

TEBLİĞ

Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı)’ndan:

**YEREL VE KÜRESEL ASGARİ TAMAMLAYICI KURUMLAR
VERGİSİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ**

13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda düzenlenen yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi 2/8/2024 tarihinde yürürlüğe girmiş olup söz konusu düzenlemeye ilişkin açıklamalar bu Tebliğin konusunu oluşturmaktadır.

1. Tanımlar ve Kısaltmalar

Kurumlar Vergisi Kanununun ek 2 nci maddesinde yer alan tanımlara ilave olarak Tebliğde geçen;

1) Asgari kurumlar vergisi oranı: Çok uluslu işletmelerin düşük vergi oranlarına sahip ülkelere kâr transferini ve yıllık kazançlarının belirli bir oranın altında vergilendirilmesini engelleyen %15 vergi oranını,

2) Asimetrik kur kazanç veya zararı: Bağlı işletmenin muhasebe hesaplamalarında kullandığı para birimi ile yerel vergi hesaplamalarında kullandığı para birimi arasındaki farklar nedeniyle ortaya çıkan döviz kuru kazancı veya zararını,

3) Ayrılan bağlı işletme: Kâr dağıtımına dayalı vergileme sistemi seçimine tabi olan ve çok uluslu işletme grubundan ayrılan veya varlıklarının önemli bir kısmını aynı ülkede olmayan bir tarafa veya aynı ülkede bulunan ancak aynı çok uluslu işletme grubunun bağlı işletmesi olmayan bir tarafa devreden bağlı işletmeyi,

4) Azınlık payına sahip olunan alt grup: Azınlık payına sahip olunan ana işletme ve bu işletmenin azınlık payına sahip olunan alt işletmelerini,

5) Azınlık payına sahip olunan alt işletme: Kontrol gücü doğrudan veya dolaylı olarak bir azınlık payına sahip olunan ana işletme tarafından elde tutulan bir azınlık payına sahip olunan bağlı işletmeyi,

6) Azınlık payına sahip olunan ana işletme: Kontrol gücü doğrudan veya dolaylı olarak başka bir azınlık payına sahip olunan bağlı işletmenin elinde bulunanlar hariç, başka bir azınlık payına sahip olunan bağlı işletmenin kontrol gücünü doğrudan veya dolaylı olarak elinde bulunduran bir azınlık payına sahip olunan bağlı işletmeyi,

7) Azınlık payına sahip olunan bağlı işletme: Nihai ana işletmenin, doğrudan veya dolaylı olarak %30 veya daha az bir mülkiyet payına sahip olduğu bağlı işletmeyi,

8) Bağlı işletme sahibi: Aynı çok uluslu işletme grubunun başka bir bağlı işletmesinde doğrudan veya dolaylı olarak mülkiyet payına sahip olan bir bağlı işletmeyi,

9) Beş yıllık seçim: Küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi bilgi beyannamesini veren bağlı işletme tarafından bir hesap dönemi için yapılan ve söz konusu hesap dönemi veya takip eden dört hesap dönemi boyunca iptal edilemeyen ve iptal edilmesi durumunda, iptalin yapıldığı dönemi takip eden dört dönem boyunca yeniden yapılamayan seçimi,

10) Birden fazla ana işletmeli çok uluslu işletmeler grubu: Birleşik grubun en az bir işletmesi veya iş yeri grubun diğer işletmelerinden farklı bir ülkede yerleşik olan, nihai ana işletmeleri kancalı yapı veya çift listeli düzenleme ile bir araya gelen iki veya daha fazla grubu,

11) CFC vergi düzenlemesi: Bir CFC’nin doğrudan veya dolaylı pay sahiplerinin CFC tarafından elde edilen kazancın bir kısmı veya tamamındaki payı üzerinden, bu kazancın pay sahibine hâlihazırda dağıtılıp dağıtılmadığına bakılmaksızın, cari vergilendirmeye tabi olduğu IIR dışındaki vergi kurallarını,

12) Çift listeli düzenleme: Aynı grubun iki veya daha fazla nihai ana işletmesinin faaliyetlerini tek bir işletmenin mülkiyeti ve kontrolü altında birleştirmek yerine, bir sözleşmeye istinaden bir araya getirdiği düzenlemeyi,

13) Dağıtılmış sayılan kâr payı vergisi: İlgili hesap dönemi için ek 5 inci madde kapsamında tespit olunan vergi yükünün asgari kurumlar vergisi oranına eşitlenmesi için gerekli olan tutar ile bu hesap dönemindeki kazançların tamamının kâr dağıtımına konu edilmesi durumunda dağıtım üzerinden hesaplanması gereken vergi tutarından düşük olanını,

14) Dâhil 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 edilen oranı,

15) Devletsiz bağlı işletme: Bir ülkede yerleşik olmayan ve vergi yükü ayrı hesaplanan bağlı işletmeleri,

16) Diğer kapsamlı gelir: Konsolide finansal tablolarda kullanılan yetkilendirilmiş finansal muhasebe standardının gerektirdiği veya izin verdiği şekilde kâr veya zararda muhasebeleştirilmeyen gelir ve gider kalemlerini,

17) Düşük vergilendirilen bağlı işletme: Düşük vergili bir ülkede yerleşik olan bir çok uluslu işletme grubunun bağlı işletmesini veya bir hesap dönemine ilişkin olarak işletme bazlı kazançla sahip olan ve söz konusu hesap dönemine ilişkin vergi yükü asgari kurumlar vergisi oranından daha düşük olan devletsiz bağlı işletmeyi,

18) Düşük vergili ülke: Herhangi bir hesap döneminde, çok uluslu işletme grubunun net ülkesel bazlı kazançla ve asgari kurumlar vergisi oranının altında bir vergi yüküne sahip olduğu ülkeyi,

19) Düşük vergiye tabi işletme: Düşük vergili ülkede bulunan bir bağlı işletmeyi veya vergi yükü grup içi finansman yöntemine göre tahakkuk ettirilen herhangi bir gelir veya gider dikkate alınmaksızın hesaplandığında düşük vergili olan ülkede bulunan bağlı işletmeyi,

20) Düzeltilmiş kapsanan vergiler: Bir bağlı işletmenin bir hesap dönemi için kapsanan vergilere ilişkin tahakkuk eden cari dönem vergi giderinin ek 4 üncü maddenin üçüncü fıkrasının (a) ve (b) bentleri uyarınca düzeltilmiş tutarının, toplam ertelenmiş vergi düzeltme tutarının, finansal tablolarındaki özkaynak değişim tablosu veya diğer kapsamlı gelir tablosunda gösterilen ve ek 5 inci madde kapsamına giren kazanç veya zararlarla ilgili kapsanan vergilerdeki herhangi bir artış veya azalış tutarının toplamını,

21) Düzeltilmiş varlık kazancı: Bir bağlı işletmenin aktifinde yer alan maddi duran varlıkların satışından doğan kazançlara ilişkin yapılan bir seçim kapsamında, ilgili hesap dönemindeki toplam varlık kazancından, satışın gerçekleştiği hesap döneminden önceki dört hesap dönemi içerisinde öncelikle maddi duran varlık satışından kaynaklı zararın mahsubu sonrası kalan bakiye tutarı,

22) Ek cari dönem küresel ATV: Ek 4 üncü maddenin sekizinci fıkrası uyarınca hesaplanan ATV ile ülkesel bazlı vergi yüküne ilişkin geçmiş hesap dönemlerine yönelik ek 6 ncı maddenin altıncı fıkrası uyarınca düzeltmelerin yapılmasının gerektiği durumlarda, yeniden hesaplama sonucu önceki hesap dönemlerinde eksik tahakkuk ettirilen ATV'yi,

23) Elden çıkarma takip oranı: Ayrılan bağlı işletmenin ilgili ülke için oluşturulan takip hesaplarına ilişkin her bir hesap dönemindeki işletme bazlı kazançlarının toplamının, ilgili ülke için oluşturulan takip hesaplarına ilişkin her bir hesap dönemindeki net ülkesel bazlı kazanç toplamına bölünmesiyle tespit edilen oranı,

24) Emeklilik yatırım fonu: Bir ülkede münhasıran bireylere yönelik emeklilik hizmetleri sağlamak veya bu hizmetleri yönetmek amacıyla faaliyette bulunmak üzere kurulan; söz konusu ülke ya da onun siyasi alt bölümlerinden veya yerel makamlarından biri tarafından düzenlenen veya sağladığı emeklilik hizmetleri ulusal mevzuat tarafından güvence altına alınan veya korunan ve çok uluslu işletme grubunun iflas etmesi durumunda ilgili emeklilik yükümlülüklerinin yerine getirilmesini güvence altına alan bir varlık havuzu tarafından finanse edilen bir işletme ile bir emeklilik hizmetleri veren kuruluşu,

25) Emsallere uygunluk ilkesi: Bağlı işletmeler arasındaki işlemlerin, bağımsız işletmeler arasında gerçekleşen karşılaştırılabilir işlemlerde ve karşılaştırılabilir koşullar altında elde edilecek sonuçlara göre kaydedilmesini,

26) Finansal muhasebe net kazanç veya zararı: 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, grup içi işlemlere ilişkin konsolidasyon düzeltmeleri dikkate alınmadan önceki net kazanç veya zararı,

27) Grup içi finansman işlemleri: Çok uluslu işletme grubunun iki veya daha fazla üyesi arasında yapılan ve yüksek vergiye tabi bir işletmenin doğrudan veya dolaylı olarak düşük vergiye tabi bir işletmeye kredi sağladığı veya başka bir şekilde yatırım yaptığı herhangi bir sözleşmeyi,

28) Grup işletmesi: Herhangi bir işletme veya grup bakımından, aynı grubun üyesi olan bir işletmeyi,

29) Hesap dönemi: Nihai ana işletmenin konsolide finansal tablolarının hazırlanmasına esas teşkil eden vergilendirme dönemini, Tebliğin (2.2.1.) bölümünde yer alan konsolide finansal tablolar tanımının (iv) numaralı bendindeki finansal tablolar söz konusu olduğunda ise takvim yılını,

30) Hibrit işletme: Gelir, gider, kâr veya zararı bakımından sahibinin bulunduğu ülkede mali açıdan saydam olması koşuluyla, bulunduğu ülkede gelir vergisi açısından ayrı bir vergiye tabi kişi olarak muamele gören işletmeyi,

31) IIR: Bir ana işletmenin diğer ülkelerde düşük vergilendirilen bağlı işletmeleri için küresel ATV ödemesini düzenleyen hükümleri,

32) İlave ana sermaye: Bankacılık sektörü için geçerli ihtiyati düzenleme uyarınca bir bağlı işletme tarafından ihraç edilen, önceden belirlenmiş bir riskin gerçekleşmesi durumunda öz sermayeye dönüştürülebilen veya zarar olarak kaydedilebilen ve bir finansal kriz durumunda zararın karşılanmasına yardımcı olmak üzere tasarlanmış bir enstrümanı,

33) İstisna tutulan kâr payları: Vergilendirilebilir dağıtım yöntemi kapsamında bir seçime tabi olan yatırım işletmesindeki mülkiyet payı ve kısa vadeli portföy hissedarlığı hariç olmak üzere, bir mülkiyet payına ilişkin elde edilen veya tahakkuk eden kâr paylarını veya diğer dağıtımları,

34) İşletme: Herhangi bir tüzel kişiyi veya ortaklıklar ve trustlar gibi ayrı finansal hesaplar hazırlayan bir organizasyonu,

35) İşletme bazlı kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen öz sermaye zararları: Bağlı işletmenin finansal muhasebe net kazanç veya zararına dâhil edilen; portföy hissedarlığı hariç olmak üzere bir mülkiyet payının gerçeğe uygun değerindeki değişikliklerden kaynaklanan zarar ile bir mülkiyet payının elden çıkarılmasından kaynaklanan zarar ve özkaynak muhasebesi yönteminde dikkate alınan bir mülkiyet payına ilişkin zararı,

36) İşletme bazlı kazancın tespitinde kabul edilmeyen öz sermaye kazançları: Bağlı işletmenin finansal muhasebe net kazanç veya zararına dâhil edilen; portföy hissedarlığı hariç olmak üzere bir mülkiyet payının gerçeğe uygun değerindeki değişikliklerden kaynaklanan kazancı ile bir mülkiyet payının elden çıkarılmasından kaynaklanan kazancı ve özkaynak muhasebesi yönteminde dikkate alınan bir mülkiyet payına ilişkin kârı,

37) İşletme değeri: İşletme tarafından ihraç edilen mülkiyet payının toplam değerini veya pay senetleri söz konusu olduğunda, tedavülde olan ve olmayan pay senetlerinin toplam değerini,

38) İşletmelerin yeniden yapılandırılması: Birleşme, devir ve bölünme gibi işlemler kapsamında varlık ve borçların devre konu edilmesi veya bağlı işletmelerin tür değiştirmesi ni,

39) İş ortaklığı grubu: Bir iş ortaklığı ve iş ortaklığı iştiraklerinin birlikte oluşturduğu grubu,

40) İş ortaklığı grubunun küresel ATV'si: İş ortaklığı grubundaki tüm üyelerin küresel ATV'sine ilişkin nihai ana işletmenin tahsis edilebilir payını,

41) İş ortaklığı iştiraki: Bir iş ortaklığının uluslararası kabul görmüş finansal muhasebe standartlarına uygun olarak hazırladığı konsolide finansal tablosunda yer alan işletmeleri,

42) Kabul edilebilir ve yetkilendirilmiş finansal muhasebe standartları: UFRS ile Avustralya, Brezilya, Kanada, Avrupa Birliği Üye Devletleri, Avrupa Ekonomik Alanı Üye Devletleri, Hong Kong, Japonya, Meksika, Yeni Zelanda, Çin Halk Cumhuriyeti, Hindistan Cumhuriyeti, Kore Cumhuriyeti, Rusya, Singapur, İsviçre, Birleşik Krallık ve Amerika Birleşik Devletleri'nin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri veya TFRS ile işletmelerin bulunduğu diğer ülkelerin yetkilendirilmiş muhasebe kuruluşu tarafından izin verilen genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini,

43) Kancalı yapı: Ayrı grupların nihai ana işletmelerinin mülkiyet paylarının %50 veya daha fazlasının tek bir işletmenin mülkiyet payını oluşturacak şekilde 'birleştirildiği' ve bu düzenleme kapsamında oluşturulan birleştirilmiş mülkiyet paylarının bağımsız olarak devir işlemine veya alım satıma konu edilemeyeceği bir yapıyı,

44) Kanunen yasaklanmış fiiller kapsamında yapılan ödemeler: Bağlı işletmeler tarafından yapılan yasa dışı ödemeler ile 50.000 avro karşılığı Türk lirasına eşit veya bu tutarı aşan para cezası ödemelerini,

45) Kâr amacı gütmeyen kuruluş: Münhasıran bilim, sanat, kültür, din, sosyal, spor, eğitim veya diğer benzer amaçlar için kurulan ya da ticari faaliyette bulunmayan meslek kuruluşu, iş birliği, ticaret odası, işçi örgütü, tarım kuruluşu, sivil toplum kuruluşu olarak adlandırılan kuruluşları,

46) Kâr dağıtımına dayalı vergileme sistemi: İşletmelerin yalnızca pay sahiplerine kâr dağıtması veya dağıtmış sayılması ya da belirli ticari faaliyet dışı harcamalara katlanması durumunda asgari kurumlar vergisi oranına eşit veya bunu aşan bir oranda uygulanan ve 1/7/2021 tarihi veya öncesinde yürürlükte olan kurumlar vergisi sistemini,

47) Küresel ATV bilgi beyannamesi: Bir bağlı işletmenin ATV yükümlülüğünün doğruluğunu tespit etmek amacıyla vergi idaresinin ihtiyaç duyduğu bilgileri sağlayan, standart bir formatta hazırlanan beyannameyi,

48) Küresel ATV bilgi beyannamesi vermek için belirlenen bağlı işletme: Çok uluslu işletme grubu tarafından çok uluslu işletme grubu adına küresel ATV bilgi beyannamesini vermek için belirlenen işletmeyi,

49) Küresel ATV 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 indirilmesi suretiyle tespit olunan kazancı,

50) Model kurallar ve yorumları: OECD/G20 Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımına İlişkin Kapsayıcı Çerçeve tarafından oluşturulan "Küresel Matrah Aşındırmanın Önlenmesine İlişkin Model Kuralları" ve yorumlarını,

51) Mülkiyet payı: Bir ana merkezin iş yeri dâhil olmak üzere bir işletmenin kârları, sermayesi veya yedekleri üzerinde hakka sahip olan herhangi bir öz sermaye payını,

52) Net ülkesel bazlı zarar: Bir ülkedeki bağlı işletmelerin ülkesel bazlı kazancının sıfır veya sıfırdan küçük olmasını,

53) Nitelikli IIR: Bir ülkenin iç hukukunda yer alan ve söz konusu ülkenin bu kurallarla ilgili herhangi bir fayda sağlamaması koşuluyla, model kurallar ve yorumları kapsamında öngörülen sonuçlarla tutarlı bir şekilde uygulanan ve yönetilen, model kuralların (2.1.) ile (2.3.) maddelerine ve bu maddelerle ilişkili tüm hükümlere eşdeğer kurallar bütünü,

54) Nitelikli isnat vergisi: Bir bağı işletme veya iş yeri tarafından tahakkuk ettirilen veya ödenen ve söz konusu bağı işletme veya ana merkez tarafından dağıtılan kâr payının gerçek lehtarına;

a) Kapsanan verginin uygulandığı ülke dışında, yurt dışında ödenen vergilerin mahsubuna izin veren bir ülke tarafından,

b) Kapsanan vergiyi uygulayan ülkenin yerel vergi mevzuatı uyarınca kâr paylarının en az asgari kurumlar vergisi oranında vergilendirilmesi durumunda,

c) Bu lehtarın bir gerçek kişi olması ve kapsanan vergiyi uygulayan ülkede kâr payı üzerinden gelir vergisine tabi olması durumunda,

ç) Kâr payının, bir kamu kurum ve kuruluşu, uluslararası kuruluş veya kapsanan verginin uygulandığı ülkede bulunan kâr amacı gütmeyen kuruluş, emeklilik fonu, grup üyesi olmayan yatırım işletmesi ya da emeklilik fonu faaliyetleri ile bağlantılı olarak kâr payı elde eden ve emeklilik fonu tarafından elde edilen kâr payına benzer şekilde vergilendirilen bir hayat sigortası işletmesi tarafından elde edilmesi halinde,

iade edilebilen veya mahsubuna izin verilen kapsanan vergileri,

55) Nitelikli olmayan iade edilebilir isnat vergisi: Bir bağı işletme tarafından tahakkuk ettirilen veya ödenen ve bağı işletme tarafından dağıtılan kâr payının gerçek lehtarına, söz konusu kâr payına ilişkin iade edilebilen veya bu kâr payına ilişkin vergi borcu dışındaki başka bir vergi borcundan mahsup imkânı verilen veya bir kâr dağıtımı sonrasında dağıtım yapan kuruma da iade edilebilen, nitelikli isnat vergisi dışındaki herhangi bir vergi tutarını,

56) Nitelikli UTPR: Bir ülkenin iç hukukunda yer alan ve söz konusu ülkenin bu kurallarla ilgili herhangi bir fayda sağlamaması koşuluyla, model kurallar ve yorumları kapsamında öngörülen sonuçlarla tutarlı bir şekilde uygulanan ve yönetilen, model kuralların (2.4.) ile (2.6.) maddelerine ve bu maddelerle ilişkili tüm hükümlere eşdeğer kurallar bütünü,

57) Önceki dönem muhasebe hataları veya ilke değişiklikleri: Bir bağı işletmenin hesap döneminin başlangıcındaki öz sermayesinde, önceki bir hesap dönemindeki işletme bazlı kazanç veya zararın hesaplanmasında etkileyen bir hatanın düzeltilmesinden kaynaklanan bir değişiklik veya işletme bazlı kazanç veya zararın hesaplanmasına dâhil edilebilen gelir veya gideri etkileyen muhasebe ilke veya politikalarındaki değişikliği,

58) Önemli rekabet bozulması: Bazı genel kabul görmüş muhasebe ilke veya prosedürlerinin uygulanması sonucunda, bir hesap döneminde ilgili UFRS ilke veya prosedürü kapsamında hesaplanan tutara göre toplamda 75 milyon avro karşılığı Türk lirasını aşan tutarda fark oluşturacak şekilde rekabeti olumsuz etkileyen durumu,

59) Pasif nitelikteki kazanç: İşletme bazlı kazançta dâhil edilen ve bir bağı işletme sahibinin CFC vergi düzenlemesi veya bir hibrit işletmede sahip olunan bir mülkiyet payının sonucu olarak vergiye tabi tutulan; kâr payı, faiz, kira, lisans ücreti, anüite gibi kazançları veya bu sayılan türde kazanç sağlayan bir varlıktan elde edilen net kazançları,

60) Portföy hissedarlığı: Çok uluslu işletme grubu tarafından dağıtımın veya elden çıkarma işleminin yapıldığı tarihte elde tutulan ve bir işletmenin kârının, sermayesinin, yedeklerinin veya oy kullanma haklarının %10'undan daha azı üzerinde hakka sahip olan mülkiyet payını,

61) REF kazanç indirimi: Küresel ATV matrahının tespitinde, bir ülkede bulunan bağı işletmelerin çalışanlarının yıllık toplam brüt ücretlerinin %5'i ile maddi duran varlıklarının net defter değerinin %5'i dikkate alınarak hesaplanan tutarı,

62) Şeffaf işletme: Başka bir ülkede tam mükellef olmaması ve geliri veya kârı üzerinden kapsanan vergiye tabi olmaması koşuluyla, kurulduğu ülkede gelir, gider, kâr veya zararları doğrudan ortakları tarafından dikkate alınan mali açıdan saydam işletmeyi,

63) Takip hesabı: Kâr dağıtımına dayalı vergileme sisteminin geçerli olduğu ülkelerde, bu yöntemi kullanan bağı işletmeler açısından her bir hesap dönemi için düzeltilmiş kapsanan vergi olarak dikkate alınan tutarların izlendiği hesabı,

64) Ters hibrit işletme: Şeffaf işletmenin sahiplerinin bulunduğu ülkede gelir, gider, kâr veya zararı bakımından mali açıdan saydam olmayan şeffaf işletmeyi,

65) Uluslararası kuruluş: Devletlerin katılımı ile oluşan, bir merkezi bulunan veya bir anlaşma kapsamında ülkesi belli olan, kanuni ve idari düzenlemeler uyarınca genel düzenlemeler yapabilen bir organizasyonu veya uluslar üstü kuruluşu,

66) UTPR: Düşük vergilendirilen bağlı işletmelere ilişkin olarak IIR'nin uygulanamaması durumunda, IIR kapsamında tahsil edilemeyen tutarla sınırlı olmak üzere küresel ATV'nin ödenmesini düzenleyen hükümleri,

67) Ülkesel bazlı vergi yükü: Bir çok uluslu işletme grubunun bir ülkede bulunan bağlı işletmelerinin düzeltilmiş kapsanan vergilerinin toplamının, o ülkede bulunan bağlı işletmelerinin ülkesel bazlı kazanç toplamına bölünmesi suretiyle tespit edilen oranı,

68) Vergi şeffaf işletme: Şeffaf işletmenin sahiplerinin bulunduğu ülkede gelir, gider, kâr veya zararı bakımından mali açıdan saydam olan şeffaf işletmeyi,

69) Yeniden değerlendirme yöntemi kazanç veya zararı: İlgili hesap dönemi için tüm maddi duran varlıklara ilişkin olarak;

a) Söz konusu varlığın defter değerini periyodik olarak gerçeğe uygun değerine göre düzelten,

b) Değer artış veya azalışlarını diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen,

c) Diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen kazanç veya zararı daha sonra kâr veya zarar tablosunda raporlamayan,

bir muhasebe yöntemi veya uygulaması kapsamında ortaya çıkan ve ilgili kapsanan vergi tutarı kadar artırılan veya azaltılan net kazanç veya zararı,

70) Yetkilendirilmiş muhasebe kuruluşu: Bir ülkede finansal raporlama amaçlarıyla muhasebe standartlarını belirleme, oluşturma veya kabul etme konusunda kanuni yetkiye sahip olan kuruluşu,

ifade eder.

