or loss for the relevant accounting period is determined by making certain adjustments (as prescribed by law) to the financial accounting net income or loss.	Mostly in parallel with the items subject to adjustment in OECD Pillar II Model Rules, while there is a difference in terms of belowmentioned item: - the election of including equity gain or loss in the determination of country-based profit. (if taxpayers choose to take equity gains or losses into the account in determination of country-based profit, this election cannot be changed for the following four accounting periods.)
Calculation of adjusted covered taxes	Adjusted covered taxes are equal to the sum of the adjusted amount (as adjusted in accordance with the items stated in the Law) of the current period tax expense accrued in relation to the covered taxes, plus the total deferred tax adjustment amount plus any increases or decreases in the amount of covered taxes in relation to the abovementioned income/loss which are shown in the statement of changes in equity or other comprehensive income statements in financial statements.	In parallel with the calculation methodology in OECD Pillar II Model Rules
Calculation of tax burden	In accordance with the International Financial Reporting Standards, the covered taxes and the income/loss will be calculated on a country-by-country basis, with certain adjustments. The tax burden in the relevant country will be determined based on the ratio of the covered taxes to the abovementioned income/loss.	In parallel with the calculation methodology in OECD Pillar II Model Rules

	Domestic and Global Minimum Corporation Tax in Türkiye	Comparison with OECD Pillar II Model Rules
Calculation of top-up Tax	If the tax rate calculated as explained above is less than the minimum tax rate, a top-up tax will be due over the difference. The global minimum top-up Corporation tax base is calculated by deducting 5% of the total annual gross salaries of the employees of the subsidiaries located in that country and 5% of the net book value of the tangible fixed assets from the total net income in that country.	In parallel with the calculation methodology in OECD Pillar II Model Rules.
Safe Harbour	Within the scope of Safe Harbour, domestic and global minimum top-up corporation tax will be applied as zero if the conditions of one of the below mentioned tests are met. (until the end of the fiscal year 2026) 1- De minimis test If total revenue is less than Turkish Lira equivalent of EUR 10 million and the profit before tax is less than Turkish Lira equivalent of EUR 1 million based on the country-by-country report ("CbCR") of the MNE for the relevant year 2- Routine profits test Applied in cases where the Substance Based Income Exclusion amount (calculated based on the gross wages of employees and the net book value of tangible assets) is equal to or greater than the profit before tax stated in the qualified CbCR 3- Effective Tax Rate (ETR) test If the tax rate calculated by dividing the sum of MNE's corporation tax and similar taxes in the relevant country to the profit before tax stated in the CbCR is equal to or more than 15% for 2024, 16% for 2025 and 17% for 2026	In parallel with the tests and conditions in OECD Pillar II Model Rules. In addition, the relevant regulation introduces a permanent safe harbor rule that may reduce the top-up tax to zero for a specific country. The President is authorized to determine the safe harbor countries and the conditions for their determination. The Ministry of Treasury and Finance is authorized to determine the procedures and principles regarding the implementation.
Taxation and declaration period	The global minimum top-up tax must be declared by the last day of the 15th month following the end of the accounting period (the 18th month for the first year), and the domestic minimum top-up tax must be declared by the last day of the 12th month following the end of the accounting period.	In parallel with the taxation and declaration period in OECD Pillar II Model Rules. While the details regarding the form and content of the return have been shared by the OECD, for the returns to be submitted in Türkiye, The Ministry of Treasury and Finance is authorized to determine the form and content of the tax return and its annexes, as well as the procedures and principles related to the declaration, payment, and collection of the tax. Details are expected to be determined through secondary regulation.

Comparison of Turkish minimum tax and global minimum tax

	Turkish domestic minimum tax	Global Minimum Tax (Pillar II)
Taxpayer	Corporate taxpayers	Multinational enterprise groups ("MNE") whose revenue in the annual consolidated financial statements of their ultimate parent entity exceeds the Turkish Lira equivalent of EUR 750 million in at least two of the four accounting periods immediately preceding the testing year
Calculation method	Determined by adding up additional items to the commercial profit/loss and subtracting below exemptions and deductions.	Covered taxes and income/loss will be calculated by taking certain adjustments into account, on a country-by-country basis, using the financials prepared based on international financial reporting standards
Minimum tax rate	10%	15%
Exemptions and exclusions	The following exemptions and deductions are allowed in determination of the tax base for Turkish domestic minimum tax: - Earnings from participations, - Earnings from the emission premium, - Earnings from Investment fund and partnership portfolio management (excluding gains from owned real estate), - Return exemption in cooperatives, - Earnings from sale-lease-repurchase transactions, - Earnings from free zones and technology development zones, - Earnings from the operation and transfer of ships registered in the Turkish International Ship Registry, - R&D and design deduction, - Amounts set aside as venture capital fund, - Protected workplace deduction.	- Public institutions and organizations and international organizations - Non-profit organizations - Pension funds - Funds that are in the nature of an ultimate parent entity and considered within the scope of investment funds - Entities that are considered as ultimate parent entities and evaluated within the scope of real estate investment vehicles, including real estate investment funds, - Other entities deemed excluded under the regulation In addition, the following is also exempt from this tax: - Income from international shipping activities

	Turkish domestic minimum tax	Global Minimum Tax (Pillar II)
Consolidation	No	Financial statements prepared by each subsidiary within the MNE group in accordance with internationally accepted financial accounting standards and included in the consolidated financial statements of the ultimate parent entity will be taken into account.
Deferred tax effect	No	Yes (taken into account in relevant calculations)
Safe Harbour	No	Yes
Taxation period	Accounting period	Accounting period of ultimate parent entity
Declaration period	Corporation tax period	The global minimum top-up tax must be declared by the last day of the 15th month following the end of the accounting period (the 18th month for the first year), and the domestic minimum top-up tax must be declared by the last day of the 12th month following the end of the accounting period.
Date of entry in force	2025 accounting period	In Türkiye, 2024 accounting period (for the global minimum top-up tax applied within the scope of undertaxed payments rule, starting from 2025 accounting period).

Pillar II rules from the Turkish and foreign investors perspective

Domestic and foreign investors in Türkiye are expected to face increased tax liabilities and incur additional costs associated with the calculation and reporting processes of the Pillar II regulations enacted in Türkiye, applicable to their UPE and/or constituent entities within the country.

Investors, both Turkish and foreign, who find themselves under the purview of these regulations, must take into account these nuanced factors, which include the potential discrepancies that may arise between the Turkish local legislative provisions (or those of other jurisdictions where they maintain business operations or residency) and the overarching OECD legislative guidelines.

It is crucial for investors to engage in continuous and vigilant monitoring of the evolving tax environment to ensure that they are able to adapt swiftly to changes in the tax regulations considering the Pillar II rules and refine their investment strategies to align with these modifications. As the international tax landscape undergoes significant transformation with these rules, it is imperative for investors to sustain a heightened state of alertness and preparedness to navigate these shifts, thereby enabling them to manage the complexities of global tax compliance and strategic planning with efficacy and foresight.

Specific considerations regarding Pillar II

Considering that Pillar II rules have been incorporated into various national tax legislations, including Türkiye, which closely align with the OECD's guidelines, this article explores the implications of these rules for Multinational Enterprises ("MNEs"), particularly in the context of corporate restructuring, such as mergers, demergers, share transfers and asset/liability transfers and joint ventures.

The rules provide detailed guidance on the treatment of mergers, where the combined revenue of the entities involved exceeds the EUR 750 million revenue threshold. This is particularly relevant for corporate groups formed through mergers or demergers. The rules clarify the conditions under which newly formed entities must comply, emphasizing the importance of assessing whether the EUR 750 million revenue threshold is met in the financial periods following restructuring. Additionally, the treatment of share transfers and asset/liability transfers are governed by different rules under Pillar II, making it essential to accurately calculate gains or losses during such transactions for tax purposes. The rules outline a methodology for incorporating these financial results into the Ultimate Parent Entity's (UPE) consolidated accounts, ensuring that the taxable base is accurately calculated in line with both Turkish Corporation Tax Law and OECD principles. On the other hand, the regulations detail into the complexities for joint ventures with specific provisions regarding the allocation of income and covered taxes among the different entities involved.

In this regard, companies should assess whether they fall within the scope of the Pillar II rules and accurately calculate the applicable top-up taxes since conducting a detailed analysis is crucial for ensuring compliance and avoiding potential penalties under the Pillar II regulations both in Türkiye and overseas.

OECD Sütun 2 düzenlemesinin farklı ülkelerdeki uygulamaları

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü'nün (OECD)'nin yayımladığı BEPS (Kar Aktarımı Yoluyla Matrah Aşındırması) 2.0 eylem planının önemli bir bileşeni olan Sütun 2 kuralları, tüm dünyada doğrudan vergiler özelinde önemli değişiklikler getirmiştir. Bu adımla, büyük Çok Uluslu İşletme (ÇÜİ) gruplarının faaliyet gösterdikleri her bölgede %15 oranında asgari bir efektif vergi yükü (EVY) taşımalarını sağlayarak kar aktarımı yoluyla matrah aşındırılmasını önlemek amaçlanmaktadır. Bu nedenle OECD, Küresel Matrah Aşınmasını Önlemeye ilişkin Model Kuralları ("GloBE Kuralları")'nı yayımlamıştır.

OECD üyesi devletler ile OECD Kapsayıcı Çerçeve üyeler, GloBE Kuralları'nın geliştirilmesine katkı sağlamış olmasına rağmen, üye ülkelerin bu kuralları kendi mevzuatlarında yer vermesine yönelik OECD'nin ülkeleri zorunlu tutma yetkisi bulunmamaktadır. Ancak Kapsayıcı Çerçeve üyelerinin, küresel asgari kurumlar vergisini uygulamaya karar vermesi durumunda, üyeler GloBE Kuralları'nda belirlenen ortak yaklaşımı benimsemek durumundadırlar. Dolayısıyla, küresel asgari vergi oranının %15 olarak belirlenmesi ve asgari kurumlar vergisinde ortak bir yaklaşımın belirlenmesiyle, Sütun 2'nin doğrudan vergilerin küresel uyumlaştırılmasında bir adım daha ileri gittiği açık hale gelmiştir.

Doğrudan vergilerin uyumlaştırılmasına yönelik daha ileri bir yaklaşım ise Avrupa Birliği (AB) tarafından gösterilmiştir. Şöyle ki, OECD, üye devletlerini GloBE Kurallarını yerel mevzuatlarında yer vermeye zorlayamazken, Avrupa Birliği, GloBE Kurallarını AB Üye Devletleri için bağlayıcı olan 2022/2523 sayılı AB Direktifi (Sütun 2 Direktifi)'nde yer vererek, %15 oranındaki küresel asgari kurumlar vergisinin AB genelinde uygulanmasını sağlamıştır (birkaç küçük ölçekli üye devlete sağlanan erteleme hakkı dışında). Ayrıca, OECD GloBE kuralları 750 milyon Euro konsolide gelir eşiğini aşan ve grup yapısında yabancı iştirakleri ve/veya şubeleri olan ÇÜİ'leri kapsarken; AB Sütun 2 Direktifi, aynı AB üye devletinde yer alan büyük ölçekli yerel grupları da kapsamaktadır.

Buna ek olarak, doğrudan vergilendirme konusunda daha fazla uyum sağlamayı hedefleyen Avrupa Komisyonu, Sütun 2 Direktifindeki kurallara dayanarak ,2023 yılında AB'de kurumlar vergisine ilişkin yeni bir yasal çerçeve için BEFIT (Business in Europe: Framework for Taxation) önerisini kabul etmiştir. Buradaki amaç, AB'deki vergi kurallarını ve uyumu sadeleştirmektir. Bu kapsamda, aynı ÇÜİ grubunun farklı bölgelerde bulunan bağlı işletmelerinin, kurumlar vergisi matrahlarını Sütun 2 Direktifi'nde tanımlanan ortak kurallara göre hesaplamaları öngörülmektedir. Grubun tüm üyelerinin vergi matrahları tek bir vergi matrahında toplanacak ve bu toplam vergi matrahından her bir bağlı işletmeye vergi mukimi olduğu ilgili AB Üye Devleti'nin yerel vergi kurallarına göre bir pay tahsis edilecektir.

