

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

Gözde Atak, Aslıcan Süzen

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 ("ÇUİ") gruplarının yeniden yapılandırılmaları 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")'nun 36. Maddesi'ne Ek Madde 11 ile düzenlenmekte olup, söz konusu düzenlemeler OECD'de yer alan kurallar ile genel olarak paralellik göstermektedir.

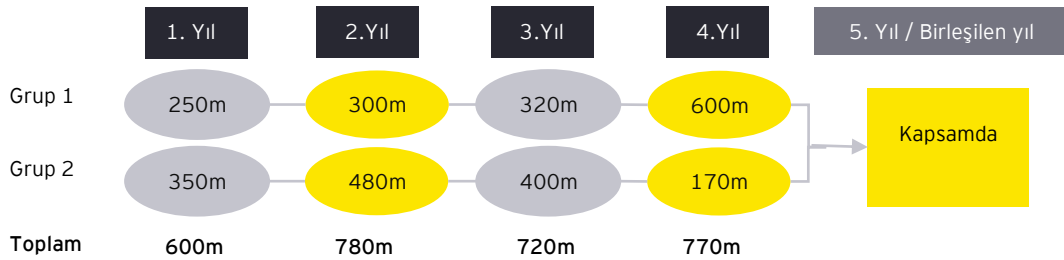
Birleşme işlemlerine genel bakış

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 ÇUİ grubunun ilgili hesap dönemi için yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi için belirlenen konsolide gelir eşiğini karşıladığı kabul edilmektedir.¹

Kanun'da yer alan düzenlemeler OECD ile paralel olup, OECD'de yer alan örnekleri ele aldığımızda iki grubun birleşmesi ile oluşan bir ÇUİ 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 eşiğini 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. yılda² Grup 1 ve Grup 2'nin birleşmesiyle oluşan ÇUİ 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:



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

² 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 ÇUİ grubunun iki veya daha fazla gruba bölünmesi ve;

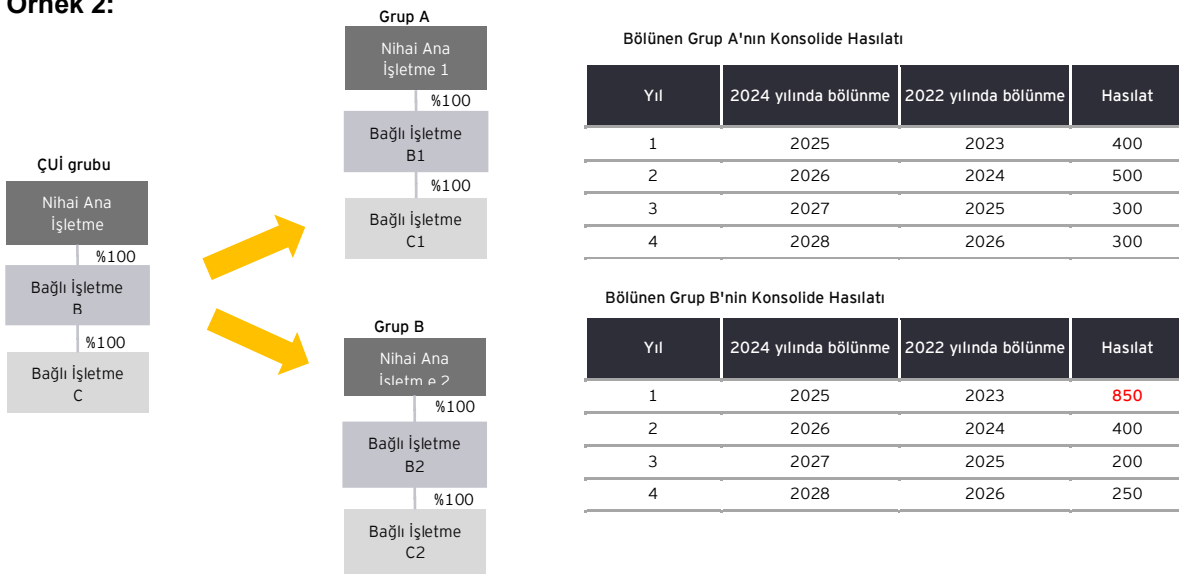
- Bölünme sonrası oluşan grup veya grupların yıllık hasılatlarının, bölünmenin gerçekleştiği hesap dönemini izleyen hesap döneminde 750 milyon avro karşılığı Türk lirasını aşması,
- Bölünme sonrası oluşan grup veya grupların yıllık hasılatlarının, bölünmenin gerçekleştiği hesap döneminden sonraki ikinci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

gerektiği belirtilmiştir.³

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 ÇUİ Gruplarına ait iki veya daha fazla Nihai Ana İşletme tarafından satır satır konsolidasyona devam edilecektir.