Ayrıca bu Tebliğin uygulamasında yer alan kısaltmalardan;

a) ATV: Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi,

b) BEPS: Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma,

c) CbC: Ülke Bazlı,

ç) CbCR: Ülke Bazlı Raporlama,

d) CFC: Kontrol Edilen Yabancı Kurum,

e) FANIL: Finansal Muhasebe Net Kazanç veya Zararı,

f) IIR: Gelirin Dâhil Edilmesi Esası,

g) OECD: Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Örgütü,

ğ) REF Kazanç İndirimi: Reel Ekonomik Faaliyete Dayalı Kazanç İndirimi,

h) TFRS: Türkiye Finansal Raporlama Standartları,

ı) UFRS: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları,

i) UTPR: Yetersiz Vergilendirilen Ödemeler Esası,

kavramına karşılık olarak kullanılmaktadır.

2. Verginin Konusu ve Kapsamı

Nihai ana işletmesinin konsolide finansal tablosundaki yıllık konsolide hasılat tutarları, gelirin raporlandığı hesap döneminden önceki dört hesap döneminin en az ikisinde 750 milyon avro karşılığı Türk lirası sınırını geçen çok uluslu işletme grubunun bağlı işletmelerinin ilgili hesap dönemindeki kazançları yerel ve küresel ATV'ye tabidir.

Bu hüküm, önceki dört hesap döneminin en az ikisinde yıllık konsolide hasılatları 750 milyon avro karşılığı Türk lirasına eşit veya daha fazla olan çok uluslu işletme gruplarını kapsamaktadır. Ancak daha düşük konsolide hasılat elde eden gruplar veya tamamen yerel nitelikte olan gruplar bu verginin kapsamına dâhil değildir.

2.1. Verginin konusu

2.1.1. Konsolide hasılat sınırı

Konsolide hasılat sınırının karşılanıp karşılanmadığının tespitinde, çok uluslu işletme grubunun kabul edilebilir finansal muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanan konsolide finansal tablolarındaki kâr/zarar tablosunda raporlanan hasılat tutarları dikkate alınır. Gelirin raporlandığı cari hesap döneminin hasılatı bu hesaplamaya dâhil edilmez.

Grubu oluşturan işletmelerin yeni kurulması ve bu nedenle söz konusu grup için önceki hesap dönemlerine ait finansal tabloların bulunmaması durumunda, dikkate alınacak önceki iki hesap döneminin oluşması ile birlikte üçüncü hesap dönemi bu verginin uygulanmasında ilk hesap dönemi olarak değerlendirilebilir. Dolayısıyla, önceki iki hesap dönemi için hasılat sınırının aşılması durumunda söz konusu grup, üçüncü hesap dönemi itibarıyla önceki dört hesap dönemine ait konsolide finansal tablolara sahip olmasa bile bu verginin kapsamına girer.

Örnek 1: *Yeni kurulan (A) ve (B) işletmeleri bir araya gelerek (AB) çok uluslu işletme grubunu oluşturmuştur. (AB) grubunun birinci ve ikinci hesap dönemlerinde 750 milyon avro karşılığı Türk lirası konsolide hasılatı sahip olması, söz konusu dönemlerde bu verginin kapsamına girmesi için yeterli değildir. Ancak, üçüncü hesap döneminde (AB) grubu verginin kapsamına dâhil olur.*

Ek 1 inci maddenin birinci fıkrasının uygulanması bakımından hasılat, her koşulda satışların maliyeti ve diğer faaliyet giderleri indirilmeden önceki tutarı kapsamakta olup çok uluslu işletme grubunun olağan faaliyetlerini oluşturan malların teslim edilmesi veya üretilmesi, hizmetlerin sunulması ve diğer faaliyetleri kapsamında elde edilen her türlü ekonomik fayda ve değeri ifade eder. Konsolide finansal tablolardaki kâr/zarar tablolarında farklı hasılat türlerinin ayrı ayrı gösterilmesi durumunda bu hasılatlar toplu olarak dikkate alınır.

Ayrıca, konsolide finansal tablolardaki kâr/zarar tablosunda raporlanan yatırımlardan elde edilen net kazançlar ile olağan dışı ya da tek seferlik muhasebe kaydından oluşan ve müs-takil şekilde raporlanan gelir veya kazançlar da hasılat olarak dikkate alınır.

Finansal işletmelerin yapmış olduğu bazı işlemlerden elde edilen net tutarlar, nihai ana işletmenin finansal muhasebe standartları uyarınca hasılat olarak dikkate alındığı durumda, finansal faaliyetler kapsamında elde edilen hasılat olarak değerlendirilir. Bunlar finansal muhasebe standardına bağlı olarak “net bankacılık ürünü”, “net hasılatlar” veya benzeri şekilde adlandırılabilir.

Örnek 2: *Faiz swapı türünden bir finansal işlemde elde edilen kazançların nihai ana işletmenin finansal muhasebe standartları uyarınca net esasa göre raporlanması durumunda, bu işlemde elde edilen net tutarlar ‘hasılat’ olarak değerlendirilir.*

Örnek 3: *(B) çok uluslu işletme grubu endüstriyel donanım/ekipman üretimi, satışı ve finansal kiralama faaliyetiyle iştigal etmektedir. Anılan çok uluslu işletme grubu, olağan işletme faaliyetleri kapsamında müşterilerine yaptıkları donanım/ekipman satışlarında kredi sağlamakta olup bu kapsamda elde ettiği faiz ve finansal kiralama gelirlerini kâr/zarar tablosunda net hasılatın bir parçası olarak raporlamaktadır. Bu durumda söz konusu net hasılat, (B) çok uluslu işletme grubunun hasılatına dâhil edilir.*

Bir işletmenin hasılatının bir çok uluslu işletme grubunun hasılatı ile konsolide edildiği durumlarda, söz konusu grup işletmesindeki payların bir kısmı doğrudan veya dolaylı olarak azınlık payı sahipleri tarafından elde tutuluyor olsa dahi, konsolide hasılat sınırının karşılanıp karşılanmadığının tespiti amacıyla bu işletmenin grubun konsolide finansal tablolarına yansıtılan toplam hasılat tutarı dikkate alınır. Ayrıca konsolide hasılat sınırının aşılmış aşılmadığı, her bir grup işletmesinin ayrı ayrı hasılatlarının toplamı yerine çok uluslu işletme grubunun konsolide hasılatı dikkate alınarak belirlenir. Böylece grup içi işletmeler arasında gerçekleştirilen işlemlerden elde edilen hasılat tutarı, konsolidasyon sürecinde ortadan kaldırılarak hasılat sınırının tespiti dışında tutulur.

Ek 3 üncü maddenin birinci ve ikinci fıkraları kapsamında muaf tutulan grup işletmelerinin kazançları, grubun diğer işletmeleri ile birlikte konsolide edildiği oranda hasılat sınırının karşılanıp karşılanmadığının tespitinde dikkate alınır.

Konsolide hasılat sınırının Türk lirası karşılığı, 1 Ocak veya sonrasında başlayan hesap dönemleri için geçerli olmak üzere, Avrupa Merkez Bankası'na yayımlanan önceki yılın Aralık ayının ortalama döviz kuru dikkate alınarak Ocak ayında hesaplanır ve Gelir İdaresi Başkanlığının resmî internet sitesinde (www.gib.gov.tr) ilan edilir.

Örnek 4: Türkiye'de, 1 Ocak veya sonrasında başlayan hesap dönemleri için geçerli olmak üzere, Türk lirası cinsinden hasılat sınırı Avrupa Merkez Bankası'na yayımlanan bir önceki yılın Aralık ayının ortalama avro kuru üzerinden her yıl belirlenir ve ilgili yıl içerisinde başlayan tüm hesap dönemleri için bu sınır kullanılır. Buna göre, 1/7/2024- 30/6/2025 özel hesap dönemi için bir çok uluslu işletme grubu, 2023 yılı Aralık ayı ortalama avro kuru üzerinden belirlenen ve 1/1/2024 tarihi itibarıyla geçerli olan hasılat sınırını dikkate alır.

Bir çok uluslu işletme grubuna bağlı işletmeler ile nihai ana işletmenin hesap döneminin birbirinden farklı olduğu durumlar söz konusu olabilir.

ATV bakımından hesap dönemi, nihai ana işletme tarafından konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan vergilendirme dönemidir. Bağlı işletmenin hesap dönemine ilişkin finansal sonuçlarını konsolide finansal tablolara dâhil eden çok uluslu işletme grupları bu vergi uygulamasında söz konusu tutarları kullanır.

Örnek 5: (B) çok uluslu işletme grubuna bağlı işletmeler ile söz konusu grubun nihai ana işletmesi olan (A) işletmesi 1 Ocak - 31 Aralık hesap dönemini kullanırken, anılan grubun başka bir ülkede bulunan (C) bağlı işletmesi ise 1 Aralık - 30 Kasım özel hesap dönemini kullanmaktadır. Bu durumda (B) çok uluslu işletme grubu, konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan finansal muhasebe standartlarının ilkelerine bağlı olarak konsolide finansal tablolarını hazırlar.

Bazı çok uluslu işletme grupları, bağlı işletmenin özel hesap dönemine ilişkin finansal muhasebe sonuçlarını konsolide finansal tablolara dâhil eder. Dolayısıyla yukarıdaki örnekte (A) nihai ana işletmesi, (C) bağlı işletmesinin 1 Ocak - 31 Aralık hesap dönemi içinde sona eren 1 Aralık - 30 Kasım özel hesap dönemine ait kazanç ve vergilerini konsolide finansal tablolarına dâhil eder. Bu durumda, konsolide finansal tablolarda raporlanan (C) bağlı işletmesine ait gelir veya giderlerin bir kısmı nihai ana işletmenin hesap döneminin başlangıcından önceki işlemlere ilişkin olabilir.

Bazı çok uluslu işletme grupları ise bağlı işletmenin kazancını, nihai ana işletmenin hesap dönemine göre ayırır ve bağlı işletmenin nihai ana işletmenin hesap dönemi ile çakışan iki hesap dönemine ait tutarlarını birleştirir. Dolayısıyla yukarıdaki örnekte bağlı işletme, nihai ana işletmenin hesap dönemi içinde sona eren özel hesap döneminin son on bir ayına (Ocak ayından Kasım ayına kadar olan dönem) ait gelir ve giderlerini, nihai ana işletmenin hesap dönemi içinde başlayan özel hesap döneminin ilk ayına (Aralık ayı) ait gelir ve giderlerle birleştirilerek elde edilen tutarları konsolide finansal tablolara dâhil edebilir.

Bir bağlı işletme nihai ana işletmeden farklı bir hesap dönemine sahip olabilir ve ayrıca bu bağlı işletme, büyüklük ve önem derecesi kriterleri nedeniyle nihai ana işletmenin konsolide finansal tablolarına dâhil edilmeyebilir. Ancak bu durumda dahi söz konusu bağlı işletme için bu Kanunun Beşinci Kısım kapsamında yapılacak hesaplamalar, nihai ana işletmenin hesap dönemi içerisinde sona eren finansal muhasebe dönemi dikkate alınarak yapılmalıdır. Benzer şekilde bir iş ortaklığı veya iş ortaklığı grubunun hesap döneminin nihai ana işletmenin hesap döneminden farklı olması durumunda da, söz konusu iş ortaklığı veya iş ortaklığı grubu için bu kapsamda yapılacak hesaplamalar, nihai ana işletmenin hesap dönemi içerisinde sona eren finansal muhasebe dönemi esas alınarak yapılır.

Örnek 6: Türkiye’de bulunan (A) çok uluslu işletme grubunun Belçika’da bulunan (B) bağlı işletmesi, (A) çok uluslu işletme grubunun konsolide finansal tablolarında büyüklük ve önem derecesi kriterleri nedeniyle yer almamaktadır. (B) bağlı işletmesi, kendi finansal tablolarını yetkilendirilmiş finansal muhasebe standartları uyarınca ve 1 Aralık - 30 Kasım özel hesap dönemine göre raporlamaktadır. Hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan (A) çok uluslu işletme grubu, 1/1/2024 – 31/12/2024 hesap dönemine ilişkin yapılan raporlamada, (B) bağlı işletmesinin 1/12/2023 – 30/11/2024 özel hesap dönemine ilişkin hazırlanan ayrı finansal tablolarını dikkate almalıdır.

2.1.1.1. Hesap döneminin on iki aydan farklı olduğu durumlar

Hesap döneminin on iki aydan farklı olması durumunda, hesaplanan konsolide hasılatın bir yıla iblağ edilmesi ile tespit olunan tutar, ek 1 inci maddenin birinci fıkrası kapsamındaki hasılat sınırının karşılanıp karşılanmadığının tespitinde dikkate alınır. Bu kural, gelirin raporlandığı hesap döneminden önceki hesap dönemlerinde on iki aydan farklı bir sürenin kullanıldığı durumlarda geçerlidir.

Örnek 1: Çok uluslu işletme grubunun hesap döneminin dokuz aydan oluşması (kıst dönem) ve bu döneme ait konsolide hasılatın 562,5 milyon avro olması durumunda, söz konusu işletmenin yıllık hasılatının 750 milyon avro karşılığı Türk lirası hasılat sınırını (= 562,5 milyon avro / [9 / 12]) karşıladığı kabul edilir.

2.2. Verginin kapsamı

Konsolide hasılat sınırını karşılayan çok uluslu işletme grupları yerel ve küresel ATV kapsamındadır. Ancak belirlenen konsolide hasılat sınırından daha düşük hasılat elde eden çok uluslu işletme grupları veya tamamen yerel nitelikte olan gruplar bu verginin kapsamına dâhil değildir. Bir işletmenin veya işletmeler topluluğunun grup oluşturması ve bu grubun hangi şartlarda “çok uluslu işletme grubu” olarak nitelendirileceğinin belirlenmesi ATV mükellefiyetinin tespiti açısından gereklidir.

2.2.1. Grup

İşletmeler, kazançları aynı konsolide finansal tablolara dâhil edilecek şekilde ortak kontrol altında oldukları durumda bir “grup” oluşturur. İşletmelerin yanı sıra, müstakil finansal tablolara sahip olan ortaklıklar ve trustların da grup oluşturması mümkündür. İki veya daha fazla işletmenin bir grup oluşturup oluşturmadığı, nihai ana işletmelerin aşağıda belirtilen konsolide finansal tabloları dikkate alınarak tespit edilir.

Konsolide finansal tablolar;

i. Bir işletme tarafından kabul edilebilir finansal muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanan ve söz konusu işletme ile bu işletmenin kontrol gücüne sahip olduğu işletmelerin varlıklarının, yükümlülüklerinin, gelirlerinin, giderlerinin ve nakit akışlarının tek bir ekonomik birim olarak sunulduğu finansal tabloları,

ii. Bulunduğu ülke dışındaki diğer ülkelerde işyerine sahip olması nedeniyle bir grup oluşturan ana merkezler tarafından kabul edilebilir finansal muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanmış finansal tabloları,

iii. Nihai ana işletmenin, (i) ve (ii) numaralı bentlerde belirtilen ancak kabul edilebilir finansal muhasebe standardına göre hazırlanmayan finansal tablolara sahip olması durumunda, önemli rekabet bozulmalarını önlemek için düzeltmelere tabi tutularak hazırlanmış olan finansal tablolarını,

iv. Nihai ana işletmenin, (i), (ii) ve (iii) numaralı bentlerde belirtilen finansal tabloları hazırlamadığı durumlarda, bu tabloları kabul edilebilir finansal muhasebe standardı veya önemli rekabet bozulmasını önlemek için düzeltilmiş başka bir yetkilendirilmiş finansal muhasebe standardına göre hazırlaması gerekseydi, söz konusu işletmenin bu şekilde hazırlanacak olan konsolide finansal tablolarını,

ifade eder.

Önemli rekabet bozulmasının tespitinde dikkate alınan 75 milyon avronun Türk lirası karşılığı, 1 Ocak veya sonrasında başlayan hesap dönemleri için geçerli olmak üzere, Avrupa Merkez Bankası'na yayımlanan önceki yılın Aralık ayının ortalama döviz kuru dikkate alınarak Ocak ayında hesaplanır ve Gelir İdaresi Başkanlığının resmî internet sitesinde (www.gib.gov.tr) ilan edilir.

İlgili ülkede uygulanan yetkilendirilmiş finansal muhasebe standardının kabul edilebilir bir finansal muhasebe standardı olan UFRS ile tümüyle uyumlu olması durumunda, söz konusu standardın herhangi bir önemli rekabet bozulması yaratmadığı kabul edilir. Bu kapsamda TFRS'nin herhangi bir önemli rekabet bozulması yaratmadığı tabiidir.

Bir işletmeler topluluğunun ATV kapsamında grup oluşturabilmesi için söz konusu işletmelerin varlıklarının, yükümlülüklerinin, gelirlerinin, giderlerinin ve nakit akışlarının nihai ana işletmenin çok uluslu işletme grubu için hazırladığı konsolide finansal tablolarda birebir konsolide edilmesi gerekir. Nihai ana işletmenin konsolidasyon yapmadığı ve bir işletmenin kontrol ettiği işletmelerle ilgili finansal tablolar hazırlaması ve bu doğrultuda konsolidasyon yapması gerektiği varsayımı altında, söz konusu kontrol edilen işletmeler topluluğu da bir grup olarak kabul edilir. Diğer taraftan bir işletme, büyüklük veya önem derecesi bakımından ya da satılmak amacıyla elde tutulduğu için nihai ana işletmenin konsolide finansal tablolarına dâhil edilmediği durumlarda da gruba dâhil edilir.

Bir işletmenin bir grubun parçası olabilmesi için Tebliğde yer alan "işletme" tanımındaki hususları karşılaması gerekir. Buna göre işletme, herhangi bir tüzel kişi veya ortaklıklar ve trustlar gibi ayrı finansal tablolar hazırlayan bir kurumu ifade eder. Örneğin bir müşterek faaliyet, varlıklarının, gelirlerinin, giderlerinin, nakit akışlarının ve yükümlülüklerinin grubun diğer işletmeleri olan müşterek faaliyet katılımcılarına ait olan kısmının konsolide finansal tablolara birebir dâhil edileceği bir işletme tanımını karşılaması koşuluyla, grubun ayrı bir bağlı işletmesi olur. Bu durumda işletmenin varlıklarının, gelirlerinin, giderlerinin, nakit akışlarının ve yükümlülüklerinin konsolide finansal tablolara yansıtılan kısmı ATV kapsamında dikkate alınır.