OECD Sütun 2 Model Kuralları ve Sütun 2 Direktifi, prensipte kurumlar vergisi kurallarının önemli ölçüde uyumlaştırılmasını sağlasa da ortak Sütun 2 yaklaşımıyla gelişmeden, ülkelerin belirli alanlarda kendi yaklaşımlarını

geliştirmelerine olanak sağlamaktadır. Ayrıca, ülkeler bu kuralları uygulamaya başladıkça, kendi ekonomik durumlarına ve vergi politikalarına uygun olabilecek değişiklikler yapmakta veya yerel vergi kanunlarını uyumlu hale getirmek için yeni mevzuatlar yürürlüğe koymaktadır. Son olarak, bazı ülkeler kar aktarımı yoluyla matrah aşındırmasını önleme konusunda önemli ve farklı yaklaşımlar benimsemeye karar verebilmektedir. Giderek daha karmaşık hale gelen uluslararası ortamda hem ÇÜİ'lerin hem de müşterilerine hizmet sunan vergi danışmanlarının bu nüansları anlaması önemlidir.

En farklı örneklerden biri, ABD'nin BEPS 2.0 projesini desteklemesi ve OECD tartışmalarına aktif olarak katılmasına rağmen, GloBE Kuralları'nı henüz mevzuatlarına dahil etmemesidir. "Tax Cuts and Jobs Act in 2017" ile getirilen Küresel Maddi Olmayan Düşük Vergilendirilmiş Gelir (GILTI) kuralları kapsamında, ABD halihazırda kendi asgari kurumlar vergisi rejimini uygulamaktadır. Ancak, GloBE kuralları ile karşılaştırıldığında önemli farklılıklar olduğu anlaşılmaktadır. Örneğin, GILTI, dünya çapında harmanlama esasına göre faaliyet göstermekte ve ABD merkezli ÇÜİ'lerin birden fazla bölgedeki oranlarının ortalamasını almasına olanak sağlamaktadır. Diğer yandan Sütun 2 ile ÇÜİ'lerin aynı bölgede vergi mukimi olan bağlı işletmelerinin finansallarının bölge bazında konsolide etmesini gerekecektir. GILTI için geçerli olan ABD kurumlar vergisi oranı %21'dir; ancak şirketler çeşitli sebeplerden dolayı daha düşük oranlardan faydalanabilmekte, bu da potansiyel olarak şirketlerin efektif vergi yüklerini Sütun 2 kapsamında belirlenen küresel asgari kurumlar vergi oranı olan %15'in altına düşürebilmektedir. Ayrıca hem GILTI hem de Sütun 2'de varlığa dayalı gelir istisnası (asgari vergi oranına tabi gelirin azaltılması) ve yurt dışında ödenen vergilerin mahsubuna ilişkin kuralların yer almasına rağmen, bu kurallar arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır. ABD'nin, uluslararası işbirliği ile ÇÜİ'lerin rekabet edebilirliğini dengelemeye çalışması nedeniyle bu farklılıkların devam etmesi muhtemel olacaktır. ABD'yi GloBE Kuralları'nın uygulamasına teşvik etmek amacıyla OECD, Gelirin Dahil Edilmesi Esası (IIR) mekanizmasının uygulanmadığı (ABD nihai ana işletmelerini içeren) ve %20 'nin üzerinde kurumlar vergisi oranına sahip bir bölgede mukim nihai ana işletmeye sahip olunması durumunda Yetersiz Vergilendirilen Ödemeler Esasının (UTPR) uygulanmasını 2026 yılına erteleyen özel bir "Geçici Yetersiz Vergilendirilen Ödemeler Esası Güvenli Limanı (Transitional UTPR Safe Harbor)" uygulamasını düzenlemiştir.

AB üye ülkeleri arasında bile, ülkeler asgari kurumlar vergisi kurallarını kendi vergi sistemleri ve ekonomik durumlarına uyarlamaya çalışırken uygulama farklılıkları gözlemlenmektedir. Örneğin, Belçika, asgari kurumlar vergisi kuralları kapsamına giren grupların, federal kamu maliye otoritesine kaydolup, Sütun 2 vergi kimlik numaralarını tesis ettirmesini zorunlu kılmıştır. Bu numara ile mükelleflerin nitelikli yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi (QDMMT) veya gelirin dahil edilmesi esası (IIR) kuralları kapsamında Belçika'da ön bir ödeme yapılabilmesini sağlayacaktır. Ancak, tamamlayıcı vergiye ilişkin ön ödemeler, GloBE Kuralları ve Sütun 2 Direktifi kapsamında getirilen bir zorunluluk değildir. Bununla birlikte, asgari kurumlar vergisi kurallarının uygulanmasıyla, Belçika Sütun 2'yi mevcut vergi ön ödeme takvimine dahil etmiştir. Bu takvim zorunlu olmamakla

birlikte, şirketler zamanında ön ödemelerini yapmadıkları durumda, nitelikli yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi (QDMTT) veya gelirin dahil edilmesi esası (IIR) yoluyla Belçika'da tahsil edilecek tamamlayıcı vergi miktarı üzerinden %9 oranında indirilemeyen ek bir ücret ödemek zorunda kalacaktır.

AB tarafından Sütun 2 Direktifini uygulamakla yükümlü kılınan ve AB'deki en düşük kurumlar vergisi oranlarına sahip olan Macaristan ve İrlanda (sırasıyla %9 ve %12,5) gibi bazı AB Üye Devletleri, OECD standartlarına uyum sağlarken, aynı zamanda yabancı yatırımcıları çekmeye devam etmek amacıyla bazı önlemler almıştır. Macaristan, Sütun 2 çerçevesinde efektif vergi yükünün (EVY) hesaplanması açısından mümkün olduğunca çok sayıda yerel verginin kapsanan vergiler tanımına dahil edilmesini sağlayarak önlem almıştır. Örneğin, kurumlar vergisine ek olarak, kâr yerine ciro üzerinden hesaplanmakta olan yerel ticaret vergisi (genellikle %2 oranında uygulanmaktadır) de kapsanan vergilere dahil edilmiştir. Ayrıca, yabancı yatırımcıların ilgisini korumak amacıyla Macaristan, nitelikli iade edilebilir vergi kredisi olarak kabul edilecek yeni vergi teşviklerini uygulamaya koymuştur. İrlanda ise mevcut vergi kredilerinde, söz konusu kredilerin, iade edilebilir vergi kredisi olarak kabul edilmesi ve böylece tamamlayıcı asgari kurumlar vergisi hesaplamasında EVY'yi azaltabilmesi için değişikliğe gitmiştir.

Benzer eylemler diğer ülkelerde de gözlenmektedir. Sütun 2 kapsamına giren kuruluşlara sunulan vergi teşvikleri, düzgün bir şekilde tasarlanmadığı durumda (iade edilemeyen vergi kredisi olarak nitelendirildiği durumda), Sütun 2 kurallarının uygulanması sonrası asıl amacını kaybedebilecektir. Bu nedenle, söz konusu teşvikler dünyadaki birçok ülkede önemli bir konu olup, birçok ülkenin vergi teşvik sistemlerini değiştirmesi veya yenilerini getirmesi beklenebilecektir.

Küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin uygulanmasındaki farklılıklar, nitelikli yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi (QDMTT) kurallarında da gözlemlenebilir. Küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi kuralları, ülkelere nitelikli yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi kurallarını getirip getirmeme konusunda seçim hakkı tanırken, ÇUİ grubunun ödemesi gereken toplam tamamlayıcı vergi miktarını azaltmak için nitelikli yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi kuralları ve yorumları uyarınca sağlanan sonuçlarla tutarlı bir şekilde uygulanması ve yönetilmesini öngörmektedir. Yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin, nitelikli yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi olarak kabul edilip edilemeyeceğini değerlendirmek amacıyla bir emsal değerlendirme süreci geliştirilmiştir. Uygulamadaki farklılıklar, örneğin, zamanlama çoğu ülke bu kuralı 2024'ten itibaren uygulayacak iken bazıları ise 2025'ten itibaren uygulayacaktır, nitelikli yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi için kullanılan muhasebe standartları (bazı ülkelerde yerel muhasebe standartları kabul edilirken, bazı ülkelerde ise konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan finansal muhasebe standartlarına atıfta bulunmaktadır), kapsam (bazı ülkeler, küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi kuralları kapsamında muafiyet sağlanan ÇUİ gruplarını da kapsama dahil etme kararı almıştır), varlığı

dayalı gelir istisnası (ülkeler söz konusu istisnanın uygulanıp uygulanmayacağına ve ne ölçüde (bazı ülkeler hesaplamada sadece maddi varlıkları dikkate almaktadır) uygulanacağına karar vermektedir) veya kapsanan vergiler (bazı ülkeler belirli vergi türlerini nitelikli yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi hesaplamasından özellikle kapsam dışı tutma kararı almıştır) gibi konularla ilgilidir.

Birçok ülkenin, nitelikli yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergi düzenlemesinin detaylarını yönetmelikler veya yasal düzenlemeler yoluyla belirlemesi gerekmektedir. Ancak, bazı ülkeler için yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi sistemlerinin nitelikli yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi olarak nitelendirilemeyeceği açıktır. Örneğin, Kıbrıs'ta yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi mevzuatı, küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi kuralları ve yorumlarında belirlenmeyen şekilde kontrol edilen yabancı kurum kazancı vergileri dahil belirli vergilerin, 'aşağıya itelenmesini' öngörmektedir. Bu tür farklılıklar nedeniyle diğer ülkeler, Kıbrıs'ın yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisini, nitelikli yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi yerine kapsanan vergi olarak değerlendirilebilecektir.

Son olarak, küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi kurallarını uygulayan ülkeler uyum gereklilikleri ve beyan/kayıt tarihleri açısından farklılık göstermektedir. Kayıt ve ek uyum gerekliliklerini getiren Belçika'nın yanı sıra, yukarıda açıklandığı şekilde, örneğin İngiltere ve İrlanda da, ÇUİ gruplarını, kurallara tabi olacakları muhasebe döneminin bitiminden itibaren sırasıyla 6 ve 12 ay içinde vergi dairesine kayıt yaptırmaya zorunlu kılmaktadır. Ayrıca, küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi kuralları tarafından getirilen küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi bilgi beyannamesine (GloBE Information Return veya "GIR") ek olarak, bazı ülkelerin, bazı durumlarda son beyan tarihi GIR'dan daha önce verilmesi gereken vergi beyannameleri olabilmektedir. Güvenli liman uygulamaları çerçevesinde küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi kurallarının mali tablolar ile ülke bazlı rapor (Country-by-Country Report veya "CbCR") üzerinden hazırlandığı dikkate alındığında, ÇUİ gruplarının faaliyet gösterdiği ülkelerin uyum gerekliliklerine ilişkin takvimleri dikkatle takip etmeleri ve Sütun 2 ile ilgili prosedürlerini buna göre düzenlemeleri gerekmektedir.

Yukarıdaki genel değerlendirmelerden anlaşılacağı üzere, Sütun 2, kurumlar vergisinin küresel çapta uyumlaştırılmasını bir adım ileri götürmüş olsa da hala farklılıklar mevcut olup, bu farklılıkların yakından takip edilmesi gerekmektedir. Küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulamaları ülkeler tarafından yürürlüğe girmeye başlamış olup geleneksel vergi cennetlerinden biri olarak nitelendirilen Manş Adaları'nda bile bu uygulama yürürlüğe girmiştir. Mükellefler ve vergi danışmanları, genel kuralları ve ülkelerin uygulamalarındaki farklılıkları anlamak ve bu kapsamda çalışmak için yaklaşımlarını söz konusu düzenlemelere uyarlamalıdır. ÇUİ'lerin büyümesi, değişen ve gelişen vergi dünyasına başarılı bir şekilde uyum sağlamalarına bağlıdır. Vergi danışmanlarının uzmanlığı, bu karmaşık geçiş sürecinde şirketlere destek sağlamak açısından kritik öneme sahip olacaktır.

Comprehensive and professional solutions for Pillar II: Global Minimum Corporate Tax Rules!

As EY Türkiye, we offer a wide range of solutions on Pillar II rules to our clients with our in-depth knowledge and professional team. To support your company to comply with these new rules, we provide strategic consulting, impact analysis, technological implementation, training and awareness services.



Tax Strategy

We provide strategic consulting services to support your compliance process with Pillar II rules. By analyzing your company's existing shareholding, operational, financials, and tax structures, we aim to comply them with Pillar II rules.

To multinational enterprises, we offer services such as (i) analysis and evaluation of current structures, (ii) developing strategic planning and compliance solutions and (iii) identifying and managing tax risks to optimize their Pillar II obligations.



Impact Analysis

To help you optimize your company's future tax burden, we assess the potential impact of Pillar II on your company's financial statements and create an impact map for the top up taxes under the rules.