Konuyla ilgili Avrupa Birliği'nin Sütun 2 düzenlemeleri çerçevesinde yayımlanmış olduğu direktif kapsamında verilen örneğe baktığımızda (Örnek 2), ÇUİ Grubu'nun 2024 yılında bölünme işlemini gerçekleştirmesi durumunda bölünen Grup B, bölünmeyi izleyen ilk mali yılda 750 milyon Avro gelir eşiğini 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 eşiğini aşmadığı için kapsama girmeyecekti. Grup A ise gerek 2022 gerekse 2024 yıllarını takip eden ilgili yıllarda 750 milyon Avro gelir eşiğini aşmadığı için kapsama girmemektedir.

Örnek 2:



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

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.⁴

Bir bağlı 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 bağlı işletmenin tür değiştirmesi Kanun'da "yeniden yapılandırma" olarak tanımlanmıştır. Yeniden yapılandırma kapsamında varlıkların ve borçların devredilmesinden doğan kazanç veya zarar, devreden bağlı 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.⁵

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 bağlı işletmeleri; iş ortaklığı ise bu grubun nihai ana işletmesi olarak kabul edilecektir. Bağlı 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 bağlı işletmedeki dahil olma oranını dikkate almak suretiyle

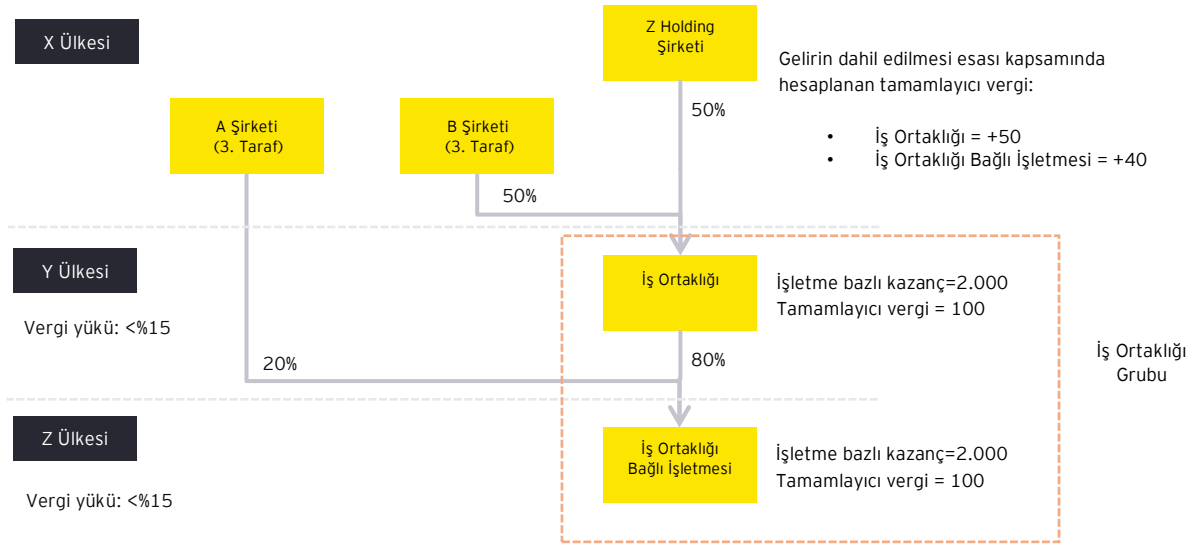
⁴ Kurumlar Vergisi Kanunu, Ek Madde 11/(4)

⁵ Kurumlar Vergisi Kanunu, Ek Madde 11/ (6), (7), (8)

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. ⁶

Buna göre aşağıdaki Örnek 3'te Z Holding Şirketi'nin, bir İş Ortaklığı ve İş Ortaklığı'nın iştiraki olan İş Ortaklığı Bağlı İşletmesi üzerinde sahip olduğu payların, küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi kuralları kapsamında nasıl vergilendirileceği incelenmektedir. İş Ortaklığı ve İş Ortaklığı Bağlı 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:



Öncelikle, İş Ortaklığı ve İş Ortaklığı Bağlı İşletmesi şirketlerinde hisseleri bulunan şirketlerin, bu yapıdaki 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 Bağlı İşletmesi için ise A Şirketi'ne 400 birim $[(2.000 * \%20)]$ ve B Şirketi'nin İş Ortaklığı Bağlı 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 Bağlı İşletmesi'ndeki dahil olma oranı hesaplanacaktır. Bu oran, Z Holding Şirketi'nin seviyesinde hesaplanacak işletme bazlı kazanç üzerinden belirlenecektir.

⁶ Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 11 / (9)

Bu kapsamda Z Holding Şirketi seviyesinde dahil olma oranları aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

- ▶ İş Ortaklığı için %50 [(2.000 birim işletme bazlı kazanç – 1.000 A Şirketi'ne atfedilen gelir) / 2.000 işletme bazlı kazancı]
- ▶ İş Ortaklığı Bağlı İşletmesi için %40 [(2.000 İşletme bazlı kazancı – 1.200 A ve B şirketlerine atfedilen toplam gelir) / 2.000 işletme bazlı kazancı]

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

- ▶ İş Ortaklığı için, 50 birim [(100 birim tamamlayıcı vergi*%50)]
- ▶ İş Ortaklığı Bağlı İşletmesi için, 40 birim [(100 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.