Örnek 1: (A) çok uluslu işletme grubunun işletmeleri olan (B) ve (C), müşterek faaliyet katılımcıları oldukları bir organizasyonda sırasıyla %40, %40 oranında pay sahibidir. Söz konusu müşterek faaliyetin %20'lik payı ise grup dışı (D) işletmesi tarafından elde tutulmaktadır. Müşterek faaliyet kapsamında elde edilen hasılat 1.000€ tutarındadır. Müşterek faaliyetin (A) çok uluslu işletme grubunun ayrı bir bağlı işletmesi olarak kabul edildiği durumda, (A) çok uluslu işletme grubunun konsolide hasılat sınırının tespitinde, yalnızca söz konusu müşterek faaliyetin hasılatının (B) ve (C) grup işletmelerine ait olan ve birebir konsolide finansal tablolara dâhil edilen 800€'luk ($= 1.000€ \times \%80$) kısmı dikkate alınacaktır.

Büyüklük veya önem derecesi kriterleri bakımından nihai ana işletmenin konsolide finansal tablolarında yer almayan ya da bu tablolara birebir aktarılmayan veya satılmak üzere iktisap edilmesi nedeniyle nihai ana işletmenin konsolide finansal tabloları dışında tutulan işletmeler de ilgili kabul edilebilir finansal muhasebe standardı uyarınca genel konsolidasyon kapsamında nihai ana işletmenin kontrolü altında olduğu takdirde, grubun bir parçası olarak değerlendirilir.

Grup tanımı aynı zamanda, başka bir grubun parçası olmaması koşuluyla, bulunduğu ülke dışındaki diğer ülkelerde bir veya daha fazla iş yerine sahip olan ana merkezi de kapsamaktadır. Bu doğrultuda başka bir ülkede bulunan bir veya daha fazla iş yerine sahip olan bağımsız bir işletme de grup oluşturur. Bu düzenleme konsolide hasılat sınırını aşan ve bağlı işletmeler yerine iş yerleri aracılığıyla yurt dışı faaliyetlerde bulunan çok uluslu işletme gruplarının da ATV'ye tabi olmasını gerektirir. Ancak, söz konusu iş yerinin devletsiz bir iş yeri olduğu durumlarda bir grup oluşmaz.

2.2.2. Çok uluslu işletme grubu

Bir çok uluslu işletme grubu, nihai ana işletmenin bulunduğu ülke dışında en az bir ülkede, bir veya daha fazla işletmeye veya iş yerine sahip olan grubu ifade eder. Bu tanıma göre, iki veya daha fazla işletmenin bir grup oluşturması ve bu grubun nihai ana işletmenin bulunduğu ülke dışında başka ülkede bulunan bir veya daha fazla işletmeye veya iş yerine, gelir elde etmeseler dahi, doğrudan veya dolaylı olarak sahip olması gerekir.

2.2.3. Bağlı işletme

Bağlı işletme, bir gruba dâhil olan herhangi bir işletme veya bir ana merkeze bağlı iş yeri olabilir. Bu kapsamdaki iş yeri, ana merkezden ve ana merkeze ait diğer işyerlerinden ayrı olarak değerlendirilir. Muaf işletmeler bağlı işletme değildir.

2.2.4. Nihai ana işletme

2.2.4.1. Genel açıklamalar

Nihai ana işletme, çok uluslu işletme grubunu oluşturan tüm işletmelerin belirlenmesinde başlangıç noktası olup aynı zamanda grup tanımının bir parçasıdır.

Nihai ana işletme;

i. Başka bir işletme üzerinde doğrudan veya dolaylı olarak kontrol gücüne sahip olan ve başka bir işletme tarafından doğrudan veya dolaylı olarak kontrol gücüne sahip olunmayan bir işletmeyi,

ii. Başka bir grubun parçası olmaması koşuluyla bulunduğu ülke dışındaki diğer ülkelerde bir veya daha fazla iş yerine sahip olan ana merkezi,

ifade eder. Şu kadar ki, kamu kurum ve kuruluşu niteliğinde olan varlık fonları bu kapsamda nihai ana işletme sayılmaz.

Nihai ana işletme olmak için bir işletme iki koşulu birden sağlamalıdır. Birincisi, nihai ana işletmenin başka bir işletme üzerinde doğrudan veya dolaylı olarak kontrol gücüne sahip olması, ikincisi bu işletmenin başka bir işletme tarafından doğrudan veya dolaylı olarak kontrol edilmemesidir.

Ek 2 nci maddenin birinci fıkrasının (1) bendinde tanımlandığı üzere, bir işletmenin diğer bir işletmenin varlıklarını, borçlarını, gelirlerini, giderlerini ve nakit akışlarını kabul edilebilir bir finansal muhasebe standardına uygun olarak birebir konsolide etmesi durumunda, bu işletmenin diğer işletme üzerinde kontrol gücüne sahip olduğu kabul edilir. Ayrıca bu işletmenin, kabul edilebilir bir finansal muhasebe standardı veya herhangi bir önemli rekabet bozulmasını önleyecek şekilde düzeltilmiş başka bir yetkilendirilmiş finansal muhasebe standardı uyarınca söz konusu tabloları hazırlaması ve diğer işletmenin varlıklarını, borçlarını, gelirlerini, giderlerini ve nakit akışlarını birebir konsolide etmesi gerektiği durumda, söz konusu işletmenin diğer işletme üzerinde kontrol gücüne sahip olduğu kabul edilir.

Ana merkezin faaliyette bulunduğu ülke haricindeki bir ülkede faaliyet gösteren bir veya daha fazla iş yerinin bulunması sonucu oluşan grubun ana merkezinin de nihai ana işletme olduğu tabiidir.

2.2.4.2. Kamu kurum ve kuruluşu niteliğindeki varlık fonları

Ek 3 üncü maddenin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca kamu kurum ve kuruluşları ATV'den muaftır. Kanunun Beşinci Kısımının uygulanması bakımından kamu kurum ve kuruluşu, doğrudan veya dolaylı olarak tamamı devlete ait olan ve temel amacı genel devlet işlerini yürütmek olan ya da devletin varlıklarını yatırım yaparak veya elde tutarak yöneten, ticari faaliyette bulunmayan, icraatları konusunda kamusal sorumluluğu olan, tasfiye süreçleri devlet tarafından sürdürülen ve yıllık faaliyetlerini raporlayan kuruluşlardır.

Muaf bir işletme veya kuruluşun başka bir kuruluşta kontrol gücüne sahip olması durumunda, söz konusu muaf işletme veya kuruluşun bir çok uluslu işletme grubunun nihai ana işletmesi olması söz konusu olabilir. Ancak kamu kurum ve kuruluşları sahip oldukları işletmelerin finansal sonuçlarını birebir konsolide etmekle yükümlü değildir.

Varlık fonları da nitelikleri itibarıyla, yukarıda özellikleri açıklanan bir kamu kurum ve kuruluşu olarak değerlendirilebilir ve bu kapsamda ATV'den muaf tutulabilir. Ancak, bir varlık fonunun ilgili ülkedeki yetkilendirilmiş finansal muhasebe standardı kapsamında konsolidasyon yapma yükümlülüğünün bulunması, bir başka ifadeyle nihai ana işletme olması durumunda, ayrı ayrı 750 milyon avro karşılığı Türk lirası sınırını geçemeyen varlık fonuna bağlı çok uluslu işletme grupları da ATV kapsamına girerek daha büyük bir çok uluslu işletme grubunun parçası sayılabilir.

Ancak, kamu kurum ve kuruluşu özelliklerini taşıyan varlık fonları nihai ana işletme olarak değerlendirilmez ve çok uluslu işletme grubunun bir parçası sayılmaz. Ayrıca, kamu kurum ve kuruluşu tanımına uyan bir varlık fonunun, mülkiyet payına sahip olduğu bir bağlı işletme üzerinde kontrol gücüne sahip olmadığı kabul edilir. Buna göre, bir işletmenin bir çok uluslu işletme grubunun nihai ana işletmesi olup olmadığı, varlık fonunun sahip olduğu mülkiyet payına bakılmaksızın belirlenir.

3. Muafiyet ve İstisnalar

3.1. Muaf işletmeler

Ek 3 üncü maddenin birinci fıkrasında muaf işletmeler;

a) Kamu kurum ve kuruluşları ile uluslararası kuruluşlar,

b) Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar,

c) Emeklilik yatırım fonları,

ç) Nihai ana işletme niteliğinde olup yatırım fonu kapsamında değerlendirilen fonlar,

d) Nihai ana işletme niteliğinde olup gayrimenkul yatırım fonları başta olmak üzere gayrimenkul yatırım araçları kapsamında değerlendirilenler, olarak sayılmıştır.

ATV kapsamında muaf işletme olarak nitelendirilmenin üç temel sonucu bulunmaktadır:

i. IIR ve UTPR uygulaması muaf işletmeler için geçerli değildir. Dolayısıyla, çok uluslu işletme grubunun nihai ana işletmesi olan bir muaf işletmenin IIR uygulamasına gerek bulunmamaktadır. IIR, ortaklık zincirinde bir alt kademede yer alan muaf olmayan işletme tarafından uygulanmaya devam eder.

ii. Muaf işletmelerin hasılatı, hasılat sınırının karşılanıp karşılanmadığının tespitinde dikkate alınır. Ancak bunun dışında muaf işletmenin kârları, zararları, tahakkuk eden vergileri, maddi duran varlıkları, ücret giderleri ve benzerleri ATV kapsamındaki diğer hesaplamalara dâhil edilmez.

iii. Muaf işletmelerin küresel ATV bilgi beyannamesini doldurmak dâhil herhangi bir idari yükümlülüğü bulunmamaktadır.

Bir çok uluslu işletme grubu sadece muaf işletmelerden oluşabilir. Örneğin, bir yatırım fonunun kontrol ettiği yatırım araçlarının varlıklarını, yükümlülüklerini, gelir ve giderlerini konsolide etmesi gerekebilir. Söz konusu yatırım araçlarının tamamının ek 3 üncü maddenin ikinci fıkrasındaki koşulları karşılaması durumunda bu gruba bağlı bir bağlı işletme oluşmayacağından, söz konusu çok uluslu işletme grubu bir bütün olarak ATV uygulaması kapsamı dışında kalır.

Ek 3 üncü maddenin birinci fıkrası kapsamındaki muaf işletmeler bir bağlı işletme olarak değerlendirilmez. Mezkûr maddenin birinci fıkrasının (ç) ve (d) bentlerinde sayılan yatırım fonları ve gayrimenkul yatırım araçları, sadece bir çok uluslu işletme grubunun nihai ana işletmesi olduğu takdirde ATV'den muaftır. Ancak bu işletmeler, bir çok uluslu işletme grubunun nihai ana işletmesi olarak değerlendirilmediği durumda ve Tebliğin (2.2.1.) bölümündeki konsolidasyon gerekliliklerini karşılamaları koşuluyla söz konusu grubun bağlı işletmesi olabilir. Aynı zamanda bu yatırım fonları ve gayrimenkul yatırım araçları yatırım işletmesi olarak kabul edilir ve ek 12 nci maddenin sekizinci, dokuzuncu ve onuncu fıkralarında düzenlenen özel hükümlere tabidir.

3.2. Muafiyet kapsamında değerlendirilen işletmeler

Ek 3 üncü maddenin ikinci fıkrası uyarınca, mezkûr maddenin birinci fıkrası kapsamında sayılmamakla beraber aşağıda sayılan işletmeler ve bunların iş yerleri de ATV'den muafıdır;

a) Münhasıran birinci fıkra kapsamındaki muaf işletmeler yararına varlık bulundurmak veya fona yatırım yapmak için faaliyet gösteren ya da muaf işletmelerin faaliyetlerine yardımcı olmak amacıyla kurulan ve işletme değerinin en az %95'ine söz konusu muaf işletmeler (emeklilik hizmetleri veren kuruluşlar hariç) tarafından sahip olunanlar,

b) İşletme değerinin en az %85'ine birinci fıkra kapsamındaki muaf işletmeler (emeklilik hizmetleri veren kuruluşlar hariç) tarafından sahip olunan ve kazançlarının tamamına yakını ek 5 inci maddenin birinci fıkrasının (a) bendinin (2) numaralı alt bendi veya (b) bendinin (2) ve (3) numaralı alt bentlerinde belirtilen kazançlardan oluşanlar.

Ek 3 üncü maddenin birinci fıkrasında sayılan muaf işletmeler, faaliyetlerinin bazılarını üzerinde kontrol gücüne sahip oldukları başka işletmeler vasıtasıyla yürütebilir. Örneğin, muaf işletme niteliğini haiz bir yatırım fonunun doğrudan yatırım yapmasına engel ticari veya hukuki bir durum söz konusu olduğunda, bu yatırım fonu yatırımlarını ayrı bir işletme vasıtasıyla yapabilir. Bu durumda, mezkûr maddenin ikinci fıkrası kapsamındaki şartları sağlaması koşuluyla söz konusu işletme de ATV'den muaf olur.

Bir işletmenin ek 3 üncü maddenin ikinci fıkrası uyarınca ATV'den muaf olabilmesi için, iş yerlerince yürütülenler dâhil tüm faaliyetlerinin mezkûr fıkroda belirtilen şartları sağlaması gerekir. Buna göre, iş yerlerince yürütülen faaliyetler işletmeden ayrı olarak değerlendirilmez. Ayrıca bir işletmenin bu kapsamda muaf sayılması durumunda, iş yerleri tarafından yürütülenler de dâhil olmak üzere işletmenin tüm faaliyetleri ATV uygulamasının dışında tutulur.

Bir grubun üyesi olan işletmeye, söz konusu grubun üyesi olmayan ve ek 3 üncü maddenin birinci fıkrasında sayılan muaf işletmeler tarafından sahip olunması durumunda, bu işletmenin mezkûr maddenin ikinci fıkrası kapsamında muaf olabilmesi mümkündür. Örneğin, (A) yatırım fonunun sahip olduğu bir grubun nihai ana işletmesi olan (B) işletmesi, ek 3 üncü maddenin ikinci fıkrasındaki şartları sağlaması durumunda, muaf işletme olarak değerlendirilir. Bu durumda, (A) yatırım fonu söz konusu grup ile birebir konsolide edilmediği için grubun bir parçası olmasa da nihai ana işletme olan (B) işletmesi mezkûr fıkra kapsamında muaf işletme olarak kabul edilir.

Ek 3 üncü maddenin ikinci fıkrasının (a) bendi kapsamında muaf işletme olarak sayılan işletmelerin, mülkiyet payı kriteri ve faaliyet kriterini birlikte sağlaması gerekir.

3.2.1. Mülkiyet payı kriteri

Mülkiyet payı kriteri, ek 3 üncü maddenin birinci fıkrasında sayılan muaf işletmelerin bir işletmenin değerinin en az %95'ine sahip olup olmadığının tespitinde kullanılır. Bu bağlamda söz konusu kriterin sağlanması için bir muaf işletmenin diğer bir işletmenin değerinin en az %95'ine sahip olması gerekir. Öte yandan bir işletmenin değerinin en az %95'ine birden fazla muaf işletme tarafından sahip olunması durumunda da söz konusu kriter sağlanmış olur.

Ayrıca, ek 3 üncü maddenin birinci fıkrasında sayılan bir muaf işletmenin, bir işletmenin değerinin en az %95'ine başka bir muaf işletme vasıtasıyla dolaylı olarak sahip olması durumunda da mülkiyet payı kriteri sağlanmış olur.

Örnek 1: *Muaf olan (A) işletmesi, başka bir muaf işletme olan (B) işletmesinin mülkiyet payının tamamına sahiptir. (B) işletmesi de (C) işletmesinin değerinin %95'ine sahiptir. Bu kapsamda (A) işletmesi, (C) işletmesinin değerinin %95'ine dolaylı olarak sahip olduğundan, (C) işletmesi bakımından mülkiyet payı kriteri sağlanmış olur. Öte yandan (A) işletmesinin (B) işletmesinin değerinin %95'ine; (B) işletmesinin de (C) işletmesinin değerinin %95'ine sahip olması durumunda (A) işletmesi, (C) işletmesinin değerinin %95'inden az bir oranına, %90,25'ine (= %95 x %95) sahip olacağından, (C) işletmesi bakımından mülkiyet payı kriteri sağlanmaz.*

“İşletme değeri” esasına göre yapılan hesaplamada, muaf işletme tarafından elde tutulan mülkiyet paylarının toplam değeri, işletme tarafından ihraç edilen mülkiyet paylarının toplam değerinin bir yüzdesi olarak hesaplanırken; “mülkiyet payı” esasına dayalı olarak yapılan hesaplamada ise mülkiyet payının sağladığı haklar karşılaştırılmaktadır. Bundan dolayı işletme değeri ile mülkiyet payı kavramları farklı sonuçları ifade edebilir.

Örnek 2: (A) işletmesi tanesi 1 Türk lirasından (₺) 200 adet adi pay senedi ve tanesi 2₺’den 100 adet imtiyazlı pay senedi ihraç etmiştir. (B) işletmesi ihraç edilen söz konusu adi pay senetlerinin tamamını ve imtiyazlı pay senetlerinin 90 adedini satın almıştır. Buna göre (B) işletmesi, (A) işletmesinin değerinin %95’ine [$= 380₺ (= 200 \times 1₺ + 90 \times 2₺) / 400₺$] sahip olmaktadır ve mülkiyet payı kriterini sağlamaktadır.

Muaf işletmenin bir işletmedeki payının değeri, mülkiyet payında gerçekleşen en son değışiklik tarihi itibarıyla hesaplanır.

Örnek 3: Muaf olan (A) işletmesinin sahip olduğu bir işletme azınlık payı sahiplerine veya çalışanlarına yeni pay senedi ihraç ettiğinde, bu işlemten sonra söz konusu muaf işletmenin o işletme üzerinde %95 oranında mülkiyet payına sahip olup olmadığı yeniden değerlendirilir.

Bununla birlikte, işletmenin farklı pay sınıflarında meydana gelen gerçekleşmemiş nispi değer hareketleri, muaf işletmenin mülkiyet payı kriterinin değerlendirilmesinde dikkate alınmaz.

Örnek 4: Örnek (2)’de yer alan işletmenin mülkiyet payında bulunan adi pay senetlerinin değerinin 100₺’ye düşmesi durumunda mülkiyet paylarının toplam değeri 300₺ ($= 200₺ + 100₺$) olur. Bu durumda, muaf işletmenin söz konusu işletmedeki paylarının toplam değerinin azalmasına ($280₺ = 100₺ + 90₺ \times 2$) ve paylarının piyasa değerinin mülkiyet paylarının toplam değerine oranının %93’e ($= 280₺ / 300₺$) düşmesine rağmen mülkiyet payı kriteri sağlanmış olur.

3.2.2. Faaliyet kriteri

Ek 3 üncü maddenin ikinci fıkrasının (a) bendi kapsamında sağlanması gereken diğer kriter, bir işletmenin münhasıran mezkûr maddenin birinci fıkrası kapsamında muaf olan işletmeler yararına varlık bulundurmak veya fona yatırım yapmak için faaliyet göstermesidir. Bir işletmenin bu kapsamda muaf işletme statüsünde olabilmesi için aktif olarak varlık bulundurmak veya fona yatırım yapmak dışında faaliyetlerde bulunmaması gerekir. Örneğin, devlete ait olan, devlet yararına varlık bulunduran ve fona yatırım yapan bir varlık fonu, kamu kurum ve kuruluşu olarak nitelendirilmemesi durumunda, bu kapsamda muaf işletme olarak değerlendirilebilir. Ancak devletin mülkiyetinde olan bir havayolu işletmesi varlık bulundurma ve fona yatırım yapma kapsamını aşan faaliyetlerde bulunduğundan muafiyet hükümlerinden faydalanamaz.

Bu kapsamda, söz konusu varlık bulundurma veya fona yatırım yapma faaliyetlerinin muaf işletmenin yararına yapılması gerekir. Örneğin, bir muaf işletmenin mülkiyet payının tamamına sahip olduğu bir alt işletmenin, operasyonel şirketlerdeki mülkiyet payları da dâhil olmak üzere doğrudan varlık satın alımı için üçüncü taraflardan borçlanma işlemi yapması durumunda, bu borçlanma ve satın alma, söz konusu ana işletme olan muaf işletme yararına varlık bulundurma veya fona yatırım yapma olarak değerlendirilir. Muaf işletmenin yararına varlıkların bulundurulması veya fona yatırım yapılması koşulu, mezkûr maddenin ikinci fıkrasının (a) bendindeki diğer koşullar ile birlikte değerlendirilir.

Öte yandan bir işletme, sadece ek 3 üncü maddenin birinci fıkrasında sayılan muaf işletmelerin faaliyetlerine yardımcı faaliyetler yürüttüğü takdirde de faaliyet kriterini sağlamış olur. Örneğin, bir kamu kurumuna ait olan ve yalnızca ilgili kamu kurumuna hizmet sunan bir bilişim işletmesi bu kapsamda muaf işletme sayılır.