Our services are contemplated to assist you on evaluating the impact of the Pillar II rules on your company such as (i) analyzing and assessing financial statements, (ii) preparing impact analysis reports, and (iii) projection of future tax liabilities.



Technology

We create the necessary systems and processes to provide you technological solutions on Pillar II calculations that are in accordance with the OECD rules and Turkish Corporate Tax Law regulations.

With EY Türkiye's global network, we can digitize and automate our client's tax processes using our most up-to-date and advanced technological infrastructure. Our services include (i) installing the tax calculation systems, (ii) automating the reporting processes, and (iii) providing technological infrastructure and software support.



Training

We provide a wide range of training sessions and workshops for our clients on Pillar II rules. These include (i) general information about Pillar II rules, and (ii) practical trainings and workshops to ensure our clients fully compliant and informed of new regulations.

In addition to the abovementioned services, once we have determined that your multinational enterprise group is within the scope of Pillar II rules, with our detailed services consisting of a four-step plan, we would be pleased to assist you in calculating the top-up tax and further process.

1

Due Diligence

We perform a general assessment and compliance analysis to determine your company's obligations within the scope of Pillar II. At this stage, we focus on determining the necessary data and calculating the effective tax rate on jurisdictional basis. Our process includes analyzing the financial statements and reports, assessing the level of compliance with current tax regulations, and identifying potential top-up tax liabilities to analyze the current position.

2

Design

We develop strategic plans to minimize your company's tax liabilities. Key elements of this process include identifying tax and financial impacts, establishing a roadmap to be prepared for Pillar II corporate tax declarations, and developing an implementation plan. In addition, re-assessing the current group structure and exploring alternative structures are a crucial part of this stage to ensure optimal tax efficiency.

3

Implementation

During the implementation step, we provide support in setting up a compliant, sustainable and efficient tax processes. This includes setting up and integrating the necessary systems to ensure integration between tax filing and compliance processes. To provide tax services that align with your company's operational model, we tailor and implement systems that meet your needs.

4

Monitoring

We provide continuous consulting services to ensure that compliance and reporting processes are performed accurately and on time. We can support you by closely following developments in the international tax regulations and offer solutions to enhance tax compliance processes.

As EY Türkiye, we provide comprehensive and strategic solutions to our clients for compliance with Pillar II rules. From strategic tax consulting to technological implementations, we offer a wide range of services to address the needs of our clients. Please feel free to contact us for more information and to learn more about the services we offer.



Explanations in this article reflect the writer's personal view on the matter. EY and/or Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş. disclaim any responsibility in respect of the information and explanations in the article. Please be advised to first receive professional assistance from the related experts before initiating an application regarding a specific matter, since the legislation is changed frequently and is open to different interpretations.

Ağustos ayı "Gümrükte Gündem"i belirleyen başlıca gelişmeler, Basitleştirilmiş Gümrük Beyanı (BGB) kapsamında ithalat limitinin 150 Avro'dan 30 Avro'ya düşürülmesi, tek ve maktu vergi oranlarının da arttırılmasına ilişkin yapılan değişiklikler, 3818.00 tarife alt pozisyonunda sınıflandırılan bazı eşyalar için gözetim uygulaması getirilmesi ile yağlık ayçiçek tohumu ve ham ayçiçeği tohumu yağı ithalatında tarife kontenjanı açılması olmuştur.

Yukarıda bahsi geçen konular ve Ağustos ayı içerisinde yapılan diğer değişikliklere ilişkin detayları ile öne çıkan gümrük ve uluslararası ticaret konularını aşağıda bulabilirsiniz.

1. Vergileri ödenmek suretiyle yolcu beraberinde veya posta yoluyla ya da hızlı kargo taşımacılığı yoluyla serbest dolaşıma sokulacak eşyada vergi oranlarında ve kıymet limitlerinde değişiklik yapıldı.

06.08.2024 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 8787 sayılı "4458 sayılı Gümrük Kanununun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar" ile 2009/15481 sayılı Karar'ın 62'nci maddesinin birinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

"1. Posta veya hızlı kargo taşımacılığı yoluyla bir gerçek kişiye gelen ve ticari miktar ve mahiyet arz etmeyen, kıymeti 30 Avro'yu geçmeyen eşya ile kıymeti 1500 Avro'yu geçmeyen ilaç cinsi eşyanın değeri üzerinden;
a) Avrupa Birliği ülkelerinden doğrudan gelmesi halinde % 30,
b) Diğer ülkelerden gelmesi halinde % 60,
c) 6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (IV) sayılı listede yer alan eşya olması durumunda yukarıdaki oranlara ilave % 20,

oranında tek ve maktu bir vergi tahsil edilir."

Ayrıca ilgili Karar'ın 2'nci maddesi uyarınca, 2009/15481 sayılı Karar'ın 126'nci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde yer alan "150" ibaresi "30" şeklinde değiştirilmiştir.

Söz konusu düzenlemeler ışığındadır:

- ▶ Posta ve hızlı kargo taşımacılığı yoluyla bir gerçek kişiye gelen ve ticari miktar ve mahiyet arz etmeyen eşyada tek ve maktu vergi uygulanacak eşya için kıymet üst limiti 150 Avro'dan 30 Avro'ya düşürülmüş olup, uygulanacak tek ve maktu vergi oranı ise gönderinin Avrupa Birliği ülkelerinden doğrudan gelmesi halinde %20'den %30'a, diğer ülkelerden gelmesi halinde %30'dan %60 oranına yükseltilmiştir.
- ▶ Posta ve hızlı kargo taşımacılığı yoluyla bir tüzel kişiye gelen ve ticari miktar ve mahiyet arz etmeyen, kıymeti 22 Avro'yu geçmeyen eşyanın değeri üzerinden, uygulanacak tek ve maktu vergi oranı gönderinin Avrupa Birliği ülkelerinden doğrudan gelmesi halinde %20'den %30'a, diğer ülkelerden gelmesi halinde %30'dan %60 oranına yükseltilmiştir.
- ▶ Yolcu beraberinde gelen, ticari miktar ve mahiyet arz etmeyen, değeri 430 Avro ila 1500 Avro arasında olan ve yolcu beraberinde kişisel eşya listesi (zati eşya listesi) dışında kalan eşyanın değeri üzerinden uygulanacak tek ve maktu vergi oranı gönderinin Avrupa Birliği ülkelerinden doğrudan gelmesi halinde %20'den %30'a, diğer ülkelerden gelmesi halinde %30'dan %60 oranına yükseltilmiştir.
- ▶ Posta veya hızlı kargo taşımacılığı yoluyla bir gerçek kişiye gelen, değeri 30 Avro'yu aşan ancak 1.500 Avro'yu aşmayan, ticari miktar ve mahiyet arz etmeyen eşyanın

serbest dolaşıma giriş beyanı hızlı kargo operatörleri tarafından normal usulde detaylı beyan ile yapılacaktır. Daha önce bu oran 150 ila 1.500 Avro arasındaki eşyayı kapsamaktaydı.

Bu Karar yayımı tarihinden 15 gün sonra (21.08.2024) yürürlüğe girmiştir.

2. 3818.00 tarife alt pozisyonunda sınıflandırılan bazı elektronikte kullanılmak üzere dope edilmiş kimyasal bileşiklerin ithalinde kıymet bazlı gözetim uygulaması getirilmiştir.

08.08.2024 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan “İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2024/8)” uyarınca 3818.00.10.00.00 ve 3818.00.90.00.00 gümrük tarife pozisyonu (GTİP) numaralarında sınıflandırılan dope edilmiş silisyum (yalnız mavi devre levhaları (blue wafer)) ve diğerleri (yalnız mavi devre levhaları (blue wafer)) tanımlı eşyadan birim gümrük kıymeti aşağıda gösterilen eşik değerler altında kalanların ithalinde, Ticaret Bakanlığınca (İthalat Genel Müdürlüğü) düzenlenecek gözetim belgesi aranacaktır.

GTİP	Eşyanın tanımı	Birim gümrük kıymeti (ABD Doları/Kg*)
3818.00.10.00.00	Dope edilmiş silisyum (yalnız mavi devre levhaları (blue wafer))	85
3818.00.90.00.00	Diğerleri (yalnız mavi devre levhaları (blue wafer))	

* Kg: Brüt Ağırlık

Yukarıda belirtilen eşya ancak gözetim belgesi ile ithal edilecektir. Gözetim belgesi taleplerine ilişkin başvurular, Gümrükler Tek Pencere Sistemi kapsamında Ticaret Bakanlığı internet sayfasında (www.ticaret.gov.tr) yer alan “E-Hizmetler” ve “E-İşlemler” altındaki “İthalat Belge İşlemleri” bölümünde yer alan “E-İmza Uygulamalarına Giriş” kısmında elektronik imza ile yapılır. Ayrıca, e-Devlet (www.turkiye.gov.tr) üzerinden de başvurulabilir.

Elektronik ortamda yaşanabilecek sıkıntılar nedeniyle başvuru yapılamaması halinde, başvurular fiziksel olarak da yapılabilir.

Bu durumda Tebliğ’in 1 no.lu ekinde yer alan başvuru formu kullanılır ve başvuru sahibinin ticaret sicil tasdiknamesi başvuru formuna eklenir.

Bu tebliğ yayımı tarihini takip eden otuzuncu gün (07.09.2024) yürürlüğe girecektir.

3. Yağlık ayçiçek tohumu ve ham ayçiçeği tohumu yağı ithalatında tarife kontenjanı açılmıştır.

06.08.2024 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan 05.08.2024 tarihli 8788 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı’na ekli “Yağlık Ayçiçeği Tohumu ve Ham Ayçiçeği Yağı İthalatında Tarife Kontenjanı Uygulanması Hakkında Karar” ile 1206.00.99.00.19 ve 1512.11.91.00.00 GTİP’lerinde sınıflandırılan ayçiçeği tohumu

veya ham ayçiçeği yağı cinsi eşya için tarife kontenjanı açılmış olup tarife kontenjanı kapsamında uygulanacak gümrük vergisi oranları belirtilmiştir.

Buna göre;

- ▶ 1206.00.99.00.19 GTİP’inde sınıflandırılan “Diğerleri” tanıma haiz yağlık ayçiçeği tohumu için 1.000.000 ton tarife kontenjanı uygulanmakta olup bu kapsamda ithal edilecek eşya için gümrük vergisi oranı %8 olacaktır. Tarife Kontenjanı dönemi 01/01/2025 - 30/04/2025 olarak belirlenmiştir.
- ▶ 1512.11.91.00.00 GTİP’inde sınıflandırılan “Ayçiçeği tohumu yağı” tanıma haiz ayçiçeği tohumu için 400.000 ton tarife kontenjanı uygulanmakta olup bu kapsamda ithal edilecek eşya için gümrük vergisi oranı %20 olacaktır. Tarife Kontenjanı dönemi 01/01/2025 - 30/04/2025 olarak belirlenmiştir.

Tarife kontenjanının Ticaret Bakanlığında gerekli görülen haller dışında, 01/07/2024 - 30/11/2024 tarihleri arasında yerli ayçiçeği tohumu alımı yapan firmalara tahsis edileceği düzenlenmiştir.

Tarife kontenjanı dışında kalan ithalatlarda ise İthalat Rejimi Kararı ile yürürlükte olan gümrük vergisi oranları uygulanmaya devam edecektir.

Bu Karar, yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.



Sosyal güvenlikte son gelişmeler

İşveren yemek yardım ödemelerindeki SGK istisnası geri alınabilir!

SGK yemek istisna uygulamasının banka yemek yardımı hesabına bağlı kartlar ile diğer finans kurumlarınca sağlanan ödeme yöntemleri ve harcama kalemleri bağlamında değerlendirilmesi

İşverenler tarafından çalışanlara sağlanan yemek yardımı desteği, çalışmanın karşılığında ziyade sosyal destek kapsamındaki menfaatlerin bir parçası olarak kabul edilmektedir. Ancak diğer sosyal destekler gibi süreklilik kazandığında ise bir çalışma koşulu haline gelmekte ve çalışan onayı olmadan tek taraflı olarak uygulamadan vazgeçilememektedir. İşverence çalışanlara yapılabilecek yemek yardımları aşağıdaki şekillerde olabilmektedir.