3.2.2.1. Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar

Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar, yürüttükleri yardım faaliyetlerine fon sağlamak amacıyla ticari faaliyetlerde bulunan işletmeler kurabilir. Bazı yetkilendirilmiş finansal muhasebe standartları uyarınca, kâr amacı gütmeyen kuruluşların konsolide finansal tablolar hazırlaması ve bir çok uluslu işletme grubunun nihai ana işletmesi olması söz konusu olabilir. Bu durumda, hasılat tutarları konsolide hasılat sınırının karşılanıp karşılanmadığının tespitinde dikkate alınan kâr amacı gütmeyen kuruluşların sahip oldukları alt işletmelerin, söz konusu kuruluşların yardım faaliyetlerini finanse etmek amacıyla gerçekleştirdikleri küçük ölçekli ticari faaliyetlerin ATV'ye tabi olması beklenebilir. Kâr amacı gütmeyen kuruluşların tamamına sahip olduğu işletmelerin “yardımcı nitelikteki” faaliyetlerini belirlemek için ilave bir kriter belirlenmiştir.

Bir ya da daha fazla kâr amacı gütmeyen kuruluş tarafından işletme değerinin tamamına doğrudan veya dolaylı olarak sahip olunan işletmelerin faaliyetlerinin “yardımcı nitelikte” faaliyet olarak kabul edilebilmesi için;

- i. Grup içerisinde yer alan kâr amacı gütmeyen kuruluşların,
- ii. Ek 3 üncü maddenin ikinci fıkrasının (a) bendi kapsamında münhasıran mezkûr maddenin birinci fıkrası kapsamındaki muaf işletmeler yararına varlık bulundurmamak veya fona yatırım yapmak amacıyla faaliyet gösteren muaf işletmelerin,
- iii. Mezkûr maddenin ikinci fıkrasının (b) bendi kapsamında muaf sayılan işletmelerin,
- iv. İlave kriterin karşılanması durumunda mezkûr maddenin ikinci fıkrasının (a) bendi kapsamında muaf sayılacak olan işletmelerin,

hasılatları hariç olmak üzere, grubu oluşturan diğer tüm işletmelerin ilgili hesap dönemine ilişkin toplam hasılatlarının; 750 milyon avro karşılığı Türk lirası tutarından ve çok uluslu işletme grubunun toplam hasılatının %25'inden az olması gerekir.

Söz konusu kriterin sağlanmış olması halinde, kâr amacı gütmeyen kuruluşlar tarafından yürüttükleri yardım faaliyetlerine fon sağlamak amacıyla ticari faaliyetlerde bulunmak üzere kurulan işletmelerin, ek 3 üncü maddenin birinci fıkrasında sayılan muaf işletmelerin faaliyetlerine yardımcı faaliyetler yürüttüğü ve mezkûr maddenin ikinci fıkrasının (a) bendindeki faaliyet kriterini sağladığı kabul edilir. Dolayısıyla bu işletmeler de mezkûr maddenin ikinci fıkrasının (a) bendine göre muaf işletme sayılır.

Bir kuruluşun kâr amacı gütmeyen kuruluş tanımını karşılayıp karşılamadığı, bu kuruluşun finansman sağlayanın statüsünden bağımsız olarak belirlenir. Kâr amacı gütmeyen kuruluş tanımına uyan bir kamu kurum ve kuruluşunun alt işletmelerinin yardımcı nitelikteki faaliyetleri de yukarıda yer alan ilave kriter kapsamında belirlenir. Devlet tarafından finanse edilen, kâr amacı gütmeyen kamu kurum ve kuruluşlarına örnek olarak devlete ait eğitim, araştırma kurumları ve hastaneler ile devlete ait diğer sağlık hizmeti sağlayıcıları verilebilir.

3.2.3. Kazanç kriteri

İşletme değerinin en az %85'ine ek 3 üncü maddenin birinci fıkrasında sayılan, emeklilik hizmetleri veren kuruluşlar hariç olmak üzere, muaf işletmeler tarafından sahip olunan ve finansal muhasebe net kazanç veya zararının tamamına yakını istisna tutulan kâr payları veya öz sermaye kazanç veya zararlarından oluşan işletmeler muaf işletmedir. Bu işletmelerin toplam kazançları içerisinde, söz konusu istisna kazançlarının yanı sıra ihmal edilebilecek kadar önemsiz diğer kazançların bulunması, diğer şartların sağlanması kaydıyla, işletmenin muafiyetini etkilemez. Örneğin, bir işletmenin vadeli mevduat hesabından elde ettiği faiz geliri, toplam kazancının içerisinde ihmal edilecek kadar az ise diğer şartlar sağlanmak kaydıyla, söz konusu işletme muafiyet kapsamında sayılır.

3.3. Muafiyet hükümlerinden vazgeçme

Ek 3 üncü maddenin dördüncü fıkrası uyarınca muaf işletmeler diledikleri takdirde muafiyet hükümlerinden vazgeçebilir. Muafiyet hükümlerinden vazgeçilmesi seçimi, küresel ATV bilgi beyannamesini veren bağlı işletmenin talebiyle yapılır ve beş hesap dönemi için geçerlidir. Bu kapsamda bir seçim yapılması durumunda muaf işletmeler, çok uluslu işletme grubunun diğer herhangi bir bağlı işletmesi gibi ATV'ye tabi olur. Örneğin, bir çok uluslu işletme grubunun nihai ana işletmesi olan (A), muaf işletme olan bir yatırım fonudur. Ancak (A) yatırım fonu, konsolide finansal tablolarını hazırlamak için kullanılan kabul edilebilir finansal muhasebe standardı uyarınca, alt işletmeleri ile birebir konsolide edilmektedir. Buna göre (A) yatırım fonunun bağlı olduğu çok uluslu işletme grubu, tüm bağlı işletmelerinin UTPR'ye tabi tutulması yerine, alt işletmelerine IIR uygulayabilmek için muafiyet hükümlerinden vazgeçme seçimi yapabilir.

3.4. Uluslararası deniz taşımacılığı kazanç istisnası

Çok uluslu işletme gruplarının bağlı işletmelerinin uluslararası deniz taşımacılığı faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları ATV'den istisnadır. Bununla birlikte, bir ülkede bulunan bağlı işletmelerin uluslararası deniz taşımacılığı faaliyetiyle bağlantılı olarak gerçekleştirdiği faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar da söz konusu bağlı işletmelerin uluslararası deniz taşımacılığından elde ettikleri kazançların toplamının %50'sini geçmemesi koşuluyla, ATV'den ayrıca istisnadır.

Bir bağlı işletmenin uluslararası deniz taşımacılığı faaliyeti ile bu faaliyetle bağlantılı olarak gerçekleştirilen faaliyetlerden elde ettiği kazanç veya zarar, işletme bazlı kazanç veya zararının hesaplanmasında dikkate alınmaz. Bu istisnaya konu olan kazanç veya zarar, bağlı işletmenin finansal muhasebe net kazanç veya zararında, ek 5 inci maddenin birinci fıkrasındaki durumlara benzer bir düzeltme olarak dikkate alınır. Buna göre söz konusu kazançlar, bağlı işletmenin finansal muhasebe net kazanç veya zararından indirilir; zararlar ise bu kazanç veya zarara ilave edilir.

Örnek 1: Bir bağlı işletme, uluslararası deniz taşımacılığı faaliyetinden 100€, bu faaliyetle bağlantılı faaliyetinden 40€, diğer faaliyetlerden de 60€ kazanç elde etmiştir. Bu bağlı işletmenin finansal muhasebe net kazancı 200€'dur. Buna göre uluslararası deniz taşımacılığı ve bu faaliyetle bağlantılı faaliyetten istisnaya konu olan toplam 140€ kazanç elde edilmiştir. Bu durumda bağlı işletmenin işletme bazlı kazancı 60€ (= 200€ - (100€ + 40€)) olarak hesaplanır.

Bağlı İşletmenin İşletme Bazlı Kazancının Hesaplanması	Net Kazanç (€)
[A] Finansal Muhasebe Net Kazanç veya Zararı	200
[B] Diğer Kazanç	60
[C] Uluslararası Deniz Taşımacılığı Kazancı	100
[D] Uluslararası Deniz Taşımacılığı Faaliyetiyle Bağlantılı Kazanç	40
[E] Toplam İstisna Kazanç Tutarı = [C + D]	140
İşletme Bazlı Kazanç = [A] - [E]	60

Örnek 2: Bir bağlı işletme, uluslararası deniz taşımacılığı faaliyetinden 100€ zarar, bu faaliyetle bağlantılı faaliyetinden ise 60€ zarar etmiştir. Söz konusu işletme diğer faaliyetlerden 360€ kazanç elde etmiş olup toplamda 200€ finansal muhasebe net kazancı bulunmaktadır. Buna göre bağlı işletmenin uluslararası deniz taşımacılığı ve bu faaliyetle bağlantılı faaliyetleri toplam 160€ zararlarla sonuçlanmıştır. Bu durumda bağlı işletmenin işletme bazlı kazancı 360€ [= 200€ - (-100€ - 60€)] olarak hesaplanır.

Bağlı İşletmenin İşletme Bazlı Kazancının Hesaplanması	Net Kazanç (€)
[A] Finansal Muhasebe Net Kazanç veya Zararı	200
[B] Diğer Kazanç	360
[C] Uluslararası Deniz Taşımacılığı Zararı	(100)
[D] Uluslararası Deniz Taşımacılığı Faaliyetiyle	(60)
Bağlantılı Zarar	
[E] Toplam İstisna Zarar Tutarı = [C + D]	(160)
İşletme Bazlı Kazanç = [A] – [E]	360

Ayrıca bir bağlı işletmenin, işletme bazlı kazanç veya zarar hesaplamasına dâhil edilmeyen istisna kazançlara ilişkin herhangi bir kapsanan vergisi, düzeltilmiş kapsanan vergisinin hesaplanmasında dikkate alınmaz. ATV’den istisna edilen kazançlara ilişkin giderler veya istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararlar, istisna dışı kazançlardan indirim konusu yapılamaz.

3.4.1. İstisna kapsamına giren taşımacılık faaliyetleri

Uluslararası deniz trafiğinde gerçekleştirilmesi şartıyla, bağlı işletmelerin gemilerle yapılan yolcu veya yük taşımacılığı faaliyetinden elde ettikleri kazançları, ATV’den istisnadır. Bağlı işletmelerin ek 3 üncü maddenin altıncı fıkrasında sayılan faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar, uluslararası deniz taşımacılığı kazancı olarak tanımlanır; ancak aynı ülke içerisinde iç suyolları üzerinden gemilerle gerçekleştirilen yolcu veya yük taşımacılığı faaliyetlerinden elde edilen kazançlar, istisna kapsamında değildir. Bir kazancın bu kapsamda istisna tutulabilmesi için uluslararası deniz trafiğinde gerçekleştirilen ve aşağıda bentler halinde sayılan faaliyetlerden elde edilmiş olması gerekir.

i. Ek 3 üncü maddenin altıncı fıkrasının (a) bendine göre bir bağlı işletmenin mülkiyetinde olan veya kiralama, kısmi kiralama ya da çeşitli şekillerde tasarrufunda bulunan yük ve yolcu gemilerinin işletilmesi faaliyetinden elde ettiği kazançlar, işletme bazlı kazanç veya zararın hesaplanmasından istisna tutulur. Bu düzenleme bakımından “uluslararası trafik” terimi, geminin sadece tek bir ülke içerisindeki güzergâhlar arasında işletilmesi durumu hariç; bu ülkenin, bağlı işletmenin bulunduğu ülkeyle aynı olup olmadığına bakılmaksızın gemiyle yapılan herhangi bir taşımacılığı ifade eder. Bu çerçevede, bir bağlı işletmenin nehirler, kanallar ve göller gibi aynı ülke içerisindeki iç suyollarında gemilerle gerçekleştirdiği yük ve yolcu taşımacılığı faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar istisna kapsamında değildir.

Bu istisna, bir geminin bağlı işletmenin mülkiyetinde veya kiralama, kısmi kiralama ya da çeşitli şekillerde tasarrufunda olup olmadığına bakılmaksızın uygulanır. Örneğin, bağlı işletmenin yüksüz gemi kiralama esasına göre yaptığı sözleşme kapsamında kiracı olduğu bir gemi ile uluslararası deniz trafiğinde gerçekleştirdiği taşımacılık faaliyetinden elde ettiği kazançlar da istisna kapsamındadır. İstisna hükümleri, çekme veya tarama faaliyetinden elde edilen kazançlar için geçerli değildir. Ancak, açık denizlerde hizmet sağlayan gemiler tarafından uluslararası deniz trafiğinde gerçekleştirilen yolcu veya yük taşımacılığı faaliyetinden elde edilen kazançlar istisna kapsamındadır. Ayrıca geminin kısmi kiralanması düzenlemeleri kapsamında, uluslararası deniz trafiğinde işletilen gemilerle gerçekleştirilen yolcu veya yük taşıma faaliyetlerinden elde edilen kazançlar da istisna kapsamındadır.

ii. Ek 3 üncü maddenin altıncı fıkrasının (b) bendine göre, bir bağlı işletme tarafından yük ve yolcu taşımacılığında kullanılan gemilerin mürettebatlı ve tam donanımlı olarak kiralanması faaliyetinden elde edilen kazançlar ATV’den istisnadır. Örneğin, bir geminin mürettebatlı, tam donanımlı ve ikmâlli olarak uluslararası trafikte yük ve yolcu taşımacılığında kullanılması koşuluyla, yükleme limanından boşaltma limanına kadar olan güzergâhta gerçekleştirilecek bir yolculuk için yapılan zaman veya yolculuk sözleşmesi kapsamında elde edilen kazançlar istisna kapsamındadır.

Uluslararası deniz trafiğinde yük ve yolcu taşınması amacıyla bir bağlı işletme tarafından aynı gruba dâhil olan ve denizcilik faaliyetiyle iştigal eden başka bir bağlı işletmeye, mürettebatsız ve donanımsız şekilde, yüksüz gemi kiralama esasına göre yapılan grup içi kiralamalardan elde edilen kazançlar da istisnadır.

iii. Ek 3 üncü maddenin altıncı fıkrasının (c) bendine göre, uluslararası deniz trafiğinde gemilerle yük ve yolcu taşımacılığı faaliyetiyle iştigal eden bir iş ortaklığına veya uluslararası işletilen bir acenteye iştirak faaliyetlerinden kaynaklanan kazançlar istisna kapsamındadır.

iv. Ek 3 üncü maddenin altıncı fıkrasının (ç) bendine göre, yük ve yolcu taşımacılığı faaliyetinde kullanılan ve en az bir yıl süreyle elde tutulan gemilerin satışından elde edilen sermaye kazançları istisna kapsamındadır. Bununla birlikte uluslararası yük ve yolcu taşımacılığında kullanılan ve finansal hesaplarda maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilen gemilerin satışından elde edilen sermaye kazançları veya zararlarının bu kapsamda istisna tutulabilmesi için söz konusu gemiler, bağlı işletmenin finansal hesaplarında bir yıl veya daha uzun süreli kullanım amacıyla elde tutulduğunu gösterir şekilde kaydedilmiş olmalıdır.

3.4.2. İstisna kapsamına giren taşımacılık faaliyetiyle bağlantılı faaliyetler

Bir ülkede bulunan bağlı işletmelerin uluslararası deniz taşımacılığı faaliyetiyle bağlantılı olarak gerçekleştirdiği faaliyetlerden elde ettiği kazançlar da söz konusu bağlı işletmelerin uluslararası deniz taşımacılığı faaliyetinden elde ettikleri kazançların toplamının %50'sini geçmemesi koşuluyla, ATV'den istisnadır.

Bir kazancın bu kapsamda istisna tutulabilmesi için uluslararası deniz taşımacılığı faaliyetiyle bağlantılı olarak gerçekleştirilen ve aşağıda bentler halinde sayılan faaliyetlerden elde edilmiş olması gerekir.

i. Ek 3 üncü maddenin yedinci fıkrasının (a) bendine göre, aynı çok uluslu işletme grubuna bağlı olmayan denizcilik işletmelerine yüksüz gemi kiralama esasına göre yapılan ve üç yılı geçmeyen gemi kiralamaları, uluslararası deniz taşımacılığı faaliyetiyle bağlantılı sayılır ve bu faaliyetlerden elde edilen kazançlar ATV'den istisnadır. Yapılan sözleşmelerde, yüksüz geminin üç yılı aşan bir süre boyunca kiracının kullanımına açık olması öngörüldüğünde, bu bentte yer alan süre sınırı aşılmış sayılır. Söz konusu süre sınırının aşılp aşılmadığının tespiti amacıyla, aynı gemi için önceki veya sonraki dönemlere ilişkin akdedilen diğer yüksüz gemi kiralama sözleşmeleri de dikkate alınır. Yapılan sözleşmelerin üç yıldan daha kısa süreler için kararlaştırılması durumunda, kiralamanın toplam süresinin üç yılı aşp aşmadığını belirlemek için sözleşme sürelerine bir bütün olarak bakılmalıdır. Örneğin, iki yıllık bir yüksüz gemi kiralama sözleşmesinin ilave iki yıl için yenilenmesi, toplamda üç yıllık süre sınırının aşılmasına yol açar. Dolayısıyla, ikinci yıldan itibaren elde edilen kazançlar istisnadan yararlanamaz.

ii. Ek 3 üncü maddenin yedinci fıkrasının (b) bendine göre, diğer deniz taşımacılığı işletmeleri tarafından uluslararası deniz taşımacılığı faaliyeti kapsamında yurt içi parkur için düzenlenen biletlerin satışından elde edilen kazançlar istisna kapsamındadır.

iii. Ek 3 üncü maddenin yedinci fıkrasının (c) bendine göre, konteynerlerin; kiralamasından, üç aydan kısa süreli depolanmasından veya geç iadesi kapsamında alınan ödemelerden elde edilen kazançlar istisna kapsamındadır. Örneğin, işletmenin yüklü bir konteyneri, teslimatı beklemek üzere on beş gün depoda tutmak için müşteriden alınan ücretler veya konteynerlerin geç iadesine ilişkin alıkoyma ücretleri istisna kapsamındadır.

iv. Ek 3 üncü maddenin yedinci fıkrasının (ç) bendine göre, mühendis, bakım personeli, kargo operatörü, yeme ve içme hizmeti veren personel ve müşteri hizmetleri personeli tarafından diğer deniz taşımacılığı işletmelerine verilen hizmetlerden elde edilen kazançlar istisna kapsamındadır.

v. Ek 3 üncü maddenin yedinci fıkrasının (d) bendine göre, uluslararası gemi işletmeciliği işinin ayrılmaz bir parçası olarak gerçekleştirilen yatırımlardan elde edilen kazançlar istisna kapsamındadır. Buna göre uluslararası denizcilik faaliyetlerinin yürütülmesi için gerekli olan nakit teminatlardan veya diğer kısa vadeli işletme sermayesinden elde edilen faiz gelirleri ATV'den istisnadır. Ayrıca, bir ülkede gemi işletme faaliyetinin sürdürülebilmesi için kanunen zorunlu olduğu hallerde teminat olarak gösterilen tahvillerden elde edilen faiz gelirleri de istisna kapsamındadır.

Uluslararası deniz trafiğinde gemi işletmeciliği faaliyeti yürüten işletmelerin, emisyon izinleri ve emisyon kredileri kullanmaları gerekebilir. Söz konusu izinlerin gemi işletmek amacıyla edinilmesi veya sonrasında ihtiyaç duyulmadığı takdirde alım satım konu edilmesi, söz konusu gemi işletmeciliği faaliyetinin ayrılmaz bir parçası olarak kabul edildiğinden, işletmelerin bu izin veya kredilerle ilgili olarak elde ettiği kazançlar da uluslararası deniz taşımacılığı faaliyetiyle bağlantılı kazanç olarak değerlendirilir.

Ancak, diğer bağlı işletmeler hesabına yapılan işlemler kapsamında elde edilen faiz gelirleri, söz konusu bağlı işletmelerin aynı ülkede yerleşik olup olmadığına bakılmaksızın istisna kapsamında değildir. Bir deniz taşımacılığı faaliyetinden elde edilen kârların, söz konusu faaliyet için gerekli olduğu durumlar haricinde kısa vadeli olarak değerlendirilmesinden elde edilen faiz gelirlerine de istisna hükümleri uygulanmaz.

Uluslararası deniz taşımacılığı faaliyetinden elde edilen kazanç toplamının %50'sini aşan bu faaliyetle bağlantılı olarak gerçekleştirilen faaliyet kazançları istisnadan yararlanamaz ve aşan kısım ülkesel bazlı kazancın hesaplanmasına dâhil edilir. Bu sınırın aşılp aşılmadığı ülkesel bazda tespit edilir. Bu kapsamda bir ülke için uluslararası deniz taşımacılığı faaliyetiyle bağlantılı olarak gerçekleştirilen faaliyetlerden elde edilen istisnaya konu kazanç tutarı; ülkede bulunan tüm bağlı işletmelerin bağlantılı faaliyetlerinden elde ettikleri toplam kazanç tutarı ile söz konusu bağlı işletmelerin uluslararası deniz taşımacılığı faaliyetlerinden elde ettikleri toplam kazanç tutarının %50'si hesaplamak suretiyle bulunan tutardan düşük olanıdır. Dolayısıyla bu sınırın uygulanabilmesi için bir bağlı işletmenin, ek 3 üncü maddenin altıncı fıkrası kapsamındaki uluslararası denizcilik faaliyetlerinden elde ettiği kazanç, mezkûr maddenin yedinci fıkrası kapsamındaki bağlantılı faaliyetlerden elde ettiği kazançtan ayrı olarak hesaplanır. İlgili ülkede bulunan tüm bağlı işletmelerin uluslararası deniz taşımacılığı faaliyetiyle bağlantılı faaliyetlerden elde ettikleri kazanç toplamının söz konusu sınırı aşması durumunda, aşan kısım bu bağlı işletmeler arasında, elde ettikleri bağlantılı faaliyet kazançları ile orantılı olarak paylaştırılır.