- ▶ Çalışanlara işyerinde veya işyerinin müstemilatında yemek verilmesi,
- ▶ Yemek hizmeti satın alınarak çalışanlara işyerinde veya hizmetin satın alındığı işletmede yemek hizmeti sunulması,
- ▶ Çalışanlar için üçüncü kişilere yemek kuponu, yemek kartı, yemek çeki vb. araçlarla fatura karşılığı yemek bedeli ödenmesi
- ▶ Çalışanlara yemek parası adı altında nakden ödeme yapılması veya banka kartları verilmesi
- ▶ Aynı işyerinde çalışan bazı sigortalılara işyerinde veya müstemilatında, bazı sigortalılara da yemek verme hizmetini sağlayan yerlerde yemek verilmesi.

Esasen yemek bedellerinin çalışanlara aktarılma yöntemi ve harcama yeri bakımından SGK'nın yaklaşımı tüm kartlar/tüm ödeme yöntemleri noktasında benzerdir. Bu yazımızda son dönemde yaygınlaştığı, kullanım alanları arttığı gözlenen banka yemek yardımı hesabına bağlı kartlar ve diğer finans kurumlarınca sağlanan ödeme yöntemleri aracılığıyla yapılan yemek yardımlarının SGK prim istisnası özelinde değerlendirilmesi yapılacaktır.

Genel olarak işverenlerce işyerinde veya müstemilatında yemek verilmemesi şartıyla, yemek bedeli adı altında sigortalılara veya sigortalılar için üçüncü kişilere yapılan her türlü ödemelerin günlük brüt asgari ücretin yüzde 23,65'i prime esas kazançtan istisna tutulmaktadır. 2024 yılı ikinci yarısında asgari ücret değişmediğinden SGK uygulamasında yılın tamamında yemek istisna tutarı nakit veya kartla ödenmesine bakılmaksızın 157,69 TL olarak uygulanacaktır.

Personele sağlanan yemek yardımlarının nakit özellikli ödeme kartları/araçları ile verilmesi halinde SGK istisnası geçerli mi?

Son dönemde yemek yardımları ile ilgili banka kartı ve e-para şirketlerinin ödeme kartı gibi nakit özellikli yeni uygulamaların ortaya çıkması ile bu uygulamaların mevzuatta sağlanan istisnaları sağlayıp sağlamadığı ve harcama yerleri bakımından bir sınırlama olup olmadığı noktasında çokça soru almaktayız. Bu noktada, söz konusu uygulamaların özellikle SGK prim istisnası bakımından değerlendirilmesi önem arz etmektedir.

Banka ve e-para yemek mevduat hesabı/cüzdanı uygulamasında ilgili finans kurumları tarafından kendi veya müşteri şirket çalışanları adına ayrı bir yemek yardım mevduat

hesabı açılmak suretiyle bu hesaba tanımlı olarak çalışanlara bir banka kartı ve/veya ödeme kartı verilmektedir. Söz konusu hesabın ve kartın nakit çekim, eft/havale gibi para transferlerine kapalı olduğu, hesaptaki bakiyenin yalnızca banka/ödeme kartı ile kullanılabilirdiği ancak hesaptaki karta bağlı bakiyelerin sadece yemek hizmeti veren işletmelerde değil, tüm işletmelerde (kozmetik, giyim, teknoloji, turizm, sağlık, alkol ve tütün ürünleri, gıda, vb.) ve tüm POS'larda kullanılacak özellikte yani harcama noktaları bakımından sınırlandırılmamış olduğu ve söz konusu kartlara istisna tutarında veya istisna tutarının üzerinde nakit yüklenebileceği anlaşılmaktadır.

SGK tarafından yemek istisna bedelinde ödeme yöntemi bakımından bir sınırlama getirilmemiştir, ancak söz konusu e-para ve banka hesabı ile bunların kartlarına yüklenen yemek bedellerinin günlük asgari ücretin %23,65'ine kadar sigorta priminden istisna tutulabilmesi için söz konusu kartların yalnızca yemek yenilmesi amacıyla kullanılması gerekir. Bu anlamda giyim, teknoloji, kozmetik ve benzeri yemek dışı sektörlerde kullanımı SGK tarafından kabul edilmemektedir. Bununla birlikte SGK'nın görüşüne göre; yemek yardım mevduat hesabına dayalı banka kartlarına ve e-para kuruluşlarının ödeme kartlarına işverenler tarafından çalışanları adına yemek yardımı adı altında yapılan ödemeler AYNİ değil NAKİT ödeme kapsamında sayılmaktadır. Ancak, bu şekilde sağlanan yardımların nakit olarak sayılması, (istisna limiti altında kalsa dahi) yemek dışı kullanımların primden muaf olması sonucunu doğurmamaktadır.

Sigortalıların hesaplarına yüklenen meblağların yemek dışı kullanımı halinde (Giyim, teknoloji, kozmetik, temizlik, ...vb);

- ▶ Sadece yemek yenmesi halinde yemek yenen miktarın günlük asgari ücretin %23,65'ine kadarki kısmı istisna kapsamına dahil edilecektir.
- ▶ Kısmi yemek + kısmi yemek dışı için kullanım halinde, fatura ve fiş ile belgelendirme şartı ile sadece istisna limitine kadarki yemek harcamaları primden muaf olacaktır. Yemek harici kullanımlar istisnaya tabi olmayacaktır.

Yemek yardım paralarının yemek için harcadığı kayıt ve belgelerden ayırt edilebiliyor olması gerekir. Aksi halde ödemelerin tamamı ücret olarak dikkate alınır.

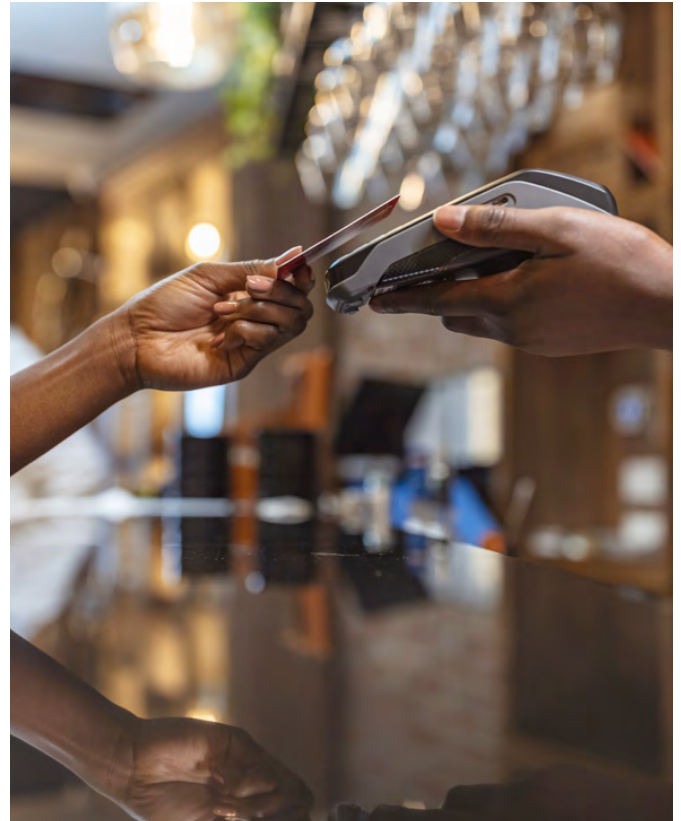
Yemek yardım banka mevduat hesabı, e-para hesabı ve bu hesaplara bağlı kartlara yüklenen meblağların hem yemek yenilmesi hem de yemek dışı kullanımının söz konusu olması halinde bunun ayrımının tespit edilebilmesi/yapılabilmesi (işyeri kayıtlarından, harcama kayıt ve belgelerinden, hizmet sözleşmesi, sigortalı ücret bordrosundan vb.) kaydıyla sadece yemek yenilen kısım/tutar belirlenen şartlar dahilinde istisna kapsamında değerlendirilecektir. Ancak; söz konusu hesaplara veya kartlara yüklenen meblağların yemek yenilmesi amacıyla kullanıldığının SGK denetim elemanları tarafından fiili veya kayden tespit, kamu idarelerinin denetim elemanları veya kamu kurum ve kuruluşları ile bankalar tarafından düzenlenen belge ve bilgilerden anlaşılamaması halinde sigortalının ilgili hesaplarına yüklenen tutarların ek bir ücret olarak değerlendirilmesi ve söz konusu ödemelerin tamamının prime esas kazançta tabi tutulması söz konusu olacaktır.

Bu son maddede dikkat edilmesi gereken konu esasen bu tür ödeme araçları ile sağlanan yemek desteğinin sadece yemek hizmetleri için kullanılması, örneğin giyim, kozmetik, temizlik malzemeleri gibi yemek dışı harcamalar için kullanıldığının tespiti halinde belgelendirilmez ise tamamı, belgelendirilebilirse bu kullanımlar istisna kabul edilmeyecektir.

SGK incelemesinde yemek ve yemek dışı kullanımın tespitinde belgelendirme ve ispat yükümlülüğü işverenlere yüklenmiştir.

Bir diğer önemli konu da denetime tabi olunması halinde yemek harcaması ya da yemek dışı harcamaların ayrıştırılması için belgelendirme ve ispat yükümlülüğünün işverenlere yüklenmiş olmasıdır. İşveren tarafından çalışanın hesabına aktarılan ancak yemekte kullanıldığı belgelendirilemeyen ödemelerin tamamı ücret olarak kabul edilecek ve böylece limiti aşmayan kısım da tamamen prime tabi tutulacaktır. Ancak belgelendirme ile ispat edilebilirse yemek ve yemek dışı kullanım halinde sadece yemek kısmı istisna limitleri kapsamında primden muaf olmaya devam edecektir. Bu noktada banka ve e-para kartları ile harcamaların (yemek ve yemek dışı kullanımların) faydalanıcı inisiyatifine bırakılması işverenler için önemli bir risk unsuru olarak varlığını korumaktadır.

Sonuç olarak; işverenler tarafından banka veya finans kuruluşları ödeme araçları ile yapılan yemek desteklerinin, harcama kalemleri yönünden yemek dışı kullanımı istisna kapsamı dışında olup, yardımların yemek için kullanıldığının belgelendirilmesi sorumluluğu da işverenlere bırakılmıştır. Bu hususun belgelendirme ile ispatlanamaması halinde ödeme yapılan söz konusu tutarların tamamı (yemek yenen tutarlar da dahil) ücret kabul edilerek geçmişe dönük olarak SGK primine tabi tutulacaktır. Bu durum idari para cezası, fark prim ve gecikme cezası ile faydalanılan teşvik ve desteklerin iptaline kadar gidecek önemli riskler barındırmaktadır.



**15.05.2024 tarihli ve E:2022/1244, K:2024/476 sayılı karar
(Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu)**

Konu: İdari Yargılama Usulü Kanunu, dava açma süresi, kamu düzeni, usuli müstesep hakkın istisnası, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu kararlarının bağlayıcılığı ve derdest davalarda uygulanma gerekliliği.

Özet: Davanın süresi içinde açıldığına yönelik bozma kararına uyularak verilen kararın temyiz incelemesi aşamasında bu konu hakkında tekrar inceleme yapılmamasının, hukuki güvenlik ilkesinin gereklerinden biri olan hukuki istikrarın sağlanması ve yargı kararlarına olan genel güvenin sarsılmasını önlemek açısından gerekli olduğu,

Ancak dava açma süresinin kamu düzenine ilişkin olması ve temyize konu ısrar kararı verildikten sonra 19/06/2022 tarih ve 31871 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 15/03/2022 tarih ve E:2021/2, K:2022/1 sayılı kararı nedeniyle yargılama sürecinde doğan usuli kazanılmış hakka istisna tanınmasının ve bu aşamada dava açma süresi yönünden tekrar inceleme yapılmasını gerektiren bir nedenin var olup olmadığının değerlendirilmesinin gerektiği,

Usul kurallarının zaman bakımından uygulanması için kabul edilen derhal uygulanma ilkesinin İçtihatları Birleştirme Kurulu kararları için de geçerli olduğu ve bu kararların idari makamlar ve idari yargı mercileri yönünden bağlayıcı olduğu,

21/10/1970 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 20/06/1970 tarih ve E:1969/1, K:1970/27 sayılı kararı uyarınca İçtihatları Birleştirme Kurulu kararlarının verildikleri sırada derdest olan davalarda uygulanması gerektiği sonucuna ulaşıldığı,

Dava konusu edilen idari işlemin tesis edildiği tarihte 15/03/2022 tarihli İçtihatları Birleştirme Kurulu kararının henüz yürürlüğe girmediği, ancak bakılan davanın henüz kesin hükümle sonuçlanmadığı gözetildiğinde anılan İçtihatları Birleştirme Kurulu kararının bu aşamada uygulama alanı bulabileceğinde İçtihatları Birleştirme Kurulunun 20/06/1970 tarihli kararı uyarınca kuşku bulunmadığı,

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 15/03/2022 tarihli kararının, davacı lehine bozma kararına uyulmasından doğan usuli kazanılmış hakkın istisnasını oluşturduğu,

Olayda, 23/12/2015 tarihinde tebliğ edilen dava konusu işleme karşı otuz gün içinde dava açılması gerekirken, bu süre geçirildikten sonra 18/02/2016 tarihinde açılan davanın süresinde açılmadığı görüldüğünden davanın esasının incelenmesine olanak bulunmadığı.