Örnek 1: Bir bağlı işletme, uluslararası deniz taşımacılığı faaliyetinden 100€, bu faaliyetle bağlantılı faaliyetinden 60€, diğer faaliyetlerden de 40€ kazanç elde etmiştir.

Bu örnekte istisna kapsamında olan uluslararası deniz taşımacılığı faaliyetiyle bağlantılı faaliyetlerden elde edilen kazanç tutarı 50€ ($= 100€ \times \%50$) ile sınırlıdır. Bahse konu bağlantılı faaliyetlerden elde edilen kazancın 10€'su ($= 60€ - 50€$) ise işletme bazlı kazanca dâhil edilir. Dolayısıyla söz konusu bağlı işletmenin işletme bazlı kazancı 50€ [$= 200€ - (100€ + 50€)$] olarak hesaplanır.

Bağlı İşletmenin İşletme Bazlı Kazancının Hesaplanması	Net Kazanç (€)
[A] Finansal Muhasebe Net Kazanç veya Zararı	200
[B] Diğer Kazanç	40
[C] Uluslararası Deniz Taşımacılığı Kazancı	100
[D] Uluslararası Deniz Taşımacılığı Faaliyetiyle Bağlantılı Kazanç	60
[E] İstisna Sınırını Aşan Kazanç Tutarı	(10)
[F] Toplam İstisna Kazanç Tutarı = [C + D + E]	150
İşletme Bazlı Kazanç = [A] – [F]	50

3.4.3. Uluslararası deniz taşımacılığı ve bununla bağlantılı faaliyetlere ilişkin giderlerin dağıtılması

Bir bağlı işletmenin uluslararası deniz taşımacılığı faaliyeti ve bu faaliyetiyle bağlantılı olarak gerçekleştirilen faaliyetleri ile ilişkili genel giderler, söz konusu faaliyetlerden elde edilen kazancın hesaplanmasında, bağlı işletmenin bu faaliyetlerden elde ettiği hasılatın indirilir. Söz konusu faaliyetlerle doğrudan ilişkilendirilebilen genel giderlerin bazıları aşağıda sayılmıştır:

a) Geminin işletme giderleri:

- Gemi mürettebatı ve yönetici giderleri gibi çalışan giderleri,
- Yakıt giderleri,
- Bakım ve geliştirme giderleri,
- Terminal, istifleme ve liman giderleri.

b) Geminin kullanımıyla ilgili giderler:

- Gemiler, diğer denizcilik ekipmanları ve altyapısı için amortisman giderleri,
- Gemi kiralama giderleri,
- Deniz taşımacılığında kullanılan konteynerlerin kiralama ve elleçleme giderleri.

Bir bağlı işletmenin uluslararası deniz taşımacılığı faaliyeti ve bu faaliyetiyle bağlantılı olarak gerçekleştirilen faaliyetlerine dolaylı olarak atfedilebilen ve bağlı işletme tarafından üstlenilen müşterek genel giderler ise bağlı işletmenin bu faaliyetlerden elde ettiği hasılatın toplam hasılatı oranı esas alınarak tahsis edilir. Müşterek genel giderlerin ilgili bağlı işletmeye tahsis edilen kısmı da söz konusu faaliyetlerden elde edilen kazancın hesaplanmasında, bağlı işletmenin bu faaliyetlerden elde ettiği hasılatın indirilir.

Örnek 1: Bir bağlı işletme bir hesap dönemi içinde, uluslararası deniz taşımacılığı faaliyetlerinden 80€, bu faaliyetlerle bağlantılı faaliyetlerden 20€ ve diğer faaliyetlerden 20€ olmak üzere toplam 120€ hasılat elde etmiştir. Bu hasılatı elde ederken de 30€ müşterek genel gidere katlanmıştır. Bağlı işletmenin katlandığı bu giderlerin 20'su $[= 30€ \times (80€ / 120€)]$ uluslararası deniz taşımacılığı faaliyetine, 5'si $[= 30€ \times (20€ / 120€)]$ bağlantılı faaliyetlere ve 5'si $[= 30€ \times (20€ / 120€)]$ diğer faaliyetlere tahsis edilmelidir.

Bir bağlı işletmenin uluslararası deniz taşımacılığı faaliyeti veya bu faaliyetle bağlantılı olarak gerçekleştirilen faaliyetlerine doğrudan ve dolaylı olarak atfedilen ve söz konusu faaliyetlerden elde edilen kazancın hesaplanmasında indirim olarak dikkate alınan genel ve müşterek genel giderler, işletme bazlı kazanç veya zararın hesaplanmasında indirim konusu yapılmaz. Finansal muhasebe net kazanç veya zararında, bu istisnaya konu olan kazanç veya zarara eş değer tek bir düzeltme yapılır. Bağlı işletmenin uluslararası deniz taşımacılığı faaliyeti ve bu faaliyetle bağlantılı faaliyetinden elde ettiği kazanç veya zarar ayrı hesaplanır ve bu tutarlar işletme bazlı kazanç veya zararın tespitinde dikkate alınmaz.

Örnek 2: Bir bağlı işletme, uluslararası deniz trafiğinde gerçekleştirilen kargo taşımacılığı faaliyetinden 1.000€ hasılat elde etmiş, bu hasılatla bağlantılı olarak 700€ gidere katlanmıştır. Buna göre finansal muhasebe net kazancı 300€ $(= 1.000€ - 700€)$, uluslararası deniz taşımacılığı faaliyetinden elde ettiği kazanç da 300€ olarak gerçekleşir. Bağlı işletme, finansal muhasebe net kazanç veya zararı hesaplanırken dikkate alınan giderleri düzeltmek zorunda değildir. Bunun yerine uluslararası deniz taşımacılığı faaliyetinden elde ettiği kazancı (300€) finansal muhasebe net kazanç veya zararından (300€) çıkararak işletme bazlı kazancını 0 $(= 300€ - 300€)$ olarak hesaplar.

Bir bağlı işletmenin deniz taşımacılığı faaliyetiyle bağlantılı olarak gerçekleştirilen faaliyetlerden elde ettiği kazancın ek 3 üncü maddenin yedinci fıkrası uyarınca %50 sınırını aşan kısmına atfedilebilen genel veya müşterek genel giderler, işletme bazlı kazanç veya zararın hesaplanmasında dikkate alınır.

Örnek 3: Uluslararası deniz taşımacılığı faaliyeti ile iştirak eden bir bağlı işletme, söz konusu faaliyet ve bu faaliyet ile bağlantılı faaliyetlerden sırasıyla 200€ ve 100€ hasılat elde etmiş; bu faaliyetlere ilişkin olarak sırasıyla 130€ ve 60€ genel ve müşterek genel gidere katlanmıştır. Dolayısıyla söz konusu bağlı işletmenin uluslararası deniz taşımacılığı faaliyet kazancı 70€ (= 200€ - 130€); bu faaliyetiyle bağlantılı faaliyet kazancı ise 40€ (= 100€ - 60€)'dur. Bağlı işletmenin bağlantılı faaliyetlerden elde ettiği kazancın, uluslararası deniz taşımacılığı kazancının %50'sini aşan 5€ [= 40€ - (70€ x %50)] tutarındaki kısmı istisnadan yararlanamaz ve işletme bazlı kazanç veya zararın hesaplanmasına dâhil edilir. Bu durumda bağlı işletmenin işletme bazlı kazancı; 110€ (= 300€ - 190€) tutarındaki finansal muhasebe net kazancından, istisna kapsamındaki 70€ uluslararası deniz taşımacılığı kazancı ile 35€ bağlantılı faaliyet kazancı olmak üzere toplam 105€ kazanç tutarının indirilmesi sonucunda 5€ olarak hesaplanır.

Bağlı İşletmenin İşletme Bazlı Kazancının Hesaplanması	Hasılat (€)	Genel ve Müşterek Genel Giderler (€)	Net Kazanç (€)
[A] Finansal Muhasebe Net Kazanç veya Zararı	300	190	110
[B] Uluslararası Deniz Taşımacılığı Kazancı	200	130	70
[C] Uluslararası Deniz Taşımacılığı Faaliyetiyle Bağlantılı Kazanç	100	60	40
[D] İstisna Sınırını Aşan Kazanç Tutarı			(5)
[E] Toplam İstisna Kazanç Tutarı = [B + C + D]			105
İşletme Bazlı Kazanç = [A] - [E]			5

3.4.4. Gemilerin stratejik veya ticari yönetimi

Bir bağlı işletmenin uluslararası deniz taşımacılığı faaliyetinden ve bu faaliyetle bağlantılı faaliyetlerden elde ettiği kazancın istisnaya konu edilebilmesi için, ilgili tüm gemilerin stratejik veya ticari yönetiminin etkin bir şekilde söz konusu bağlı işletmenin bulunduğu ülkede yürütüldüğünün ispatı gerekir.

Uluslararası deniz taşımacılığı faaliyet kazancı elde etmek için kullanılan gemiler; bağlı işletmenin sahip olduğu, kiraladığı veya başka bir şekilde tasarrufunda olan ve uluslararası deniz trafiğinde yük ve yolcu taşımacılığı yapan gemiler olmalıdır. Stratejik veya ticari yönetimin bir bağlı işletmenin bulunduğu ülkede yürütülüp yürütülmediğinin belirlenmesinde, bağlı işletmeye ait gemilerin ülke içinde ve dışındaki faaliyetleri birlikte dikkate alınır.

Bu bağlamda stratejik yönetim; önemli sermaye harcaması ve varlıkların elden çıkarılması, yüksek tutarlı sözleşmelerin yapılması, stratejik ittifaklar ve gemi havuzlama anlaşmaları ile yabancı kuruluşların yönlendirilmesi hakkında kararlar almayı içerir. Stratejik yönetimin yer aldığı ülkeyi kanıtlayan ilgili faktörler arasında; üst düzey yönetim kadrosu dâhil olmak üzere karar vericilerin bulundukları, şirket yönetim kurulu toplantılarının yapıldığı, operasyonel yönetim kurulu toplantılarının yapıldığı ve yöneticiler ile kilit personelin ikamet ettiği yerler sayılabilir.

Ticari yönetim; rota planlama, yük ve yolcu rezervasyonları alma, sigorta, finansman, personel yönetimi, tedarik ve eğitim faaliyetlerini içerir. Ticari yönetimi kanıtlayan ilgili faktörler arasında, ülkede bu faaliyetlerde görev alan çalışan sayısı, ülkede kullanılan tesislerin niteliği ve kapsamı ile şirket yöneticileri dâhil olmak üzere kilit yönetim personelinin ikamet ettiği ülke sayılabilir.

4. Mükellefiyet

4.1. Küresel ATV'nin mükellefi

4.1.1. IIR kapsamında küresel ATV'nin mükellefi

IIR kapsamında küresel ATV'nin mükellefi, çok uluslu işletme grubuna bağlı ve diğer ülkelerdeki işletmelerin, Türkiye'de bulunan nihai ana işletmesi, ara ana işletmesi veya kısmen sahip olunan ana işletmesidir.

IIR uygulanan bir ülkede bulunan nihai ana işletme, çok uluslu işletme grubunun diğer ülkelerde bulunan düşük vergilendirilen bağlı işletmeleri dolayısıyla hesaplanan küresel ATV'nin öncelikli olarak mükellefidir. Ancak, nihai ana işletmenin bulunduğu ülkede nitelikli IIR'nin uygulanmaması durumunda, hesaplanan verginin mükellefi, IIR uygulanan ülkede bulunan ara ana işletmedir.

Öte yandan, nihai ana işletmenin ve ara ana işletmenin bulunduğu ülkenin IIR uygulayıp uygulamadığına bakılmaksızın, çok uluslu işletme grubu adına hesaplanan küresel ATV bakımından kısmen sahip olunan ana işletme de mükelleftir.

IIR, bu kapsamda mükellef olan ana işletmelerin bulunduğu ülke dışında bulunan düşük vergilendirilen bağlı işletmelere uygulanır. Bu durumda, bir ülkede bulunan düşük vergilendirilen bağlı işletme için hesaplanan küresel ATV'nin mükellefi, söz konusu bağlı işletmenin başka ülkede bulunan ana işletmelerinden biri veya birkaçı olabilir.

4.1.1.1. Nihai ana işletmenin mükellefiyeti

Nihai ana işletmesi Türkiye'de, ara ana işletmesi Türkiye'de veya başka ülkelerde bulunan bağlı işletmelerde verginin mükellefi, Türkiye'de bulunan nihai ana işletmedir.

Bir nihai ana işletmenin düşük vergilendirilen bağlı işletmelerle ilgili olarak IIR uygulanabilmesi ve bu kapsamda küresel ATV'nin mükellefi olabilmesi için söz konusu işletmenin bulunduğu ülkede IIR'nin kabul edilmiş olması gerekir.

Düşük vergilendirilen bir bağlı işletmeye ilişkin hesaplanan küresel ATV bakımından nihai ana işletmenin IIR kapsamında mükellef olabilmesi için, nihai ana işletmenin bir hesap dönemi içerisinde bu düşük vergilendirilen bağlı işletme üzerinde doğrudan veya dolaylı mülkiyet payına sahip olması gerekir. Nihai ana işletmenin bir hesap dönemi içerisinde herhangi bir zaman diliminde düşük vergilendirilen bir bağlı işletmenin mülkiyet paylarına sahip olması halinde, nihai ana işletme tarafından bu düşük vergilendirilen bağlı işletmeye ilişkin, söz konusu bağlı işletme ilgili hesap döneminde satın alınmış veya elden çıkarılmış olsa dahi, IIR'nin uygulanması gerekmektedir. Ancak, nihai ana işletmenin düşük vergilendirilen bağlı işletmede sahip olduğu mülkiyet paylarının oranı, IIR'nin uygulanıp uygulanmayacağının tespitinde doğrudan belirleyici değildir.

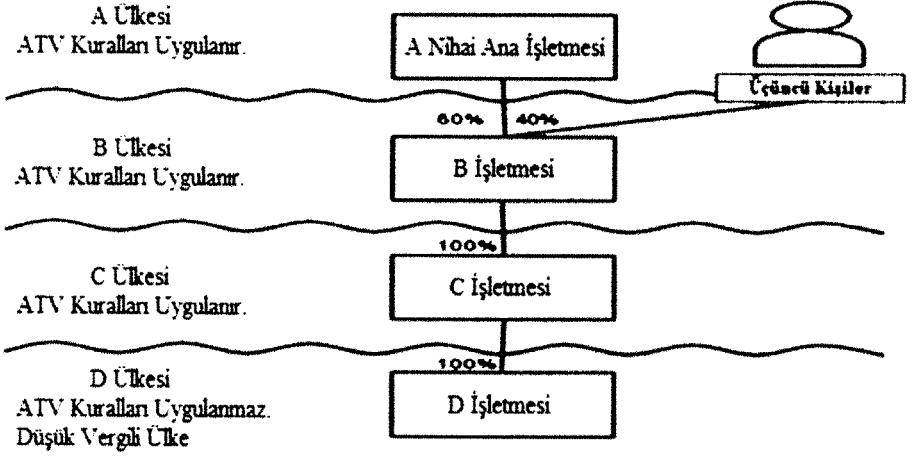
Bu kapsamda nihai ana işletme, düşük vergilendirilen bir bağlı işletmenin ilgili hesap dönemi için hesaplanan küresel ATV'sinin ödenmesinden, kendisinin "tahsis edilebilir payı" oranında sorumludur. Bir ana işletmenin küresel ATV'ye ilişkin tahsis edilebilir payı; düşük vergilendirilen bir bağlı işletmenin küresel ATV tutarının, ilgili hesap dönemi için bu ana işletmenin söz konusu bağlı işletmedeki dâhil olma oranı ile çarpımı suretiyle hesaplanır.

4.1.1.2. Kısmen sahip olunan ana işletmenin mükellefiyeti

Bir düşük vergilendirilen bağlı işletmenin kısmen sahip olunan ana işletmesinin Türkiye'de bulunması durumunda, nihai ana işletmesinin veya ara ana işletmesinin Türkiye'de veya başka bir ülkede bulunmasına bakılmaksızın, söz konusu kısmen sahip olunan ana işletme de IIR kapsamında mükellef olur.

Kısmen sahip olunan ana işletme, ilgili hesap döneminde doğrudan veya dolaylı olarak sahip olduğu düşük vergilendirilen bağlı işletmelere ilişkin olarak IIR uygular ve tahsis edilebilir payı oranında küresel ATV öder. Şu kadar ki, Türkiye'de bulunan kısmen sahip olunan ana işletmenin mülkiyet paylarının tamamının, Türkiye'de bulunan başka bir kısmen sahip olunan ana işletme tarafından doğrudan veya dolaylı olarak elde tutulması durumunda, mülkiyet zincirinin üstünde bulunan kısmen sahip olunan ana işletme IIR kapsamında mükellef olur. Öte yandan, Türkiye'de bulunan kısmen sahip olunan ana işletmenin mülkiyet paylarının tamamının, Türkiye dışında bulunan başka bir kısmen sahip olunan ana işletme tarafından doğrudan veya dolaylı olarak elde tutulması durumunda ise mülkiyet zincirinin üstünde bulunan kısmen sahip olunan ana işletme IIR kapsamında mükellef olacağından, Türkiye'de bulunan kısmen sahip olunan ana işletmenin bu kapsamdaki mükellefiyeti ortadan kalkar.

Örnek 1: (A) ülkesinde bulunan (A) işletmesi, (ABCD) grubunun nihai ana işletmesidir. (A) işletmesi sırasıyla (B), (C) ve (D) ülkelerinde bulunan (B), (C) ve (D) bağlı işletmeleri üzerinde kontrol gücüne sahiptir. (B) işletmesinin mülkiyet paylarının %60'ı (A) işletmesine ait iken; kalan %40'ı ise üçüncü kişiler tarafından elde tutulmaktadır. (B) işletmesi, (C) işletmesinin tamamına; (C) işletmesi ise (D) işletmesinin tamamına sahiptir. (B), (C) ve (D) işletmelerinin mülkiyet payları, kâr dağıtımları ve sermaye üzerinde eşit haklara sahip adi pay senetlerinden oluşmaktadır. (A), (B) ve (C) ülkelerinde nitelikli IIR uygulanmaktadır. (ABCD) grubunun mülkiyet yapısı ve işletmelerin konumu aşağıda yer almaktadır.

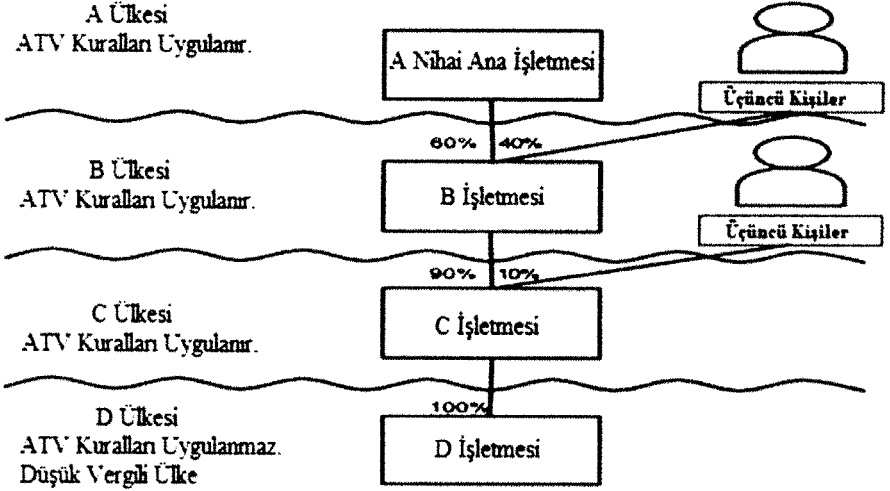


(D) işletmesi, ATV kapsamında düşük vergili (D) ülkesinde bulunmaktadır ve bu nedenle bu işletme için hesaplanan küresel ATV, IIR kapsamında tahsil edilir. (ABCD) grubunun bağlı işletmesi olan (C) işletmesinde mülkiyet payına sahip olan ve mülkiyet paylarının %40'ı anılan grubun bağlı işletmesi olmayan kişiler tarafından elde tutulan (B) işletmesi, kısmen sahip olunan ana işletmedir. Ayrıca, (ABCD) grubunun bağlı işletmesi olan (D) işletmesi üzerinde mülkiyet payına sahip olan ve mülkiyet paylarının %40'ı söz konusu grubun bağlı işletmesi olmayan kişiler tarafından (B) işletmesi aracılığıyla dolaylı olarak elde tutulan (C) işletmesi de bir kısmen sahip olunan ana işletmedir. Ancak, mülkiyet paylarının %40'ı, (B) ve (C) işletmeleri aracılığıyla dolaylı olarak üçüncü kişiler tarafından elde tutulmasına rağmen grubun herhangi bir bağlı işletmesi üzerinde mülkiyet payına sahip olmayan (D) işletmesi, kısmen sahip olunan ana işletme olarak nitelendirilmez.