**15.05.2024 tarihli ve E:2022/1663, K:2024/473 sayılı karar
(Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu)**

Konu: Katma Değer Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu, takdir komisyonu, matrah takdiri, katma değer vergisi indirimi, vergi incelemesi.

Özet: Hakkında düzenlenen vergi tekniği raporuyla muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı fatura düzenlediği tespit edilen ... Anonim Şirketinden fatura temin ettiği Ba

formları ve birtakım veriler ile tespit edilen davacı adına, Ba formuyla bildirilen emtia alış bedelleri dikkate alınarak takdir komisyonu kararları uyarınca matrah takdir edilmesinden sonra yeniden düzenlenen katma değer vergisi beyan tablosu uyarınca re'sen tarh edilen katma değer vergileri ve vergilerin bir katı tutarında kesilen vergi ziyaı cezalarının kaldırılması istemiyle dava açıldığı,

Olayda takdir komisyonunca davacı tarafından ilgili faturaların yasal defterlere kaydedilip kaydedilmediği, faturalar içeriği katma değer vergilerinin indirim konusu edilip edilmediği hususunda herhangi bir inceleme ve araştırma yapılmadığı ii. Takdir komisyonunca davacı tarafından kullanılan faturaların gerçek bir emtia teslimine veya hizmet ifasına dayanmaması sebebiyle matrah farkı takdir edilmişse de bu hususun matrah takdir edilmesini değil katma değer vergisi indirimlerinin reddini gerektiren bir durum olduğu,

Davacının defter ve belgeleri üzerinde inceleme ve araştırma yapılmaksızın tarh edilen vergi ve kesilen cezalarda hukuka uygunluk bulunmadığı.

30.05.2024 tarihli ve E-84974990-130[KDV.1/İ-1-2023/42] sayılı (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları KDV ve ÖTV Grup Müdürlüğü)

Konu: Kamuya yararlı derneğe ait gayrimenkul satışı.

Özet: İlgide kayıtlı özelge talep formunda, söz konusu derneğin kamuya yararlı dernek statüsünde olduğu ve bünyesinde bir iktisadi işletmesi bulunduğu belirtilerek derneğin adına kayıtlı olan gayrimenkulün satışının KDV yükümlülüğü bakımından değerlendirilmesi hususunda Başkanlığın görüşü talep edilmektedir.

Bu doğrultuda;

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendinde, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin kazançları kurumlar vergisinin konusu kapsamına alınmış olup, aynı Kanun'un 2'nci maddesinin beşinci fıkrasında da dernek veya vakıflara ait veya tabi olup faaliyetleri devamlı bulunan ve birinci ve ikinci fıkralar dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmelerin iktisadi işletme olduğu; maddenin altıncı fıkrasında ise iktisadi kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmamasının mükellefiyetlerini etkilemeyeceği, mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olmasının, kar edilmemesinin veya karın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesinin bunların iktisadi niteliğini değiştirmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Anılan Kanun'un uygulanmasına ilişkin açıklamaları içeren 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin (2.3.1.) bölümünde iktisadi kamu kuruluşunun ticari, sınai veya zirai bir işletme oluşturup oluşturmadığı hususunda, Tebliğ'in (2.4) bölümünde yapılan açıklamaların dikkate alınması gerekmektedir.

Söz konusu Tebliğ'in (2.4.) bölümünde, iktisadi işletmenin

belirlenmesinde işletmelerin belirgin özelliklerinin bağlılık, devamlılık ve faaliyetin ticari, sınai veya zirai bir mahiyet arz etmesinin, diğer bir anlatımla iktisadi işletmenin unsurlarının ticari faaliyetin de temel özelliklerinden olan, bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alım-satımı, imalatı ya da hizmet ifaları gibi faaliyetler olduğu, Kanunun bu gibi halleri tek tek saymak yerine, dernek ya da vakıf tarafından piyasa ekonomisi içerisinde icra edilen tüm iktisadi faaliyetleri kapsamına aldığı, satılan mal veya hizmete ait bedelin sadece maliyeti karşılayacak kadar olmasının, kâr edilmemesinin, kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesinin bunların iktisadi işletme olma vasfını değiştirmeyecektir.

Öte yandan, GİB intranet kayıtlarının tetkikinden söz konusu derneğe ait iktisadi işletmenin faaliyet konusunun " Satış" olduğu ve gayrimenkul alım satımı veya kiralamasına yönelik faaliyetlerin bulunmadığı anlaşılmaktadır. Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, derneğin tüzel kişiliği itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmamaktadır ve derneğin mülkiyetinde bulunan gayrimenkullerin piyasa ekonomisi içerisinde ve bir organizasyon dahilinde, ticari amaç güdülmek suretiyle devamlılık arz edecek şekilde satışının yapılması halinde derneğe bağlı ikinci bir iktisadi işletme söz konusu olacak ve söz konusu taşınmaz satışından elde edilen kazançlar, oluşan bu iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Ancak, bahse konu taşınmaz satış işleminin herhangi bir ticari amaç güdülmeksizin sadece taşınmazların derneğin mülkiyetinden çıkarılması amacına yönelik olması ve herhangi bir organizasyon çerçevesinde devamlı surette gayrimenkul alım-satımı şeklinde yapılan bir faaliyet olmaması halinde, bu satış işlemi dolayısıyla söz konusu dernek bünyesinde bu konuyla ilgili ayrıca bir iktisadi işletme oluşması söz konusu olmayacaktır.

Katma değer vergisi yönünden;

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu'nun;

-1/1'inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu,

-1/3-d maddesinde, müzayede mahallerinde yapılan satışların KDV'ye tabi olduğu,

-1/3-g maddesinde, genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veya bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetlerinin KDV'ye tabi olduğu görülmektedir.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin "Kamu Kurum ve Kuruluşları, Dernek ve Vakıflar ile Mesleki Kuruluşların Vergilendirilmesi" başlıklı (I/B-2) bölümünde ise;

"2.1. Genel Olarak

3065 sayılı Kanun'un (1/3-g) maddesinde sayılan; genel bütçeye dâhil idareler, özel bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, dernek ve vakıflar ile her türlü mesleki kuruluşların ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyet kapsamına

girmeyen, kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri vergiye tabi değildir.

Öte yandan yukarıda sayılan kuruluşlara ait veya tabi olan veya bunlar tarafından kurulan ve işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşlar, iktisadi işletme olarak mütalaa edilir. Bunların ticari, sınaî, zirai ve mesleki faaliyetleri vergiye tabi tutulur. Bu çerçevede belediyelere bağlı otobüs, havagazi, su, elektrik, mezbaha, soğuk hava deposu vb. işletmeler ile döner sermayeli kuruluşlar, istisna kapsamına girmeyen faaliyetleri dolayısıyla vergiye tabi olurlar.”

açıklaması yer almaktadır.

Buna göre, Derneğiniz mülkiyetinde bulunan taşınmazların piyasa ekonomisi içerisinde ve bir organizasyon dahilinde, ticari amaç güdülmek suretiyle devamlılık arz edecek şekilde satışının yapılması halinde Derneğinize bağlı bir iktisadi işletme söz konusu olacağından bu iktisadi işletmenin taşınmaz satışı 3065 sayılı Kanun'un 1/3-g maddesine göre KDV'ye tabi olacaktır.

Öte yandan, taşınmaz satışı nedeniyle Derneğiniz bünyesinde iktisadi işletme oluşmaması halinde yapılan taşınmaz satışı (müzayede suretiyle yapılan satışlar hariç) KDV'ye tabi olmayacaktır.

11.06.2024 tarihli ve E-30094508-120-18318 sayılı özelge (Erzurum Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Grup Müdürlüğü)

Konu: Vergiye uyumlu mükelleflere sağlanan vergi indiriminden yararlanma talebi

Özet: İlgide kayıtlı özelge talep formunda, 2023 takvim yılına ilişkin olarak 12/3/2024 tarihinde verilen ve %5'lik vergi indiriminin hesaplandığı yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerinden tahakkuk eden gelir vergisinin ilk taksiti ile damga vergisini kanuni süresi içerisinde (25/3/2024) ödendiği belirtilerek, söz konusu şirketin Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121'inci maddesinde yer alan vergiye uyumlu mükelleflere sağlanan vergi indiriminden yararlanmasının mümkün olup olmadığı hususunda Başkanlığın görüşü talep edilmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi" başlıklı mükerrer 121'inci maddesinde, "Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar ile kurumlar vergisi mükelleflerinden (finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere), bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen şartları taşıyanların yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'i, ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilir. Şu kadar ki hesaplanan indirim tutarı, her hâl ve takdirden 1 milyon Türk lirasından (6.900.000 TL) fazla olamaz. İndirilecek tutarın ödenmesi gereken vergiden fazla olması durumunda kalan tutar, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilir. Bu süre içinde mahsup edilemeyen tutarlar red ve iade edilmez. Gelir vergisi mükelleflerinin yararlanacağı indirim tutarı, ticari, zirai veya mesleki faaliyet nedeniyle beyan edilen kazançların

toplam gelir vergisi matrahı içerisindeki oranı dikkate alınmak suretiyle hesaplanan gelir vergisi esas alınarak tespit edilir.

Söz konusu indirimden faydalanabilmek için;

1. İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş (Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz.) olması,
2. (1) numaralı bentte belirtilen süre içerisinde kesinleşmiş olması koşuluyla vergi beyannamelerindeki vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması (Kesinleşen tarhiyatların, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl için geçerli olan, birinci fıkradaki indirim tutar sınırının %1'ini aşmaması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.),
3. İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla, (1) numaralı bent kapsamındaki vergi beyannameleri üzerine tahakkukeden vergilerin ödenmiş olması (Ödemenin, ilgili mevzuatı gereği istenilen bilgi ve belgelerin tam ve eksiksiz olarak ibraz edilmiş olması koşuluyla, vergi kanunları gereği doğan iade alacaklarından mahsuben yapılmış olması ve indirimden yararlanıldıktan sonra söz konusu iade alacağı tutarının mahsuben ödemesi talep edilen vergi borcu tutarının altına düşmesi hâlinde, eksik ödenmiş duruma gelen vergilerin mahsuben ödenmek istenilen tutarın %10'unu aşmaması kaydıyla, eksik ödenmiş vergiler dolayısıyla veya vergi kanunları gereğince, tecil edilerek belirlenen şartların gerçekleşmesine bağlı olarak terkin edilecek vergilerin, şartların sağlanamaması hâlinde kanunlarında belirlenen tecil süresinin sonunu takip eden onbeşinci günün bitimine kadar ödenmesi şartıyla, bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.), ayrıca, vergi aslı (vergi cezaları ile fer'i alacaklar dâhil) 1.000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması

şarttır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun; 92'nci maddesinin birinci fıkrasında, bir takvim yılına ait beyannamenin izleyen yılın Mart ayının başından 25. günü (115 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile belirlenen Mart ayının son günü) akşamına kadar verileceği, 117'nci maddesinin birinci fıkrasında da yıllık beyanname ile bildirilen gelir üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisinin Mart ve Temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödeneceği hükme bağlanmıştır. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun; 14'üncü maddesinin dördüncü fıkrasında, beyannamenin, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci (115 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile belirlenen Mart ayının son günü) günü akşamına kadar verileceği, 21'inci maddesinin birinci fıkrasında da kurumlar vergisinin beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar ödeneceği hüküm altına alınmıştır.

Vergiye uyumlu mükellef indirimi uygulamasıyla, ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar ile kurumlar vergisi mükelleflerine, belirli şartlarla yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'inin, ödenmesi gereken gelir veya

kurumlar vergisinden indirilmesi imkânı sağlanmıştır. Söz konusu indirimden faydalanılabilmesi için temel iki şart, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması ve indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla son üç yıla ilişkin vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması gerekmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121'inci maddesinde muhtelif Kanunlarla yapılan değişikliklerle indirimden faydalanmaya yönelik şartların kolaylaştırılması amaçlanmıştır.

Bu madde kapsamında vergiye uyumlu mükellef kapsamına girilmesi, gelir ve kurumlar vergisi indiriminden faydalanmanın yanı sıra, akaryakıt sektöründe indirimli teminat imkanından faydalanabilmesi için de önemlidir. Gelir vergisi beyannamesi, 1 Mart ila 31 Mart tarihleri arasında verilmekte ve tahakkuk eden gelir vergisi 31 Mart ve 31 Temmuz tarihlerine kadar iki taksitte ödenmektedir. Kurumlar vergisi beyannamesi ise 1 Nisan ila 30 Nisan tarihleri arasında verilmekte ve tahakkuk eden verginin de vade tarihi olan 30 Nisan itibarıyla ödenmesi gerekmektedir. Beyanname verme ve ödeme süresi bazı yıllarda uzatılabilmektedir. Örneğin 2023 takvim yılına ilişkin beyannamelerde yapılan süre uzatımında beyanname verme ve ödeme süresi gelir vergisi için 5 Nisan 2024 tarihine, kurumlar vergisi için 6 Mayıs 2024 tarihine uzatıldığından, gelir vergisinin ilk taksitinin vadesi 5 Nisan'a, kurumlar vergisinin vadesi de 6 Mayıs'a uzatılmıştır. Bu hüküm ve açıklamalar uyarınca, 12/3/2024 tarihinde verilen yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerine tahakkuk eden verginin 31/3/2024 (süre uzatımı nedeniyle 5/4/2024) tarihine kadar ödenebilmesi, 12/4/2024 tarihinde verilen yıllık kurumlar vergisi beyannamesi üzerine tahakkuk eden verginin de 30/4/2024 (süre uzatımı nedeniyle 6/5/2024) tarihine kadar ödenebilmesi kanun hükmü gereğidir. Dolayısıyla, indirimin hesaplanacağı gelir veya kurumlar vergisi beyannamesini beyanname verme süresinin son gününden daha önceki tarihlerde veren mükelleflerin, bu beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergilerini vadelerinde ödemeleri durumunda, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121'inci maddesinde öngörülen diğer şartları da sağlamaları kaydıyla, vergiye uyumlu mükelleflerde vergi indiriminden yararlanabilmeleri mümkün bulunmaktadır.

Bu bağlamda; 12/3/2024 tarihinde verilen gelir vergisi beyannamesi üzerine tahakkuk eden gelir vergisinin ilk taksiti ve damga vergisinin kanuni süresi içerisinde (25/3/2024) tarihinde ödenmiş olması nedeniyle, öngörülen diğer şartların da sağlanmış olması kaydıyla, söz konusu şirketin vergi indirimden faydalanması mümkündür.

08.05.2024 tarihli ve E-84098128-125[5-2022/27] sayılı özelge (İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Konu: Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile ilgili teknik hizmetlerin uygulanışı.

Özet: İlgide kayıtlı özelge talep formunda; bahsi geçen Şirketin rüzgâr türbinlerinin bakım, onarım ve bilumum servis hizmetleri faaliyetleri ile iştigal ettiği, söz konusu işler kapsamında merkezli bir şirkete, rüzgâr türbinlerinin

bakım ve onarım işlemleri ile ilgili olarak 'da hizmet verildiği ve hizmet bedelinin döviz olarak tahsil edildiği belirtilerek, yurt dışında bilfiil bulunularak yapılan bakım onarım hizmetlerine ilişkin olarak elde edilen kazançların Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendinde yer alan istisna kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususunda Başkanlığın görüşü talep edilmiştir.

Bu doğrultuda;

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesinde; "Kanun'un 1'inci maddesinde sayılı kurumlardan kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler." hükmünün yer aldığı görülmektedir.

Aynı Kanun'un "İstisnalar" başlıklı 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendinde, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançların kurumlar vergisinden müstesna olduğu hükme bağlandığı görülmektedir.

"Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarda İstisna" başlıklı 5.9. bölümünde;

"Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi ile yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile Teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar, herhangi bir koşula bağlanmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Söz konusu şirketin bu maddeye ilişkin şekilde, kurumlar vergisi ödemesi gerekmez.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendinde, kurumların yurt dışında bulunan işyerleri veya daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kazançlar, maddede belirtilen tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olmak ve en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi yükü taşımak koşuluyla vergiden istisna edildiği görülmektedir.

Benzer şekilde, anılan fıkranın (h) bendi ile de yurt dışında bulunan işyerleri veya daimî temsilcileri aracılığıyla yapılan ve yurt dışında vergilendirilen inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların (vergi yükü oranına bakılmaksızın), ayrıca yurt içinde de vergilendirilmesinin önüne geçilmesi amacıyla bu kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bu fıkra gereğince, söz konusu kazançların kurumlar vergisine dahil olmadığı görülmektedir.

Teknik hizmetler esas itibarıyla inşaat, onarım ve montaj işleriyle ilgili olarak yürütülen planlama, projelendirme, mimarlık ve mühendislik, etüd, fizibilite, harita tasarımı, metraj, keşif, idari ve teknik şartname ile ihale dosyası hazırlama, ihale değerlendirme, mesleki kontrollük, inşaat kontrollüğü, tasarım kontrollüğü, işletmeye alma danışmanlığı, proje ve yatırım yönetimi ve benzeri hizmetleri kapsamaktadır.

Teknik hizmetlerden elde edilen kazançların da anılan istisnadan yararlanabilmesi için bu işlerin yurt dışında bulunan işyerleri veya daimî temsilciler aracılığıyla yapılması; yurt dışında ayrıca bir işyeri veya daimî temsilci

olmadan yapılan teknik hizmetlerin, hizmet ihracatı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca, teknik hizmetlerin yurt dışındaki inşaat, onarım ve montaj işlerine bağlı olarak yapılma şartı bulunmadığı görülmektedir.

İnşaat, onarım ve montaj işlerinin yurt dışında gerçekleştirilmesi için bir işyeri bulunması gerekirken, bu işlere bağlı teknik hizmetlerin yurt dışında herhangi bir işyeri olmaksızın Türkiye'den gerçekleştirilebilmesi de mümkün olabilmektedir. Proje hazırlanması gibi Teknik hizmetler, inşaat ve onarma işinin tamamlayıcı bir unsuru olmasına karşın; kurumların yurt dışında devam eden bir inşaat ve onarma işi olmadığı ya da ayrıca bir işyeri veya daimî temsilci bulundurulmadığı durumlarda, bu faaliyetin ihracat olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup yurt dışındaki inşaat işine bağlı olarak Türkiye'de yapılan teknik hizmetlerden sağlanan kazançların bu istisnadan yararlandırılması mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla, kurumların yurt dışında bir inşaat ve onarım işi varsa, buna bağlı Teknik hizmetler ister Türkiye'de isterse yurt dışında yapılsın, elde edilen kazançlar istisnadan yararlanabilecektir. Kurumların yurt dışında yaptıkları bir inşaat ve onarım işinin bulunmaması halinde ise ancak yurt dışında bir işyeri veya daimî temsilci aracılığıyla yaptıkları Teknik hizmetlerden elde edilen kazançlar istisnadan yararlanılabilecektir.

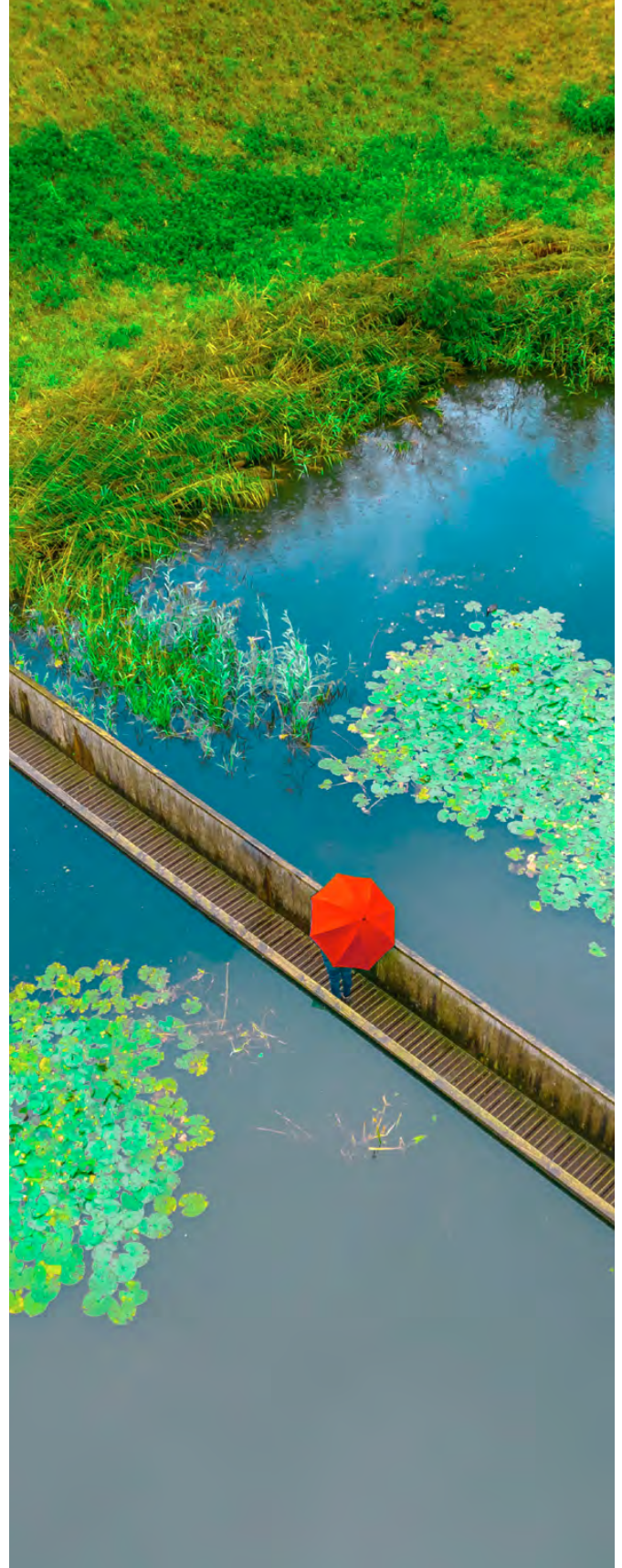
Buna göre, yurt dışında elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna tutulabilmesi için,

- Yapılan işin bir inşaat, onarım ve montaj işi ile teknik hizmet olması,
- Bu işlerin işyerleri veya daimî temsilciler vasıtasıyla yabancı bir ülkede yapılmış olması,
- Bu işlerden elde edilen kazancın yurt dışında vergilendirilmiş ve Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmiş olması,

gerekmektedir.

Özelge talep formu ekinde alınan bilgi ve belgelerin incelenmesinden, söz konusu şirketin tarafından 'da mukimi firmaya verilecek hizmetlerin kapsamının; rüzgâr türbinlerinin kanat kalite kontrolü ve raporlanması, üretim temelli ve dış etkenlerden kaynaklanan (yıldırım vb.) hasarların internal ve external tespiti ve tamiri, epoksi ve polyester tabanlı kimyasalların kanat iç ve dış yüzeyine uygulanması ve uygun ısı, basınç ve nem şartlarında cure sürecine sokulması, dikey ve yatay sönmüleme özellikleri farklı olan fiberglass malzemenin uygun reçine ile matrik yapıya getirilip taşıyıcı bölgelerin oluşturulması, çift kalıp tekniğiyle üretilen kanatlarla yapışma bölgelerinin kontrolü ve tamiri, bond filler, coat filler, gelcoat uygulamaları, kanat ön kep ve arka kep erozyon hasarları tespiti, tamiri ve lep koruyucu uygulamaları, kanat ring bölgesi bütünlüğünü bozabilecek hasarların tamiri, kanat omurgası tamiri, basla ve pvc gibi core bölgesinde oluşan hasarların tespiti tamiri ve raporlanması, yıldırım koruma sisteminin kontrolü, omega cihazlarıyla ölçümü ve raporlanması, yıldırım reseptörleri değişimi, tıkanık su tahliye bölgelerinin temizlenmesi ve tamiri, kanat tip tamiri, kule içi ekipmanlarının kontrolü, rotor kilidi kontrolü ve uygulaması, hidrolik fren testi basınç ve yağ kontrolleri olduğu anlaşıldığı görülmektedir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, şirketinizce mukimi firmaya 'da verilen söz konusu hizmetlerin rüzgâr türbinlerinin esaslı onarımı kapsamında değerlendirilmesi gerekmekte olup, bu işlerle ilgili olarak söz konusu şirketçe elde edilerek Türkiye'deki genel sonuç hesaplarına intikal ettirilecek kazancın, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendine göre istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır.