IIR'nin uygulandığı (A) ülkesinde bulunan bir nihai ana işletme bulunmasına rağmen (D) işletmesinde mülkiyet payına sahip kısmen sahip olunan ana işletme niteliğindeki (B) ve (C) işletmeleri tarafından da IIR uygulanması gerekir. Ancak (B) işletmesi tarafından tamamen sahip olunan (C) işletmesi bu kapsamda mükellef olamaz ve düşük vergilendirilen (D) işletmesi için hesaplanan küresel ATV'nin tamamı (B) işletmesi tarafından beyan edilip ödenir.

Öte yandan kısmen sahip olunan ana işletmenin varlığı, nihai ana işletmenin mükellefliğini etkilemez. Bununla birlikte, nihai ana işletmenin tahsis edilebilir payı uyarınca hesaplanan verginin, kısmen sahip olunan ana işletme aracılığıyla doğan vergi yükümlülüğü kadar azaltılması gerekir. Buna göre, nihai ana işletme olan (A) işletmesinin, (D) işletmesinin küresel ATV'sine ilişkin yükümlülüğü sıfır olarak tespit edilir.

Örnek 2: Diğer tüm veriler Örnek 1 ile aynı olmak üzere; bu örnekte (C) işletmesinin mülkiyet paylarının %90'ı (B) işletmesine aiten, kalan %10 oranındaki kısım doğrudan üçüncü kişiler tarafından elde tutulmaktadır. (ABCD) grubunun mülkiyet yapısı ve işletmelerin konumu aşağıda yer almaktadır.



(B) işletmesinin mülkiyet paylarının %40'ı doğrudan; (C) işletmesinin de mülkiyet paylarının %46'sı, %10 doğrudan ve %36 (= %40 x %90) dolaylı olmak üzere, üçüncü kişiler tarafından elde tutulmaktadır. Dolayısıyla, mülkiyet paylarının %20'sinden fazlası (ABCD) grubunun bağlı işletmeleri olmayan kişiler tarafından elde tutulan (B) ve (C) işletmeleri, kısmen sahip olunan ana işletme sayılır. Bu mülkiyet zinciri içerisinde iki adet kısmen sahip olunan ana işletme bulunmasına rağmen; (C) işletmesinin bu kapsamdaki mükellefiyeti, (B) işletmesi, (C) işletmesinin tamamına sahip olmadığı için etkilenmez.

Bu kapsamda (C) işletmesi, tamamına sahip olduğu (D) işletmesi için hesaplanan küresel ATV'nin tamamından sorumludur. Öte yandan, (B) işletmesinin hesaplanan küresel ATV'ye ilişkin mükellefiyeti, kendi tahsis edilebilir payı oranında devam eder. Küresel ATV'ye ilişkin birden fazla mükellef olması durumunda bir mükellefin yükümlü olduğu vergi tutarının, diğer mükelleflerin tahsis edilebilir payı oranında hesaplanan küresel ATV'den mahsup edileceği tabiidir. Buna göre, (B) işletmesinin, (D) işletmesinin küresel ATV'sine ilişkin yükümlülüğü sıfır olarak tespit edilir.

4.1.1.3. Ara ana işletmenin mükellefiyeti

Ara ana işletmenin Türkiye'de bulunduğu ve nihai ana işletmenin veya kısmen sahip olunan ana işletmenin bulunduğu ülkeler tarafından ilgili ülke mevzuatı uyarınca nitelikli IIR kapsamında küresel ATV'nin uygulanmadığı durumda, IIR kapsamında verginin mükellefi, Türkiye'de bulunan ara ana işletmedir.

Bir ara ana işletme, hesap dönemi içinde herhangi bir zaman diliminde doğrudan veya dolaylı olarak mülkiyet payına sahip olduğu düşük vergilendirilen bağlı işletmelere ilişkin olarak IIR uygular ve tahsis edilebilir payı oranında küresel ATV öder. Ara ana işletmenin tahsis edilebilir payı, nihai ana işletmenin tahsis edilebilir payıyla sınırlı değildir. Örneğin, nitelikli IIR uygulanmayan bir ülkede bulunan nihai ana işletme bir ara ana işletmenin mülkiyet payının %90'ına sahiptir ve bu ara ana işletme de düşük vergilendirilen bağlı işletmenin mülkiyet payının %100'üne sahiptir. Bu iki ana işletmenin düşük vergilendirilen bağlı işletmedeki tahsis

edilebilir payı, doğrudan veya dolaylı olarak düşük vergilendirilen bağlı işletmede sahip oldukları mülkiyet payına göre tespit edildiğinden, ara ana işletmenin düşük vergilendirilen bağlı işletmenin küresel ATV'sine ilişkin tahsis edilebilir payı %100, nihai ana işletmenin aynı düşük vergilendirilen bağlı işletmedeki tahsis edilebilir payı ise %90 olarak belirlenir.

Ara ana işletmenin düşük vergilendirilen bağlı işletmede sahip olduğu mülkiyet paylarının oranı, IIR'nin uygulanıp uygulanmayacağına tespitinde belirleyici değildir. Buna göre, ara ana işletmenin aynı çok uluslu işletme grubuna bağlı düşük vergilendirilen bir bağlı işletmeye ilişkin olarak IIR uygulayabilmesi için, bu bağlı işletme üzerinde kontrol gücüne sahip olması gerekmez. Örneğin bir ara ana işletmenin, düşük vergilendirilen bir bağlı işletmede %10 oranında bir mülkiyet payına sahip olması durumunda dahi hesaplanan küresel ATV bakımından mükellef olması mümkündür. Bu durumda ara ana işletme söz konusu verginin ödenmesinden mülkiyet payına sahip olunan bağlı işletmedeki tahsis edilebilir payı ile sınırlı olmak üzere sorumludur.

İki veya daha fazla ara ana işletme tarafından aynı düşük vergilendirilen bağlı işletmeye ilişkin olarak IIR'nin uygulanmasının gerektiği durumlarda, nitelikli IIR uygulamakla yükümlü bir ara ana işletmenin kontrol gücüne sahip olduğu alt kademede diğer ara ana işletme tarafından IIR uygulanmaz. Bu kapsamda, ara ana işletmesi Türkiye'de bulunmakla birlikte söz konusu işletmede kontrol gücüne sahip başka ülkelerde bulunan ara ana işletmelerin bulunması ve bu ülkelerde nitelikli IIR kapsamında küresel ATV'nin uygulanması durumunda, Türkiye'de bulunan ara ana işletme tarafından IIR uygulanmaz ve söz konusu işletme bu kapsamda mükellef olmaz. Öte yandan, Türkiye'de bulunan ara ana işletmenin, Türkiye'de bulunan başka bir ara ana işletme üzerinde kontrol gücüne sahip olması durumunda mülkiyet zincirinin üstünde bulunan ara ana işletme IIR kapsamında mükellef olur.

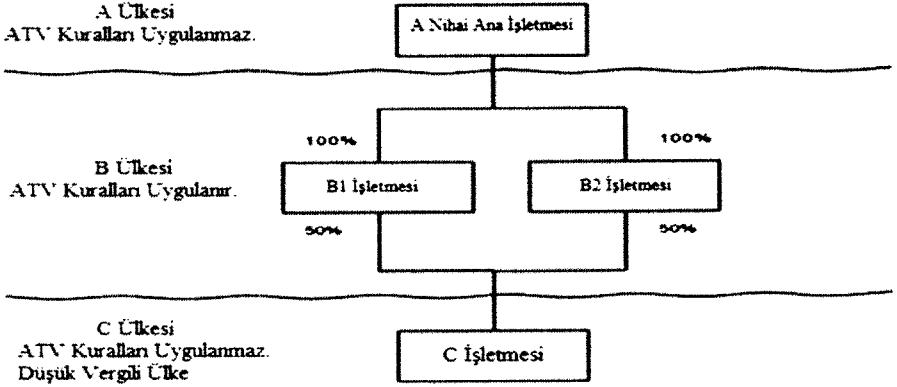
Ancak, birbiri üzerinde kontrol gücüne sahip olmayan aynı çok uluslu işletme grubuna bağlı birden fazla ara ana işletme tarafından aynı düşük vergilendirilen bağlı işletmeye ilişkin olarak IIR'nin uygulanması ve bu kapsamda söz konusu ara ana işletmelere mükellefiyet tesis edilmesi mümkündür.

Düşük vergilendirilen bağlı işletmenin aynı mülkiyet payına sahip olan birden fazla ana işletmenin bulunması durumunda, IIR kapsamında küresel ATV'nin ödenmesinden öncelikle mülkiyet zincirinin en üstündeki ana işletmeler sorumludur.

Bu kapsamda, düşük vergilendirilen bir bağlı işletmeye ilişkin nihai ana işletme tarafından nitelikli IIR uygulanmasının gerektiği bir hesap döneminde, hesaplanan küresel ATV bakımından ara ana işletmenin bir sorumluluğu bulunmaz. Bu düzenleme, ilgili ülkenin yerel vergi mevzuatı uyarınca nihai ana işletme tarafından nitelikli IIR uygulanmasının zorunlu kılındığı durumlarda geçerlidir. Bu nedenle örneğin; nihai ana işletmenin bulunduğu ülkede nitelikli IIR'ye ilişkin düzenlemelerin yapıldığı fakat henüz yürürlüğe girmedikleri veya nihai ana işletmenin ATV kurallarının kapsamı dışında kalan bir muaf işletme olduğu durumda bu kural geçersizdir. Ek 7 nci maddenin üçüncü fıkrasının (a) bendi uyarınca, düşük vergilendirilen bir bağlı işletmenin nihai ana işletmesinin Türkiye'de bulunması durumunda mükellef, bu nihai ana işletmedir. Düşük vergilendirilen bağlı işletmenin nihai ana işletmesinin Türkiye dışında başka bir ülkede bulunması ve ara ana işletmenin Türkiye'de bulunması, ayrıca diğer ülke tarafından nitelikli IIR'nin uygulanmaması durumunda ise mezkûr maddenin (c) bendi uyarınca, Türkiye'de bulunan ara ana işletme bakımından bir mükellefiyet söz konusu olur.

Örnek 1: (A) ülkesinde bulunan (A) işletmesi, (ABC) grubunun nihai ana işletmesidir. (A) işletmesi, her ikisi de (B) ülkesinde bulunan (B1) ve (B2) işletmelerinin doğrudan sahibidir. (C) ülkesinde bulunan (C) bağlı işletmesinin mülkiyet payının %50'si (B1) işletmesine, kalan %50'si ise (B2) işletmesine aittir. (C) işletmesinin mülkiyet payları, kâr dağıtımları ve sermaye üzerinde eşit haklara sahip adi pay senetlerinden oluşmaktadır. Anılan işletmelerin tamamı (ABC) grubunun bağlı işletmeleridir.

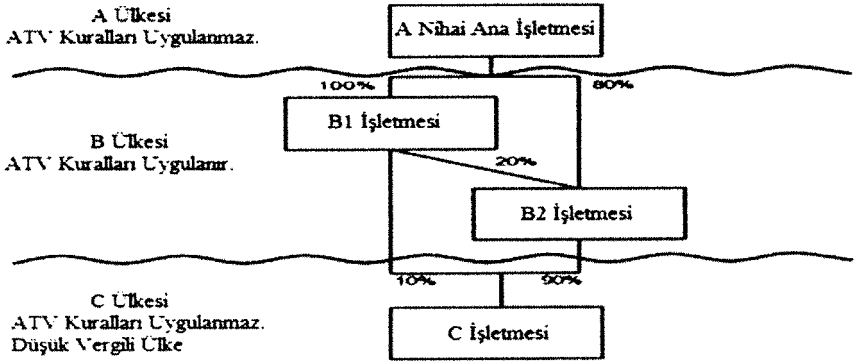
(A), (B1) ve (B2) işletmeleri ilgili hesap döneminde %15 asgari kurumlar vergisi oranının üzerinde vergi yükü taşımaktadır, ancak (C) işletmesi düşük vergilendirilen bir bağlı işletmedir. Söz konusu üç ülkeden yalnızca (B) ülkesinde nitelikli IIR uygulanmaktadır. (ABC) grubunun mülkiyet yapısı ve işletmelerin konumu aşağıda yer almaktadır.



(C) işletmesi düşük vergilendirilen bağlı işletme olarak nitelendirildiğinden, bu işletme için hesaplanan küresel ATV, IIR kapsamında tahsil edilir.

(A) ülkesinde nitelikli IIR uygulanıyor olsaydı, nihai ana işletme olan (A) işletmesi düşük vergilendirilen (C) işletmesi bakımından IIR uygulama önceliğine sahip olduğundan, küresel ATV'nin mükellefi olacaktı. Ancak, bu örnekte yalnızca (B) ülkesi mevzuatı uyarınca nitelikli IIR uygulandığından, ara ana işletme niteliğindeki (B1) ve (B2) işletmeleri hesaplanan küresel ATV'nin mükellefidir. Bu kapsamda, (B1) ve (B2) işletmeleri, (C) işletmesi için hesaplanan küresel ATV'nin tamamından, ancak kendilerinin tahsis edilebilir payları ((B1) işletmesi %50; (B2) işletmesi %50) oranında sorumludur.

Örnek 2: Diğer tüm veriler Örnek 1 ile aynı olmak üzere; (B2) işletmesinin mülkiyet paylarının %80'i doğrudan (A) işletmesi tarafından, kalan %20'si ise (B1) işletmesi tarafından elde tutulmaktadır. Ayrıca, (C) ülkesinde bulunan (C) bağlı işletmesinin mülkiyet paylarının %10'u (B1) işletmesi tarafından, kalan %90'ı ise (B2) işletmesi tarafından elde tutulmaktadır. (ABC) grubunun mülkiyet yapısı ve işletmelerin konumu aşağıda yer almaktadır.



Bu örnekte, düşük vergilendirilen (C) bağlı işletmesine ilişkin IIR uygulamakla yükümlü ara ana işletmelerden biri olan (B1) işletmesi, (C) işletmesine ilişkin IIR uygulamakla yükümlü başka bir ara ana işletme olan (B2) işletmesinin mülkiyet paylarının bir kısmını (%20) elinde

tutmaktadır. Ancak, (B1) işletmesi (B2) işletmesi üzerinde kontrol gücüne sahip olmadığından, mülkiyet zincirinin alt kademesinde bulunan (B2) ara ana işletmesi tarafından (C) işletmesine ilişkin olarak IIR'nin uygulanmasını engelleyen herhangi bir durum bulunmamaktadır. Dolaşıyla, düşük vergilendirilen (C) işletmesi nedeniyle hesaplanan küresel ATV'nin ödenmesi bakımından hem (B1) işletmesi hem de (B2) işletmesi, kendi tahsis edilebilir payları oranında sorumludur. (B2) işletmesinin (C) işletmesindeki doğrudan mülkiyet payı dikkate alınarak hesaplanan tahsis edilebilir payı %90; (B1) işletmesinin ise (C) işletmesindeki %10 doğrudan ve %18 (= %20 x %90) dolaylı mülkiyet payı dikkate alınarak hesaplanan tahsis edilebilir payı %28'dir. Ancak, çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla, (B1) işletmesinin (C) işletmesindeki dolaylı mülkiyet payı nedeniyle sorumlu olduğu küresel ATV tutarı, (B2) işletmesi tarafından yüklenilen küresel ATV tutarı kadar azaltılır.

4.1.2. IIR kapsamında mükelleflere tahsis edilen küresel ATV tutarı

IIR kapsamında mükellef olan ana işletmeler, düşük vergilendirilen bir bağlı işletmeye ilişkin küresel ATV'nin ödenmesinden, mülkiyet payına sahip olunan bu bağlı işletmedeki "dâhil olma oranıyla" sınırlı olmak üzere sorumludur. Dâhil olma oranı, sıfır ile bir arasında bir değer olup, esasen bir ana işletmenin düşük vergilendirilen bağlı işletmenin işletme bazlı kazancındaki payının, bu bağlı işletmenin ilgili hesap dönemindeki toplam işletme bazlı kazancına oranıdır. Bu oran, 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 edilen oran olarak tanımlanmıştır. Ana işletme tarafından bir bağlı işletmenin tamamına sahip olunması durumunda dâhil olma oranı 1'e eşit olur ve bu kapsamda ek hesaplamalar yapılmaz.

Düşük vergilendirilen bağlı işletme için hesaplanan küresel ATV tutarının, bu verginin mükellefi olan ana işletmenin dâhil olma oranıyla çarpımı suretiyle ana işletmenin küresel ATV'ye ilişkin "tahsis edilebilir payı" hesaplanır. Söz konusu mükellef, hesaplanan bu tutarda verginin ödenmesinden sorumludur.

4.1.2.1. Üçüncü kişilere atfedilen işletme bazlı kazanç

Dâhil olma oranının tespiti amacıyla, üçüncü kişi sahipler tarafından elde tutulan mülkiyet paylarına atfedilen işletme bazlı kazanç tutarının belirlenmesi gerekir.

Diğer sahiplere atfedilen işletme bazlı kazanç tutarı; düşük vergilendirilen bağlı işletmenin net kazancının işletme bazlı kazancına eşit olması ve;

a) Ana işletmenin konsolide finansal tablolarının, nihai ana işletmenin konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında kullanılan kabul edilebilir finansal muhasebe standardına uygun olarak hazırlanması (varsayımsal konsolide finansal tablolar),

b) Ana işletmenin düşük vergilendirilen bağlı işletmede kontrol gücüne sahip olması ve böylece söz konusu düşük vergilendirilen bağlı işletmenin tüm kazanç ve giderlerinin, varsayımsal konsolide finansal tablolarda ana işletmenin kazanç ve giderleri ile birlikte birebir konsolide edilmesi,

c) Düşük vergilendirilen bağlı işletmenin işletme bazlı kazancının tamamının, grup işletmesi olmayan üçüncü kişilerle yapılan işlemlerden elde edilmiş olması,

ç) Ana işletme tarafından doğrudan veya dolaylı olarak sahip olunmayan tüm mülkiyet paylarının, grup işletmeleri dışındaki üçüncü kişiler tarafından elde tutuluyor olması,

koşullarının varsayımsal olarak sağlanması durumunda, nihai ana işletmenin konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında kullanılan kabul edilebilir finansal muhasebe standardı uyarınca bu sahiplere atfedilecek olan tutarı ifade eder.

Buna göre diğer sahiplere atfedilen işletme bazlı kazanç tutarının belirlenmesinde, bir işletmenin finansal muhasebe net kazanç veya zararında yapılan düzeltmeler sonucunda tespit olunan işletme bazlı kazanç veya zarar tutarı, başlangıç noktası olarak kabul edilir. Kontrol edilen bağlı işletmelerin bir kısmının üçüncü kişilere ait olması durumunda bu işletmelerin varlıklarının, yükümlülüklerinin, gelirlerinin, giderlerinin ve nakit akışlarının hangi oranda azınlık payı sahiplerine ait olduğu belirlenir.

Nihai ana işletme tarafından tamamına sahip olunmayan düşük vergilendirilen bir bağlı işletmenin diğer sahiplerine atfedilen finansal muhasebe net kazanç veya zarar tutarının tespitinde, nihai ana işletmenin konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında kullanılan ilkeler dikkate alınır. Bir ara ana işletme ya da kısmen sahip olunan ana işletme tarafından IIR'nin uygulanması gerektiği durumlarda, söz konusu ana işletmeler tarafından azınlık payı sahiplerine ilişkin, nihai ana işletmenin bu pay sahiplerine ilişkin uyguladığı ilkelerin uygulanması gerekir. Bu kapsamda, düşük vergilendirilen bağlı işletmenin işletme bazlı kazancına eşit tutarda bir finansal muhasebe net kazancı varsayımsal olarak tahsis edilir.

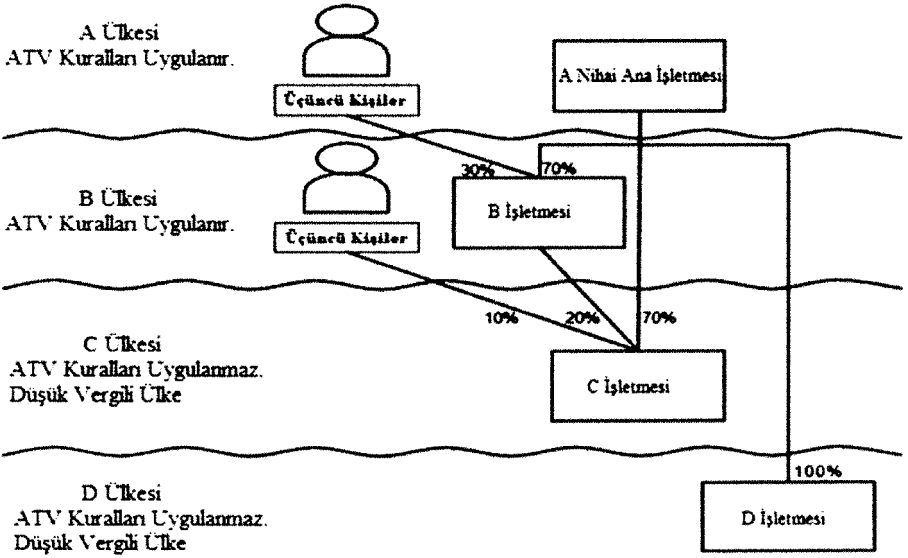
Bu varsayımlar kapsamında ilk olarak, ana işletmenin nihai ana işletme olmadığı durumlarda diğer sahiplere atfedilen işletme bazlı kazancın tespiti amacıyla, ana işletmenin varsayımsal konsolide finansal tablolarının, nihai ana işletmenin konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında kullanılan muhasebe standardıyla aynı standart kullanılarak hazırlandığı varsayılır. Bu durumda nihai ana işletme fiilen konsolide finansal tablolar hazırlamış olsa bile, bu tablolar da varsayımsal konsolide finansal tablolar olarak kabul edilir.