Sirküler İndeks

No	Tarih	Konu
65	29.08.2024	2024 yılı 2. dönem geçici vergi beyannamelerinin verilme ve ödeme süreleri 13 Eylül 2024 tarihine kadar uzatıldı.
64	29.08.2024	Brüt satışları 50 milyon TL'nin altında olan mükellefler 2024/2 ve 3. dönem geçici vergi dönemlerinde enflasyon düzeltmesi yapmayacaklar.
63	23.08.2024	2024 yılı 2. dönem geçici vergi beyannamelerinin verilme ve ödeme süreleri 6 Eylül 2024 tarihine kadar uzatıldı.
62	08.08.2024	2024 yılı 2. dönem geçici vergi beyannamelerinin verilme ve ödeme süreleri 27 Ağustos 2024 tarihine kadar uzatıldı.
61	05.08.2024	Başkalarının adı ve/veya hesabı ya da başkalarına ait ödeme araçları kullanılarak yapılan tahsilatlarda uygulanacak özel usulsüzlük cezaları.
60	02.08.2024	Vergi mevzuatında değişiklikler içeren 7524 sayılı Kanun yayımlandı.
59	01.08.2024	İpotek finansmanı kuruluşlarının ihraç edilen bazı menkul kıymetlerin gelirlerine uygulanan %7,5 oranlı stopajın süresi 31 Ekim 2024 tarihine kadar uzatıldı.
58	01.08.2024	Devlet tahvili ve Hazine bonoları ile HM VKŞ tarafından ihraç edilen kira sertifikalarına ilişkin %0 oranlı tevkifatın uygulanma süresi 31 Ekim 2024 tarihine kadar uzatıldı.
57	01.08.2024	Dövizli fonlar dışındaki yatırım fon gelirleri ile bankalarca ihraç edilen tahvil gelirlerinde uygulanan düşük oranlı tevkifatın süresi 31 Ekim 2024 tarihine kadar uzatıldı.
56	01.08.2024	Mevduat faizleri ile katılım bankalarının ödenen kâr paylarına uygulanan düşük oranlı tevkifatın süresi 31 Ekim 2024 tarihine kadar uzatıldı.
55	01.08.2024	Kur korumalı mevduat faizlerine stopaj getirildi.
54	18.07.2024	Enflasyon düzeltmesi işlemlerinde kullanılacak 2024/Ocak-Haziran aylarına ait ortalama ticari kredi faiz oranları açıklandı.
53	17.07.2024	16 Temmuz'da TBMM'ye sunulan Kanun Teklifi'nin, Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi ile ilgili düzenlemeleri.
52	17.07.2024	16 Temmuz'da TBMM'ye sunulan Kanun Teklifi'nin vergi mevzuatında değişiklik içeren düzenlemeleri.
51	16.07.2024	"Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Teklifi" TBMM Başkanlığına sunuldu.
50	05.07.2024	Gelir vergisinden istisna yurt içi ve yurt dışı gündelik tutarları (01.07.2024-31.12.2024).
49	05.07.2024	Gelir vergisinden istisna kıdem tazminatı tavanı ve çocuk yardımı tutarları (01.07.2024-31.12.2024).
48	02.07.2024	2024 yılında mali tatil 2-20 Temmuz tarihleri arasında uygulanacaktır.
47	27.06.2024	Mücbir sebep ilan edilen yerlerde akaryakıt ve LPG sektöründe faaliyet gösteren mükelleflerin teminat verme süresi uzatıldı.
46	12.06.2024	Tasarruf finansman şirketleri, ödeme kuruluşları ve elektronik para kuruluşlarına dekont düzenleme zorunluluğu getirildi.
45	06.06.2024	AYM, varlık yönetim şirketlerinin yaptıkları işlemler ve bununla ilgili olarak düzenlenen kâğıtlar için geçerli olan harç istisnasına ilişkin hükmü Anayasa'ya aykırı bularak iptal etti.
44	05.06.2024	Türkiye-Güney Kore Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması ve Protokolü Cumhurbaşkanı tarafından onaylandı.
43	27.05.2024	Mücbir sebep hali devam eden yerlerde 7256 ve 7326 sayılı Kanunlar kapsamındaki taksit ödeme süreleri uzatıldı.
42	23.05.2024	Türkiye ve ABD, daha önce beyan ettikleri Birinci Sütun'un geçiş sürecine ilişkin ortak beyanlarını güncelledi
41	21.05.2024	Elektronik defter uygulamasında bazı değişiklikler yapıldı.
40	21.05.2024	Yıllık tecil faizi oranı %48'e yükseltildi.
39	21.05.2024	Gecikme zammı oranı aylık %4,5'e yükseltildi.
38	16.05.2024	Mücbir sebep hali kapsamında 7440 sayılı Kanun'a göre başvuru ve ödeme sürelerine ilişkin Tebliğ yayımlandı.
37	15.05.2024	2024 yılı 1. dönem geçici vergi beyannamelerinin verilme ve ödeme süreleri 22 Mayıs 2024 tarihine kadar uzatıldı.

Vergi Takvimi

2024 Eylül ayı mali yükümlülükler takvimi

2 Eylül 2024 Pazartesi	Temmuz 2024 dönemi haberleşme vergisinin beyanı ve ödenmesi
	Temmuz 2024 dönemi mal ve hizmet alım/satımlarına ilişkin bildirim formlarının (Form Ba-Bs) verilmesi
	Temmuz 2024 dönemi sosyal güvenlik primlerinin (SGP) ödenmesi
	Değerli konut vergisi (DKV) 2. taksit ödemesi
	Temmuz 2024 dönemi dijital hizmet vergisinin (DHV) beyanı ve ödenmesi
10 Eylül 2024 Salı	16-31 Ağustos 2024 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Petrol ve doğalgaz ürünleri) verilmesi ve verginin ödenmesi
13 Eylül 2024 Cuma	2024 yılı 2. dönem (Nisan-Haziran) geçici vergi beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi*
16 Eylül 2024 Pazartesi	Ağustos 2024 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Alkollü ve alkolsüz içecekler ile tütün mamulleri) verilmesi ve verginin ödenmesi
	Ağustos 2024 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Dayanıklı tüketim malları ve diğer mallar) verilmesi ve verginin ödenmesi
	Ağustos 2024 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Tescile tabi olmayan motorlu taşıtlar) verilmesi ve verginin ödenmesi
	Ağustos 2024 dönemi banka ve sigorta muameleleri vergisi (BSMV) beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi
	Ağustos 2024 dönemi özel iletişim vergisi (ÖİV) beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi
	Ağustos 2024 dönemi kaynak kullanımını destekleme fonu (KKDF) kesintilerinin bildirimi ve ödenmesi
20 Eylül 2024 Cuma	Ağustos 2024 dönemi şans oyunları vergisi (ŞOV) beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi
25 Eylül 2024 Çarşamba	1-15 Eylül 2024 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Petrol ve doğalgaz ürünleri) verilmesi ve verginin ödenmesi
	Ağustos 2024 dönemi sorumlu sifatiyla katma değer vergisi (KDV) beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi
26 Eylül 2024 Perşembe	Ağustos 2024 dönemi muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin (MPHB) verilmesi ve verginin ödenmesi
	Ağustos 2024 dönemi damga vergisinin (DV) beyanı ve ödenmesi
	Ağustos 2024 dönemi konaklama vergisinin beyanı ve ödenmesi
30 Eylül 2024 Pazartesi	Ağustos 2024 dönemi katma değer vergisinin (KDV) beyanı ve ödenmesi
	Ağustos 2024 dönemi haberleşme vergisinin beyanı ve ödenmesi
	Ağustos 2024 dönemi mal ve hizmet alım/satımlarına ilişkin bildirim formlarının (Form Ba-Bs) verilmesi
	Ağustos 2024 dönemi sosyal güvenlik primlerinin (SGP) ödenmesi
	Ağustos 2024 dönemi dijital hizmet vergisinin (DHV) beyanı ve ödenmesi

* 19 Ağustos 2024 tarihine kadar verilmesi gereken 2024 yılı 2. dönem (Nisan-Mayıs-Haziran) geçici vergi beyannamelerinin verilme ve ödeme süreleri; ilk olarak 27 Ağustos 2024 Salı (171 No'lu VUK Sirküleri), ikinci olarak 6 Eylül 2024 Cuma (172 No'lu VUK Sirküleri) ve son olarak 13 Eylül 2024 Cuma (173 No'lu VUK Sirküleri) günü sonun akadar uzatılmıştır.

Gelir Vergisi

Gelir vergisi tarifesı - 2024 (Ücretler)

Gelir dilimi	Vergi oranı %
110.000 TL'ye kadar	15
230.000 TL'nin 110.000 TL'si için 16.500 TL, fazlası	20
870.000 TL'nin 230.000 TL'si için 40.500 TL, fazlası	27
3.000.000 TL'nin 870.000 TL'si için 213.300 TL, fazlası	35
3.000.000 TL'den fazlasının 3.000.000 TL'si için 958.800 TL, fazlası	40

Gelir vergisi tarifesı - 2024 (Diğer gelirler)

Gelir dilimi	Vergi oranı %
110.000 TL'ye kadar	15
230.000 TL'nin 110.000 TL'si için 16.500 TL, fazlası	20
580.000 TL'nin 230.000 TL'si için 40.500 TL, fazlası	27
3.000.000 TL'nin 580.000 TL'si için 135.000 TL, fazlası	35
3.000.000 TL'den fazlasının 3.000.000 TL'si için 982.000 TL, fazlası	40

Gelir vergisinden istisna günlük yemek yardımı (KDV hariç)	
Uygulandığı dönem	Tutar (TL)
01.07.2022-31.12.2022	51,00
01.01.2023-31.12.2023	110,00
01.01.2024-31.12.2024	170,00

Gelir vergisinden istisna günlük ulaşım bedeli (KDV hariç)	
Uygulandığı dönem	Tutar (TL)
01.07.2022-31.12.2022	25,50
01.01.2023-31.12.2023	56,00
01.01.2024-31.12.2024	88,00

Engellilik indirimi (2024)

Engellilik derecesi	Tutar (TL)
Birinci derece engelliler için	6.900
İkinci derece engelliler için	4.000
Üçüncü derece engelliler için	1.700

Konut kira geliri istisnası

Gelirin elde edildiği yıl	Tutar (TL)
2022	9.500
2023	21.000
2024	33.000

Tevkifata tabi tutulmuş menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı

Gelirin elde edildiği yıl	Tutar (TL)
2022	70.000
2023	150.000
2024	230.000

Tevkifata ve istisnaya konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı

Gelirin elde edildiği yıl	Tutar (TL)
2022	3.800
2023	8.400
2024	13.000

Değer artış kazançlarında istisna (Menkul kıymetler hariç)

Kazancın sağlandığı yıl	Tutar (TL)
2022	25.000
2023	55.000
2024	87.000

Arızı kazançlara ilişkin istisna

Kazancın sağlandığı yıl	Tutar (TL)
2022	58.000
2023	129.000
2024	200.000

Gelir vergisinden istisna kıdem tazminatı tavanı

Uygulandığı dönem	Tutar (TL)
01.01.2024 - 30.06.2024	35.058,58
01.07.2024 - 31.12.2024	41.828,42

Kurumlar Vergisi

Nakdi sermaye indirimi faiz oranları

Uygulandığı yıl	Oran (%)
2021	24,51
2022	13,47
2023	53,11

Gider yazılabilecek binek otomobil aylık kira tutarı

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2022	8.000
2023	17.000
2024	26.000

Binek otomobili iktisabında gider yazılabilecek ÖTV ve KDV tutarı

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2022	200.000
2023	440.000
2024	690.000

Binek otomobillerinde amortismanı tabi tutulabilecek iktisap bedeli

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)	
	ÖTV ve KDV hariç ilk iktisap bedeli	ÖTV ve KDV dahil iktisap bedeli
2022	230.000	430.000
2023	500.000	950.000
2024	790.000	1.500.000

Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi üst sınırı

Beyannamenin verildiği yıl	İndirim tutarı (TL)
2022	2.000.000
2023	4.400.000
2024	6.900.000

Vergi Usul Kanunu ve 6183 Sayılı Kanun

Gecikme zammı ve gecikme faizi oranları (Aylık)

Uygulandığı dönem	Oran (%)
21.07.2022 - 13.11.2023	2,50
14.11.2023 - 20.05.2024	3,50
21.05.2024 tarihinden itibaren	4,50

Tecil faizi oranları (Yıllık)

Uygulandığı dönem	Oran (%)
21.07.2022 - 13.11.2023	24
14.11.2023 - 20.05.2024	36
21.05.2024 tarihinden itibaren	48

Yeniden değerlendirme oranları

Yıl	Oran (%)
2021	36,20
2022	122,93
2023	58,46

Fatura düzenleme sınırı

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2022	2.000
2023	4.400
2024	6.900

Amortisman sınırı

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2022	2.000
2023	4.400
2024	6.900

Reeskont ve avans işlemlerinde iskonto ve faiz oranları

Reeskont işlemlerinde	%50,75
Avans işlemlerinde	%51,75
VUK kapsamındaki reeskont işlemlerinde	%51,75

Not: Bu oranlar 01.04.2024 tarihinden itibaren yapılan işlemler için geçerlidir.