Nihai ana işletmenin düşük vergilendirilen bağlı işletme üzerinde doğrudan kontrol gücüne sahip olması durumunda, mülkiyet zincirinde yer alan başka bir ana işletme, söz konusu düşük vergilendirilen bağlı işletme üzerinde sadece azınlık payına sahip olabilir ve bu durumda ana işletmenin finansal hesapları düşük vergilendirilen bağlı işletme ile birebir konsolide edilmek zorunda değildir. Bu durumda ikinci bir varsayım olarak, nihai ana işletme olmayan ana işletmenin düşük vergilendirilen bağlı işletmede kontrol gücüne sahip olduğu ve dolayısıyla düşük vergilendirilen bağlı işletmenin kazanç ve zararlarının, varsayımsal konsolide finansal tablolarda ana işletmenin kazanç ve zararları ile birebir konsolide edildiği varsayılır.

Üçüncü olarak, düşük vergilendirilen bağlı işletmenin tüm işletme bazlı kazancının, grup dışı kişilerle yapılan işlemlere atfedilebilir olduğu varsayılır. Varsayımsal olarak tahsis konu edilecek olan kazanç tutarı, bu kazancın bir kısmının veya tamamının grup işletmeleri ile yapılan işlemlerden elde edilip edilmediğine bakılmaksızın, düşük vergilendirilen bağlı işletmenin toplam işletme bazlı kazancıdır. Gerçek konsolide finansal tablolar hazırlanırken bazı kazançlar konsolidasyon kapsamında kayıtlardan çıkarılsa bile varsayımsal tahsis sürecinde dikkate alınır.

Son olarak, diğer bağlı işletmeler de dâhil olmak üzere ana işletme dışındaki tüm sahiplerin düşük vergilendirilen bağlı işletmede herhangi bir kontrol gücünün bulunmadığı varsayılır. Bu varsayım kapsamında diğer bağlı işletmelere atfedilebilen kazanç da grup dışı bir işletmeye atfedilebilen kazanç gibi dikkate alınır.

Örnek 1: (A) işletmesi, bir çok uluslu işletme grubunun nihai ana işletmesidir ve (B) ülkesinde bulunan kısmen sahip olunan ana işletme niteliğindeki (B) işletmesinin mülkiyet paylarının %70'ine sahiptir. (B) işletmesinin mülkiyet paylarının kalan %30'u ise grup üyesi olmayan üçüncü kişilere aittir. (C) ülkesinde bulunan düşük vergilendirilen (C) bağlı işletmesinin mülkiyet paylarının %20'si (B) işletmesi, %70'i (A) işletmesi ve kalan %10'u ise grup üyesi olmayan üçüncü kişiler tarafından elde tutulmaktadır. (A) işletmesi, (D) ülkesinde bulunan düşük vergilendirilen (D) bağlı işletmesinin mülkiyet paylarının %100'üne sahiptir. (B), (C) ve (D) işletmelerinin mülkiyet payları, kâr dağıtımları ve sermaye üzerinde eşit haklara sahip adi pay senetlerinden oluşmaktadır. Yalnızca (A) ve (B) ülkelerinde nitelikli IIR uygulanmaktadır. Çok uluslu işletme grubunun mülkiyet yapısı ve işletmelerin konumu aşağıda yer almaktadır.



İlgili hesap döneminde (C) ülkesi için hesaplanan ve (C) işletmesine tahsis edilen küresel ATV 1.000€; (D) ülkesi için hesaplanan ve (D) işletmesine tahsis edilen küresel ATV ise 500€ tutarındadır. (A) işletmesinin konsolide finansal tablolarına yansıtılan (C) ve (D) işletmelerine ait finansal muhasebe net kazanç sırasıyla 18.000€ ve 0€'dur. (C) işletmesinin işletme bazlı kazancı 20.000€ ve (D) işletmesinin işletme bazlı kazancı ise 35.000€'dur. (C) işletmesinin işletme bazlı kazancı ile konsolide finansal tablolara yansıtılan kazancı arasındaki 2.000€ (= 20.000€ - 18.000€) tutarındaki fark, işletme bazlı kazanç veya zarar hesaplamasında dikkate alınmayan giderlerden kaynaklanır. (D) işletmesinin işletme bazlı kazancı ile konsolide finansal tablolara yansıtılan kazancı arasındaki 35.000€ (= 35.000€ - 0€) fark ise anılan işletmenin tüm işlemlerinin (D) ülkesi dışında bulunan grup işletmeleri ile gerçekleştirilmiş olmasından kaynaklanır.

İşletme	Konsolide Kazanç (a)	İşletme Bazlı Kazanç (b)	Fark (b) – (a)
(C) İşletmesi	18.000€	20.000€	2.000€
(D) İşletmesi	0€	35.000€	35.000€

i. (C) işletmesi için hesaplanan küresel ATV'ye ilişkin (B) işletmesinin tahsis edilebilir payının hesaplanması

(B) işletmesi tarafından nihai ana işletmenin finansal muhasebe standardına uygun olarak konsolide finansal tablolar hazırlanmış olması durumunda, (C) işletmesinin gelir ve giderleri bu konsolidasyona dâhil edilmeyecektir. Çünkü (B) işletmesi, (C) işletmesindeki mülkiyet paylarının yalnızca %20'sine sahiptir. Ancak (B) işletmesinin, (C) işletmesi üzerinde kontrol gücüne sahip olduğu ve (C) işletmesinin gelir, gider, varlık, yükümlülük ve nakit akışlarının (B) işletmesi ile birlikte konsolide edildiği konsolide finansal tablolar hazırlandığı varsayılır.

İlk olarak, (A) işletmesinin sahip olduğu mülkiyet payları da dâhil olmak üzere diğer sahiplere ait olan mülkiyet paylarına atfedilebilen işletme bazlı kazanç tutarının hesaplanması gerekir. Bu durumda, işletme bazlı kazancın 16.000€'su [grup üyesi olmayan üçüncü kişilere ait %10 oranında paya ilişkin 2.000€ (= 20.000€ x %10) ve (A) işletmesinin sahip olduğu %70 oranındaki paya ilişkin 14.000€ (= 20.000€ x %70)] diğer sahiplerin mülkiyet paylarına atfedilir.

Bu durumda, (B) işletmesinin dâhil olma oranı %20 olarak tespit edilir.

$$\%20 = \left(\frac{20.000\text{€} - 16.000\text{€}}{20.000\text{€}} \right)$$

(B) işletmesinin, (C) işletmesi için hesaplanan küresel ATV'ye ilişkin tahsis edilebilir payı ise 200€ [= 1.000€ (Küresel ATV) x %20 (Dâhil Olma Oranı)] olarak hesaplanır.

ii. (C) işletmesi için hesaplanan küresel ATV'ye ilişkin (A) işletmesinin tahsis edilebilir payının hesaplanması

(A) işletmesinin dâhil olma oranının tespiti amacıyla ilk olarak diğer sahipler tarafından elde tutulan mülkiyet paylarına atfedilebilen işletme bazlı kazanç tutarının hesaplanması gerekir. Bu durumda, diğer sahiplerin mülkiyet paylarına atfedilen işletme bazlı kazanç 3.200€ [grup üyesi olmayan işletmeler tarafından doğrudan sahip olunan %10 oranında mülkiyet payı ile ilgili olarak 2.000€ (= 20.000€ x %10) ve (B) işletmesi aracılığıyla diğer grup üyesi olmayan işletmeler tarafından dolaylı olarak sahip olunan %6 (= %30 x %20) oranında mülkiyet payı ile ilgili olarak 1.200€ (= 20.000€ x %6)] olarak hesaplanır.

Bu durumda, (A) işletmesinin dâhil olma oranı %84 olarak tespit edilir.

$$\%84 = \frac{20.000\text{€} - 3.200\text{€}}{20.000\text{€}}$$

(A) işletmesinin, (C) işletmesi için hesaplanan küresel ATV'ye ilişkin tahsis edilebilir payı 840€ [= 1.000€ (Küresel ATV) x %84 (Dâhil Olma Oranı)] tutarında bir geçici tahsis edilebilir pay hesaplanır.

Daha sonra, (A) işletmesi için hesaplanan söz konusu geçici tahsis edilebilir pay tutarı, bu işletmenin (C) işletmesi üzerinde (B) işletmesi aracılığıyla dolaylı olarak elde tuttuğu paya [%14 (= %70 x %20)] isabet eden kısım kadar, yani 140€ (= 1.000€ x %14) tutarında azaltılır.

Dolayısıyla, (A) işletmesinin tahsis edilebilir payı nihai olarak 700€ [= 840€ (geçici tahsil edilebilir pay) - 140€ (mahsup tutarı)] olur.

iii. (D) işletmesi için hesaplanan küresel ATV'ye ilişkin (A) işletmesinin tahsis edilebilir payının hesaplanması

(A) işletmesinin dâhil olma oranının tespiti amacıyla ilk olarak diğer sahipler tarafından elde tutulan mülkiyet paylarına atfedilebilen işletme bazlı kazanç tutarının hesaplanması gerekir. (A) işletmesi (D) işletmesinin tamamına sahip olduğundan söz konusu diğer sahiplere atfedilen kazanç tutarı sıfır olarak hesaplanır.

Bu durumda, (A) işletmesinin dâhil olma oranı %100 olarak tespit edilir.

$$\%100 = \left(\frac{35.000\text{€} - 0\text{€}}{35.000\text{€}} \right)$$

Bu kapsamda, (D) işletmesinin (A) işletmesinin konsolide finansal tablolarında yansıtılan kazanç tutarı yerine işletme bazlı kazancına göre bir tahsisat yapıldığından, (D) işletmesinin kazancının konsolidasyon düzeltmesine tabi tutularak kayıtlardan çıkarılmış olması, varsayımsal olarak yapılan tahsisatın sonucunu değiştirmez. (A) işletmesinin (D) işletmesi için hesaplanan küresel ATV'ye ilişkin tahsis edilebilir payı 500€ [= 500€ (Küresel ATV) x %100 (Dâhil olma oranı)] olarak hesaplanır.

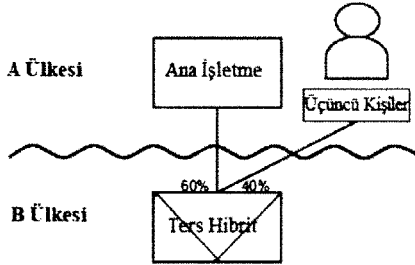
Aşağıdaki tablo tahsis mekanizmasını göstermektedir.

Tutar Türü	(A) İşletmesi	(B) İşletmesi	Üçüncü Kişiler	Toplam
(C) işletmesinin küresel ATV'sine ilişkin hesaplanan tahsis edilebilir pay tutarları	840€	200€	100€	1.140€
IIR uygulayan mükellefler bakımından mahsup edilecek tutar	(140€)	-	-	(140€)
(D) işletmesinin küresel ATV'sine ilişkin hesaplanan tahsis edilebilir pay tutarları	500€	-	-	500€
Tahsis edilen toplam küresel ATV tutarı	1.200€	200€	100€	1.500€

4.1.2.2. Şeffaf işletmelere atfedilen işletme bazlı kazanç

Ana işletmenin mülkiyet payına sahip olduğu bir şeffaf işletmeye ilişkin dâhil olma oranının tespitinde, şeffaf işletmenin aynı çok uluslu işletme grubuna bağlı işletmelerin dışındaki kişilere atfedilen işletme bazlı kazanç tutarları dikkate alınmaz. Buna göre, bir şeffaf işletmeye ilişkin dâhil olma oranının hesaplanmasında dikkate alınan toplam işletme bazlı kazanç tutarı, çok uluslu işletme grubunun bağlı işletmelerine ait mülkiyet paylarına atfedilen toplam işletme bazlı kazanç tutarıdır.

Örnek 1: (B) ülkesinde kurulan ve bu ülkenin vergi kanunlarına göre mali açıdan saydam olarak kabul edilen, ancak (A) ülkesinin vergi kanunlarına göre bu şekilde değerlendirilmeyen (B) işletmesi, bir ters hibrit işletmedir. Çok uluslu işletme grubuna ait bir ana işletme ters hibrit işletmenin mülkiyet payının %60'ına sahiptir, geri kalan %40 oranında mülkiyet payı ise grup üyesi olmayan üçüncü kişilere aittir. Çok uluslu işletme grubu üyelerinin mülkiyet yapısı ve işletmelerin konumu aşağıda yer almaktadır.



Ters hibrit işletmenin işletme bazlı kazanç veya zararı, grup üyesi olmayan üçüncü kişilere ait olan %40 mülkiyet payı oranında azaltılır. Geriye kalan %60 oranında mülkiyet payına ilişkin işletme bazlı kazanç veya zarar ise işletmenin kendisine tahsis edilir. Buna göre, ters hibrit işletme için hesaplanan küresel ATV'ye ilişkin nihai ana işletmenin dâhil olma oranı, yapılan düzeltmeden sonra %100 olarak tespit edilir. Başka bir ifadeyle, grup üyesi olmayan üçüncü kişilere tahsis edilen işletme bazlı kazanç tutarı ters hibrit işletmenin işletme bazlı kazanç tutarından çıkarıldığı için, kalan tüm işletme bazlı kazanç ana işletmenin mülkiyet payına atfedilir.

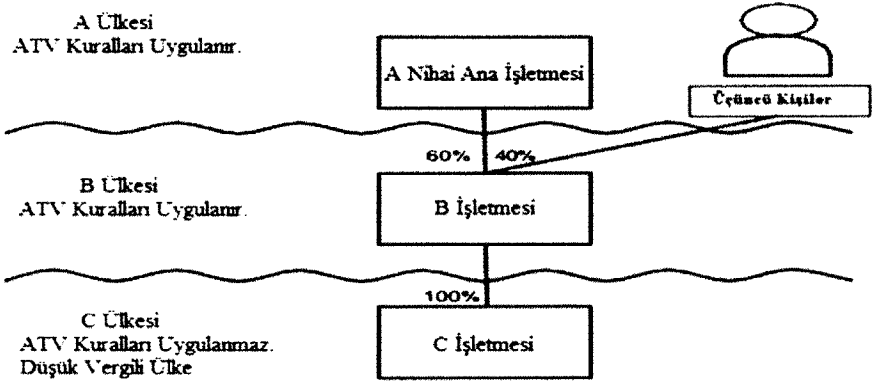
4.1.3. IIR uygulamasında mahsup mekanizması

IIR kapsamında küresel ATV'nin mükellefi olan işletmeler tarafından hesaplanan küresel ATV, nitelikli IIR uygulayan bir ülkede bulunan ara ana işletme veya kısmen sahip olunan ana işletme aracılığıyla doğan vergi yükümlülüğü tutarı kadar azaltılır.

Düşük vergilendirilen bağlı işletme için hesaplanan küresel ATV yükümlülüğünün birden fazla mükellef tarafından üstlenilmesi gerektiği durumlarda, ilgili mükelleflerin sorumlu olduğu küresel ATV'ye ilişkin mahsup mekanizması bulunmaktadır. Bu kapsamda, düşük vergilendirilen bir bağlı işletmedeki mülkiyet paylarını başka bir ana işletme aracılığıyla dolaylı olarak elde tutan bir ana işletmenin, söz konusu düşük vergilendirilen bağlı işletmeye ilişkin hesaplanan küresel ATV tutarındaki tahsis edilebilir payı azaltılır.

Mülkiyet zincirinin alt kademesinde bulunan mükellefler tarafından yüklenilen küresel ATV tutarı, aynı mülkiyet zincirinin üst kademesinde yer alan mükellefler tarafından nitelikli IIR kapsamında sorumlu olunan küresel ATV tutarından mahsup edilir. Bu mahsup, üst kademede bulunan mükellef ana işletmeye tahsis edilen ve alt kademede yer alan nitelikli IIR uygulamakla yükümlü ara ana işletme veya kısmen sahip olunan ana işletme tarafından yüklenilen tutar ile sınırlıdır.

Örnek 1: (A) ülkesinde bulunan (A) işletmesi, (ABC) grubunun nihai ana işletmesidir. (A) işletmesi sırasıyla (B) ve (C) ülkelerinde bulunan (B) ve (C) işletmeleri üzerinde doğrudan veya dolaylı olarak kontrol gücüne sahiptir. (C) işletmesi, düşük vergili bir ülkede bulunan düşük vergilendirilen bağlı işletmedir. (ABC) grubunun (A), (B) ve (C) işletmelerinden başka bağlı işletmesi bulunmamaktadır. (B) işletmesinin mülkiyet paylarının %60'ı (A) işletmesine kalan %40'ı ise grup üyesi olmayan üçüncü kişilere aittir. (B) işletmesi ise (C) işletmesinin tamamına sahiptir. (B) ve (C) işletmelerinin mülkiyet payları, kâr dağıtımları ve sermaye üzerinde eşit haklara sahip adi pay senetlerinden oluşmaktadır. Yalnızca (A) ve (B) ülkelerinde nitelikli IIR uygulanmaktadır. (ABC) çok uluslu işletme grubu üyelerinin mülkiyet yapısı ve işletmelerin konumu aşağıda yer almaktadır.

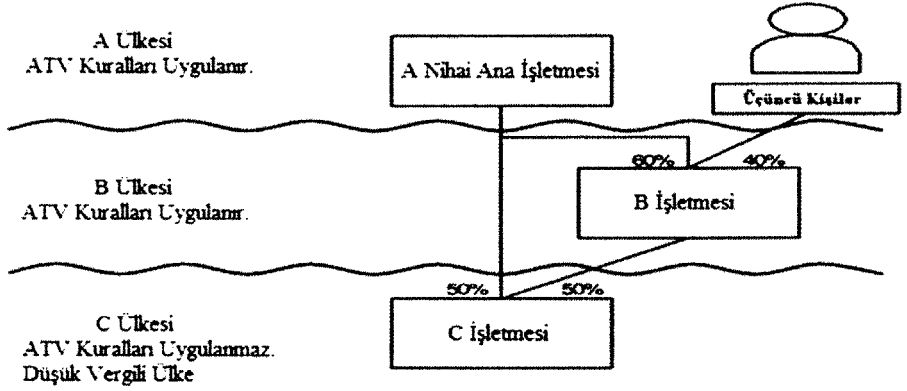


(C) işletmesi için hesaplanan küresel ATV 10 milyon € tutarındadır. (B) işletmesi, (ABC) grubunun başka bir bağlı işletmesinde mülkiyet payına sahip olması ve kendisinin mülkiyet paylarının %40'ının grup üyesi olmayan üçüncü kişiler tarafından elde tutulması nedeniyle bir kısmen sahip olunan ana işletmedir. (A) işletmesi de söz konusu çok uluslu işletme grubunun nihai ana işletmesidir. Bu nedenle her iki işletmenin de düşük vergilendirilen (C) işletmesine ilişkin olarak IIR uygulaması gerekmektedir. Ancak çifte vergilendirmeyi önlemek adına; düşük vergilendirilen (C) işletmesinde sahip olduğu mülkiyet paylarını (B) ana işletmesi aracılığıyla dolaylı olarak elde tutan (A) işletmesine tahsis edilen küresel ATV tutarı, (B) işletmesi tarafından bu kapsamda yüklenilen vergi tutarı kadar azaltılır. (C) işletmesine ilişkin dâhil olma oranı, (B) işletmesi için 1, (A) işletmesi için 0,6'dır.

IIR kapsamında mükellef olan (B) işletmesinin küresel ATV'ye ilişkin tahsis edilebilir payı 10 milyon € (= 10 milyon € x 1) tutarındadır. Dolayısıyla, (C) işletmesi için hesaplanan söz konusu verginin diğer mükellefi olan (A) işletmesinin 6 milyon € (= 10 milyon € x 0,6) olarak hesaplanan tahsis edilebilir payı, (B) işletmesi tarafından yüklenilen vergi tutarının mahsubu sonucunda sıfır olarak tespit edilir. Örneğe ait verileri ve sonuçları gösteren tablo aşağıda yer almaktadır.