Damga Vergisi

Azami damga vergisi (Her bir kâğıt için)

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2022	4.814.234,00
2023	10.732.371,80
2024	17.006.516,30

Damga vergisi oran ve tutarları (2024)

Damga vergisine tabi kâğıtlar	Oran/Tutar
Sözleşmeler	Binde 9,48
Ücretler (Avanslar dâhil)	Binde 7,59
Kira sözleşmeleri	Binde 1,89
Bilanço	360,10 TL
Gelir tablosu	171,90 TL
Yıllık gelir vergisi beyannamesi	467,20 TL
Kurumlar vergisi beyannamesi	624,10 TL
Katma değer vergisi beyannameleri	308,30 TL
Muhtasar ve prim hizmet beyannameleri	365,50 TL

Veraset ve İntikal Vergisi

İstisnalar (2024)

Evlatlıklar dâhil fûrûğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinde	1.609.552 TL
Fûrûğ bulunmaması halinde, eşe isabet eden miras hissesinde	3.221.082 TL
İvazsız suretle meydana gelen intikallerde	37.059 TL
Para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişler ile şans oyunlarında kazanılan ikramiyelerde	37.059 TL

Vergi tarifesi (2024)

Matrah dilim tutarları	Vergi oranı	
	Veraset yoluyla intikal	İvazsız intikal
İlk 1.700.000 TL için	%1	%10
Sonra gelen 4.000.000 TL için	%3	%15
Sonra gelen 8.700.000 TL için	%5	%20
Sonra gelen 17.000.000 TL için	%7	%25
Matrahın 31.400.000 TL'yi aşan bölümü için	%10	%30

Asgari Ücret ve Sosyal Güvenlik

Asgari ücret ve yasal kesintiler (TL)

Ödemeler / kesintiler	01.07.2023-31.12.2023	01.01.2024-31.12.2024
Brüt asgari ücret	13.414,50	20.002,50
Sosyal güvenlik primi işçi payı (%14)	1.878,03	2.800,35
İşsizlik sigortası primi işçi payı (%1)	134,15	200,03
Gelir vergisi matrahı	0,00	0,00
Hesaplanan gelir vergisi	0,00	0,00
Damga vergisi	0,00	0,00
Kesintiler toplamı	2.012,18	3.000,38
Net asgari ücret	11.402,32	17.002,12

Yıllık brüt asgari ücret

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2022	68.850
2023	140.535
2024	240.030

Sosyal güvenlik primine esas aylık kazançların alt ve üst sınırları

Uygulandığı dönem	Alt sınır (TL)	Üst sınır (TL)
01.07.2023-31.12.2023	13.414,50	100.608,90
01.01.2024-31.12.2024	20.002,50	150.018,90

Income Tax	
Income tax tariffs - 2024 (Salaries)	
Income bracket	Tax rate %
Up to TRL 110,000	15
For TRL 230,000; for the first TRL 110,000, TRL 16,500, for above	20
For TRL 870,000; for the first TRL 230,000, TRL 40,500, for above	27
For TRL 3,000,000; for the first TRL 870,000, TRL 213,300, for above	35
For more than TRL 3,000,000, for TRL 3,000,000, TRL 958,800, for above	40
Income tax tariffs - 2024 (Other income)	
Income bracket	Tax rate %
Up to TRL 110,000	15
For TRL 230,000; for the first TRL 110,000, TRL 16,500, for above	20
For TRL 580,000; for the first TRL 230,000, TRL 40,500, for above	27
For TRL 3,000,000; for the first TRL 580,000, TRL 135,000, for above	35
For more than TRL 3,000,000, for TRL 3,000,000, TRL 982,000, for above	40
Daily meal allowance exempt from income tax (VAT excluded)	
Period	Amount (TRL)
01.07.2022-31.12.2022	51.00
01.01.2023-31.12.2023	110.00
01.01.2024-31.12.2024	170.00
Daily transportation amount exempted from income tax (VAT excluded)	
Period	Amount (TRL)
01.07.2022-31.12.2022	25.50
01.01.2023-31.12.2023	56.00
01.01.2024-31.12.2024	88.00
Disability allowance (2024)	
Degree of disablement	Amount (TRL)
For 1 st degree disabled	6,900
For 2 nd degree disabled	4,000
For 3 rd degree disabled	1,700
Exemption for house rental income	
Year when the income is derived	Amount (TRL)
2022	9,500
2023	21,000
2024	33,000
Declaration limitation in terms of securities and immovable property income which are subject to withholding	
The year of income	Amount (TRL)
2022	70,000
2023	150,000
2024	230,000

Declaration limitation in terms of securities and immovable property income which are not subject to withholding		
The year of income		Amount (TRL)
2022		3,800
2023		8,400
2024		13,000
Exemption in capital gains (Except securities)		
Year when the gain is derived		Amount (TRL)
2022		25,000
2023		55,000
2024		87,000
Exemption in incidental income		
Year when the income is derived		Amount (TRL)
2022		58,000
2023		129,000
2024		200,000
The upper limit of severance pay exempt from income tax		
Period		Amount (TRL)
01.01.2024 - 30.06.2024		35,058.58
01.07.2024 - 31.12.2024		41,828.42
Corporate Tax		
Interest rates in terms of capital decrease in cash		
Year		Rate (%)
2021		24.51
2022		13.47
2023		53.11
Monthly rental fee of passenger car that can be recognized as expense		
Year		Amount (TRL)
2022		8,000
2023		17,000
2024		26,000
SCT and VAT amount which can be recognized as expense for the acquisition of passenger car		
Year		Amount (TRL)
2022		200,000
2023		440,000
2024		690,000
Acquisition fee which can be subject to depreciation in terms of passenger cars		
Year	Amount (TRL)	
	Initial acquisition fee excluding SCT and VAT	Acquisition fee including SCT and VAT
2022	230,000	430,000
2023	500,000	950,000
2024	790,000	1,500,000
Tax reduction cap of tax compliant taxpayers		
Return submission year		Reduction amount (TRL)
2022		2,000,000
2023		4,400,000
2024		6,900,000

Tax Procedures Law (TPL) and Law No. 6183**Delay charge and delay interest rates (Monthly)**

Period	Rate (%)
21.07.2022 - 13.11.2023	2.50
14.11.2023 - 20.05.2024	3.50
Since 21.05.2024	4.50

Deferral interest rates (Annual)

Period	Rate (%)
21.07.2022 - 13.11.2023	24
14.11.2023 - 20.05.2024	36
Since 21.05.2024	48

Revaluation rates

Year	Rate (%)
2021	36.20
2022	122.93
2023	58.46

Limit for issuing invoice

Year	Amount (TRL)
2022	2,000
2023	4,400
2024	6,900

Depreciation limit

Year	Amount (TRL)
2022	2,000
2023	4,400
2024	6,900

Discount and interest rates to be applied in rediscount and advance transactions

In rediscount transactions	50.75%
In advance transactions	51.75%
In rediscount transactions under TPL	51.75%

Note: These rates are applicable to the transactions conducted as of 01.04.2024 .

Stamp Duty**Maximum stamp duty (For each paper)**

Year	Amount (TRL)
2022	4,814,234.00
2023	10,732,371.80
2024	17,006,516.30

Stamp duty rates and amounts (2024)

Papers subject to stamp duty	Rate/Amount
Contracts	9.48 per thousand
Wages (Including advances)	7.59 per thousand
Rental contracts	1.89 per thousand
Balance sheet	TRL 360.10
Income statement	TRL 171.90
Annual income tax return	TRL 467.20
Corporate tax return	TRL 624.10
Value added tax returns	TRL 308.30
Withholding and premium service returns	TRL 365.50

Inheritance and Transfer Tax**Exemptions (2024)**

For shares of inheritance corresponding to each descendant including adopted children and the spouse	TRL 1,609,552
For share of inheritance corresponding to the spouse if there is no descendant	TRL 3,221,082
For transfers conducted without any consideration	TRL 37,059
For the lottery prizes won from contests and draws and game of chances organized based on money and goods	TRL 37,059

Tax tariff (2024)

Tax base bracket amounts	Tax rate	
	Transfer through inheritance	Transfer without any consideration
For the first TRL 1,700,000	1%	10%
For the next TRL 4,000,000	3%	15%
For the next TRL 8,700,000	5%	20%
For the next TRL 17,000,000	7%	25%
For the tax base portion exceeding TRL 31,400,000	10%	30%

Minimum Wage and Social Security**Minimum wage and withholdings (TRL)**

Payments / withholdings	01.07.2023-31.12.2023	01.01.2024-31.12.2024
Gross minimum wage	13,414.50	20,002.50
Social security premium employee's contribution (14%)	1,878.03	2,800.35
Unemployment insurance premium employee's contribution (1%)	134.15	200.03
Income tax base	0.00	0.00
Income tax calculated	0.00	0.00
Stamp duty	0.00	0.00
Total withholdings	2,012.18	3,000.38
Net minimum wage	11,402.32	17,002.12

Annual gross minimum wage

Year	Amount (TRL)
2022	68,850
2023	140,535
2024	240,030

The lower and upper limits of monthly earnings that will be the basis for social security premium

Period	Lower limit (TRL)	Upper limit (TRL)
01.07.2023-31.12.2023	13,414.50	100,608.90
01.01.2024-31.12.2024	20,002.50	150,018.90

EY | Daha iyi bir alışma dnyası oluşturmak

EY olarak amacımız; mşterilerimiz, alışanlarımız ve toplum için değer yaratırken aynı zamanda sermaye piyasalarında güvenin ve daha iyi bir çalışma dünyasının oluşmasına katkıda bulunmaktadır.

Dünya çapında 150'den fazla ülkede, sahip olduğumuz veri ve teknoloji ile hizmet veren ekiplerimizle, denetimde güveni sağlarken müşterilerimizin gelişmesine ve dönüşmesine destek oluyoruz.

Bağımsız denetim, danışmanlık, hukuk, kurumsal finansman, strateji ve vergi hizmetlerimizle iş dünyasının karşılaştığı zorluklara yeni çözümler sunacak doğru soruları soruyoruz.

EY adı küresel organizasyonu temsil eder ve Ernst & Young Global Limited'in her biri ayrı birer tüzel kişiliğe sahip olan, bir veya daha çok, ye firmasını temsil edebilir. Sınırlı sorumlu bir Birleşik Krallık şirketi olan Ernst & Young Global Limited müşteri hizmeti sunmamaktadır. Kişisel Verileri Koruma Kanunu (KVKK) kapsamında; EY'in kişisel verileri nasıl topladığı, kullandığı ve bireylerin sahip olduğu haklara dair bilgilere ey.com/tr_tr/privacy-statement adresinden ulaşabilirsiniz. EY ye şirketleri yerel kanunların yasakladığı bölgelerde hukuk hizmeti sunmaz. Daha fazla bilgi için lütfen ey.com adresini ziyaret edin.

© 2024 EY Türkiye.
Tüm Hakları Saklıdır.

www.ey.com/tr
www.vergidegundem.com
www.linkedin.com/ernstandyoung
www.instagram.com/eyturkiye
www.X.com/EY_Turkiye
www.facebook.com/ErnstYoungTurkiye

ISSN: 2148-4686

Sadece genel bilgi verme amacıyla sunulan bu yayın muhasebe, vergi veya diğer profesyonel hizmetler alanında geçerli bir kaynak olarak kullanılması amacıyla hazırlanmamıştır. Belirli bir konuya ilişkin olarak ilgili danışmana başvurulmalıdır.