İşletme	(C) İşletmesindeki Doğrudan Mülkiyet Payı	(C) İşletmesindeki Dolaylı Mülkiyet Payı	Dâhil Olma Oranı	Küresel ATV'nin Tahsis Edilebilir Payı	IIR Mahsup Tutarı	Nihai Küresel ATV Yükümlülüğü
(B) İşletmesi	%100	–	1	10 milyon €	–	10 milyon €
(A) İşletmesi		%60 (= %60 x %100)	0,6	6 milyon €	6 milyon €	0€

Örnek 2: Diğer tüm veriler Örnek 1 ile aynı olmak üzere; (C) işletmesinin mülkiyet paylarının %50'si doğrudan (A) işletmesi tarafından, kalan %50'si ise (B) işletmesi tarafından elde tutulmaktadır. (ABC) çok uluslu işletme grubu üyelerinin mülkiyet yapısı ve işletmelerin konumu aşağıda yer almaktadır:

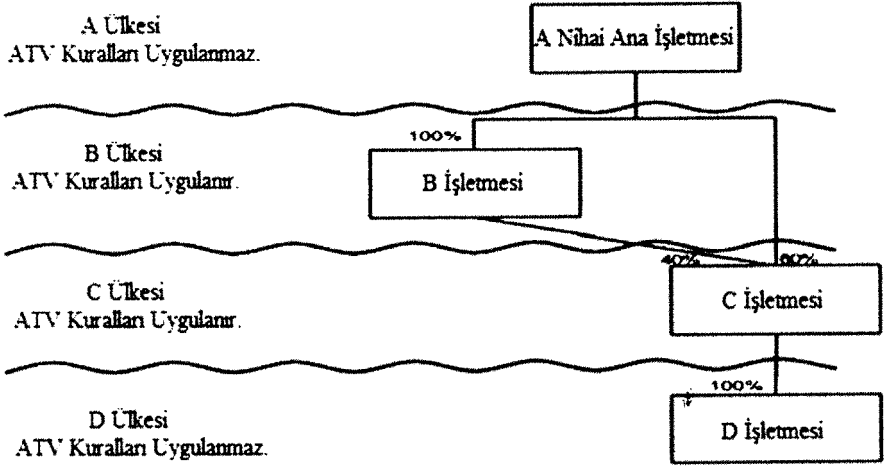


(C) işletmesi için hesaplanan küresel ATV 10 milyon € tutarındadır. (B) işletmesi, düşük vergilendirilen (C) bağlı işletmesinin %50'sine sahip bir kısmen sahip olunan ana işletme olduğundan, (C) işletmesi için hesaplanan küresel ATV'ye ilişkin olarak IIR uygulamak zorunda olan bir mükelleftir. (A) işletmesi de yine (C) işletmesi üzerinde doğrudan ve dolaylı olarak toplam %80 [= %50 doğrudan + %30 dolaylı (= %60 x %50)] mülkiyet payına sahip olan bir nihai ana işletme olduğu için bu kapsamda IIR uygulamak zorunda olan bir mükelleftir. Ancak, (A) işletmesinin söz konusu küresel ATV'ye ilişkin tahsis edilebilir payının, (B) işletmesi tarafından yüklenilen vergi tutarı kadar azaltılması gerekir. (C) işletmesine ilişkin dâhil olma oranı, (B) işletmesi için 0,5, (A) işletmesi için 0,8'dir. Örneğe ait verileri ve sonuçları gösteren tablo aşağıda yer almaktadır:

İşletme	(C) İşletmesindeki Doğrudan Mülkiyet Payı	(C) İşletmesindeki Dolaylı Mülkiyet Payı	Dâhil Olma Oranı	Küresel ATV'nin Tahsis Edilebilir Payı	IIR Mahsup Tutarı	Nihai Küresel ATV Yükümlülüğü
(B) İşletmesi	%50	–	0,5	5 milyon €	–	5 milyon €
(A) İşletmesi	%50	%30 (= %60 x %50)	0,8	8 milyon €	3 milyon €	5 milyon €

Örnek 3: (A) ülkesinde bulunan (A) işletmesi, (ABCD) grubunun nihai ana işletmesidir. (A) işletmesi sırasıyla (B), (C) ve (D) ülkelerinde bulunan (B), (C) ve (D) işletmeleri üzerinde kontrol gücüne sahiptir. (D) işletmesi, düşük vergili bir ülkede bulunan düşük vergilendirilen bir bağlı işletmedir. (ABCD) grubunun (A), (B), (C) ve (D) işletmelerinden başka bağlı işletmesi bulunmamaktadır. Sadece (B) ve (C) ülkeleri tarafından IIR uygulanmaktadır.

(A) işletmesi, (B) işletmesinde %100 ve (C) işletmesinde %60 oranında mülkiyet payına sahiptir. (C) işletmesinin kalan %40 oranında mülkiyet payı ise (B) işletmesi tarafından elde tutulmaktadır. Bu örnekte, (B) işletmesinin (C) işletmesi üzerinde kontrol gücü olmadığı varsayılmaktadır. Diğer taraftan (C) işletmesi ise (D) işletmesindeki mülkiyet paylarının %100'üne sahiptir. (C) işletmesindeki mülkiyet payları, kâr dağıtımları ve sermaye üzerinde eşit haklara sahip olan adi pay senetlerinden oluşmaktadır. (ABCD) çok uluslu işletme grubu üyelerinin mülkiyet yapısı ve işletmelerin konumu aşağıda yer almaktadır.



(D) işletmesi için hesaplanan küresel ATV 10 milyon € tutarındadır. Nihai ana işletme olan (A) işletmesi, (A) ülkesinde IIR uygulaması bulunmaması nedeniyle, hesaplanan söz konusu küresel ATV bakımından mükellef değildir. Düşük vergilendirilen (D) bağlı işletmesinde mülkiyet payına sahip olan ara ana işletme niteliğindeki (C) işletmesi, kendisinin kontrol gücünü elinde bulunduran (A) nihai ana işletmesinin bu kapsamda bir mükellefiyeti bulunmadığından, (D) işletmesi için hesaplanan söz konusu vergiye ilişkin olarak IIR uygulamak zorunda olan bir mükelleftir.

(B) işletmesi de düşük vergilendirilen (D) bağlı işletmesinin %40'ına dolaylı olarak sahip olan bir ara ana işletme olup, kendisinin kontrol gücünü elinde bulunduran (A) nihai ana işletmesinin IIR kapsamında bir mükellefiyeti bulunmadığından, (D) işletmesi için hesaplanan küresel ATV'ye ilişkin olarak IIR uygulamak zorunda olan bir mükelleftir. Ancak, bu küresel ATV'ye ilişkin (B) işletmesinin tahsis edilebilir payının, mülkiyet zincirinin alt kademesindeki (C) ana işletmesi tarafından yüklenilen vergi tutarı kadar azaltılması gerekir. (D) işletmesine ilişkin dâhil olma oranı, (B) işletmesi için 0,4, (C) işletmesi için 1'dir. Örneğe ait verileri ve sonuçları gösteren tablo aşağıda yer almaktadır:

İşletme	(D) İşletmesindeki Doğrudan Mülkiyet Payı	(D) İşletmesindeki Dolaylı Mülkiyet Payı	Dâhil Olma Oranı	Küresel ATV'nin Tahsis Edilebilir Payı	IIR Mahsup Tutarı	Nihai Küresel ATV Vergi Yükümlülüğü
(C) İşletmesi	%100	—	1	10 milyon €	—	10 milyon €
(B) İşletmesi	—	%40	0,4	4 milyon €	4 milyon €	0
(A) İşletmesi	—	%100 (= %60 + %40)	—	—	—	—

4.1.4. Yerel IIR uygulaması

Yerel IIR uygulamasını tercih eden düşük vergili bir ülkede bulunan bir ana işletme, kendisi için tespit olunan küresel ATV'nin yanı sıra o ülkedeki düşük vergilendirilen bir bağlı işletme için hesaplanan küresel ATV'nin kendisine tahsis edilen payına ilişkin olarak da IIR kapsamında mükellef olabilir.

Ana işletmenin yurt içinde düşük vergilendirilen bağlı işletmelerindeki mülkiyet payına ilişkin uygulanan yerel IIR, gerekli diğer şartların da sağlanması koşuluyla, nitelikli IIR olarak kabul edilir. Düşük vergilendirilen bağlı işletmeye ilişkin olarak bir ana işletmenin yükümlü olduğu küresel ATV tutarı, yerel IIR kapsamında yurt içindeki bir ana işletme tarafından tahsil edilen küresel ATV tutarı kadar azaltılır. Benzer şekilde, bir ülkenin ilgili mevzuatı uyarınca ana işletmenin kendisi için de IIR uygulaması durumunda hesaplanan küresel ATV tutarı, bu verginin ana işletmenin kendisine tahsis edilmiş olmasına bakılmaksızın, IIR kapsamında tahakkuk etmiş sayılır. Bu kapsamda hesaplanan küresel ATV, ana işletmenin kendisinin tüm mülkiyet paylarına sahip olması durumunda hesaplanacak olan vergi tutarına eşit olduğu takdirde, yerel IIR uygulaması nitelikli IIR olarak değerlendirilir.

Örneğin, (A) ülkesinde bulunan (A) işletmesi bir çok uluslu işletme grubunun nihai ana işletmesidir ve (B) ülkesinde bulunan (B1) işletmesinin mülkiyet paylarının %100'üne sahiptir. (B1) işletmesi de aynı zamanda yine (B) ülkesinde bulunan (B2) işletmesinin mülkiyet paylarının %100'üne sahiptir ve dolayısıyla bir ana işletmedir. (A) ve (B) ülkelerinde küresel ATV uygulamaya konulmuş olup (B) ülkesinde ayrıca yerel IIR da kabul edilmiştir. (B) ülkesi ilgili hesap dönemi için düşük vergili ülkedir. Bu durumda (B) ülkesinde bulunan işletmeler için hesaplanan küresel ATV'nin ödenmesi bakımından IIR kapsamında yalnızca (A) nihai ana işletmesi mükelleftir. Öte yandan, (A) ülkesinin küresel ATV'yi uygulamaya koymamış olması durumunda (B1) işletmesi, (B2) işletmesi için hesaplanan küresel ATV'den kendisinin tahsis edilebilir payı oranında IIR kapsamında sorumlu olacaktır. Ayrıca bu durumda (B1) işletmesi kendisi için tespit olunacak bir küresel ATV bakımından da mükellef olacaktır.

Ülkemizde yürürlüğe konulan “Yerel ve Küresel ATV” mevzuatı kapsamında yerel IIR uygulaması tercih edilmemiştir. Ancak, diğer ülkelerde bu uygulamanın yürürlükte olabilmesi mümkün olabileceğinden, uygulamaya ilişkin gerekli açıklamalara bu bölümde yer verilmiştir.

4.1.5. UTPR kapsamında küresel ATV'nin mükellefi

Nihai ana işletmesi, ara ana işletmesi veya kısmen sahip olunan ana işletmesi Türkiye’de bulunmayan ve ilgili mevzuatı uyarınca nitelikli IIR’ye göre küresel ATV’nin uygulanmadığı veya kısmen uygulandığı çok uluslu işletme gruplarının Türkiye’de bulunan bağlı işletmeleri, UTPR kapsamında küresel ATV mükellefidir. Öte yandan, yatırım işletmesi niteliğindeki bağlı işletmeler UTPR kapsamında küresel ATV’nin mükellefi değildir.

4.1.6. UTPR kapsamında küresel ATV'nin hesaplanması

Ek 7 nci maddenin yedinci fıkrası uyarınca, düşük vergilendirilen bağlı işletmelere ilişkin olarak UTPR kapsamında hesaplanan küresel ATV, çok uluslu işletme grubuna bağlı işletmeler için hesaplanan küresel ATV’nin toplamına eşittir. Ancak, IIR kapsamında çok uluslu işletme grubuna bağlı işletmeler nezdinde bir küresel ATV hesaplanması durumunda, UTPR’ye göre hesaplanan vergi, küresel ATV tutarı ile IIR kapsamında hesaplanan vergi tutarı arasındaki farka eşit olur. UTPR kapsamında tespit olunan toplam küresel ATV tutarı, daha sonra UTPR uygulayan ülkeler arasında tahsis edilir.

Düşük vergilendirilen bağlı işletme için hesaplanan küresel ATV’nin nitelikli IIR’ye tabi olması durumunda, söz konusu verginin tahsiline ilişkin IIR kuralları, UTPR’ye göre öncelikli olarak uygulanır. Dolayısıyla, hesaplanan küresel ATV’nin hâlihazırda bir nitelikli IIR kapsamında tahsil edilmeyen kısmı UTPR uyarınca tahakkuk ettirilir.

4.1.6.1. Küresel ATV'nin tamamının nitelikli IIR kapsamında tahsili

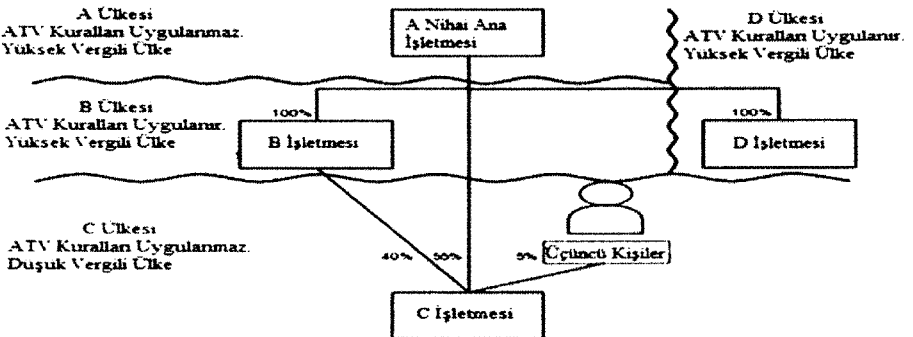
IIR kapsamında mükellef olan nihai ana işletmenin bulunduğu ülke dışında yerleşik olan düşük vergilendirilen bağlı işletmelere ilişkin olarak UTPR kapsamında herhangi bir küresel ATV hesaplanmaz. Nihai ana işletmenin IIR kapsamında mükellef olmadığı durumda ise bu nihai ana işletmenin düşük vergilendirilen bağlı işletmedeki mülkiyet paylarının IIR kapsamında mükellef olan bir ya da birden fazla ana işletme aracılığıyla dolaylı olarak elde tutulması koşuluyla, söz konusu düşük vergilendirilen bağlı işletme için UTPR kapsamında hesaplanan küresel ATV sıfır olur. UTPR kapsamında hesaplanan küresel ATV tutarının sıfıra indirilip indirilemeyeceği, her bir düşük vergilendirilen bağlı işletme için ayrı ayrı belirlenir.

Nihai ana işletmenin düşük vergili bir ülkede bulunması durumunda, ilgili hesap dönemlerinde, o ülkede bulunan düşük vergilendirilen bağlı işletmeler için UTPR kapsamında küresel ATV hesaplanır. Ancak, nihai ana işletmenin bulunduğu ülke mevzuatı uyarınca yerel ATV ya da yerel IIR'nin uygulanması durumunda, UTPR kapsamında hesaplanan söz konusu küresel ATV tutarı sıfıra indirilebilir. Hesaplanan küresel ATV'nin anılan uygulamalar kapsamında tamamen tahsil edilememesi durumunda ise kalan vergi tutarı UTPR kapsamında hesaplanan küresel ATV tutarına dâhil edilir.

4.1.6.2. Küresel ATV'nin bir kısmının nitelikli IIR kapsamında tahsili

IIR kapsamında mükellef olan ana işletmelerin düşük vergilendirilen bağlı işletmedeki mülkiyet paylarının, nihai ana işletmenin aynı bağlı işletmedeki mülkiyet payından az olması ve nihai ana işletmenin bulunduğu ülkede nitelikli IIR uygulanmaması durumunda, bu ana işletmeler tarafından nitelikli IIR kapsamında tahsil edilen küresel ATV, söz konusu düşük vergilendirilen bağlı işletme için hesaplanan toplam küresel ATV'den mahsup edilir. Mahsup sonucu kalan küresel ATV tutarı ise UTPR kapsamında tahsis edilir. Bu durumda, düşük vergilendirilen bağlı işletmenin azınlık payı sahiplerinin düşük vergilendirilen kazançları da küresel ATV'ye tabi olabilir. Dolayısıyla, çok uluslu işletme grubunun sorumlu olduğu toplam küresel ATV tutarı, nihai ana işletmenin IIR kapsamında mükellef olması durumunda bu nihai ana işletmeye tahsis edilecek olan küresel ATV tutarını aşabilir.

Örnek 1: (A) ülkesinde bulunan (A) işletmesi (ABC) grubunun nihai ana işletmesidir. (A) işletmesi, (B), (C) ve (D) ülkelerinde bulunan (B), (C) ve (D) işletmelerinin sırasıyla %100'üne, %55'ine ve %100'üne doğrudan sahiptir. (B) işletmesi ise (C) işletmesinin mülkiyet paylarının %40'ına sahip olup, (C) işletmesinin kalan %5 oranında mülkiyet payı azınlık payı sahipleri tarafından elde tutulmaktadır. (C) işletmesi düşük vergilendirilen bir bağlı işletmedir ve bu bağlı işletme için küresel ATV 100€ olarak hesaplanmıştır. (B) ve (D) ülkelerinde nitelikli IIR ve nitelikli UTPR'nin her ikisinin de uygulandığı ancak (A) ve (C) ülkelerinde söz konusu kuralların uygulamaya konulmadığı varsayılmaktadır. (ABC) grubu üyelerinin mülkiyet yapısı ve işletmelerin konumu aşağıda yer almaktadır.



(A) işletmesinin nitelikli IIR kapsamında bir mükellefiyeti bulunmamaktadır. (C) işletmesi için hesaplanan küresel ATV'ye ilişkin (B) işletmesinin tahsis edilebilir payı 40€'dur (= 100€ x %40). (A) işletmesi (C) işletmesinin mülkiyet paylarının, %55'i doğrudan ve %40'ı (B) işletmesi aracılığıyla dolaylı olmak üzere, toplamda %95'ine sahiptir. Dolayısıyla, (A) işletmesinin (C) işletmesinde sahip olduğu mülkiyet paylarının tamamı, nitelikli IIR uygulamakla yükümlü bir ana işletme tarafından elde tutulmadığından, hesaplanan küresel ATV sıfırlanmaz. Bu durumda, nitelikli IIR kapsamında mükellef olan (B) işletmesine tahsis edilen küresel ATV tutarı (40€), (C) işletmesi için hesaplanan toplam küresel ATV tutarından (100€) mahsup edilir. Sonuç olarak, UTPR kapsamında hesaplanan küresel ATV tutarı 60€ (= 100€ - 40€) olarak tespit edilir.

4.1.7. UTPR kapsamında hesaplanan küresel ATV'nin ilgili ülkelere tahsis

UTPR kapsamında hesaplanan toplam küresel ATV, UTPR uygulayan her bir ülkeye, reel ekonomik faaliyete dayalı bir tahsis anahtarına göre dağıtılır. Bu kapsamda mükellef olan bağlı işletmeler, hesaplanan küresel ATV'nin ödenmesinden, bulundukları ülke için belirlenen UTPR yüzdesine göre hesaplanan tutar ile sorumludur. Buna göre ilgili ülkelere tahsis edilecek vergi tutarı, UTPR kapsamında hesaplanan toplam küresel ATV tutarı ile ilgili ülke için hesaplanan UTPR yüzdesinin çarpılması suretiyle hesaplanır.

4.1.7.1. UTPR yüzdesinin hesaplanması

UTPR yüzdesi, çok uluslu işletme grubunun, UTPR'nin uygulandığı her bir ülkenin ülke bazlı raporlarında yer alan işçi sayısı ve maddi duran varlıkların değeri dikkate alınarak hesaplanır. Bu kapsamda, bir çok uluslu işletme grubunun Türkiye için UTPR yüzdesi; Türkiye'de bulunan bağlı işletmelerin toplam işçi sayısının, nitelikli UTPR'nin uygulandığı tüm ülkelerde bulunan bağlı işletmelerin toplam işçi sayısına bölünmesiyle bulunan oranın %50'si ile Türkiye'de bulunan bağlı işletmelerin toplam maddi duran varlık değerinin, nitelikli UTPR'nin uygulandığı tüm ülkelerde bulunan bağlı işletmelerin toplam maddi duran varlık değerine bölünmesiyle bulunan oranın %50'sinin toplamıdır. Her bir hesap dönemi için ilgili ülkenin UTPR tahsis oranı aşağıdaki formüle göre hesaplanır.

Bir ülkedeki toplam işçi sayısı (A), UTPR'nin uygulandığı tüm ülkelerdeki toplam işçi sayısı (B), bir ülkedeki maddi duran varlıkların toplam değeri (C) ve UTPR'nin uygulandığı tüm ülkelerdeki maddi duran varlıkların toplam değeri (D) olmak üzere;

$$UTPR \text{ Tahsis Oranı} = \left[\%50 \times \left(\frac{A}{B} \right) + \%50 \times \left(\frac{C}{D} \right) \right]$$

Bu kapsamda, her bir hesap dönemi için bir ülkede bulunan işçi sayısı, çok uluslu işletme grubunun söz konusu ülkede bulunan tüm bağlı işletmelerinin toplam işçi sayısını; bir ülkede bulunan maddi duran varlıkların toplam değeri ise çok uluslu işletme grubunun söz konusu ülkede bulunan tüm bağlı işletmelerinin maddi duran varlıklarının net defter değerlerinin toplamını ifade eder. UTPR'nin uygulandığı tüm ülkelerdeki işçi sayısı, çok uluslu işletme grubunun ilgili hesap dönemi için UTPR'yi uygulamaya koyan ülkelerde bulunan bağlı işletmelerinin toplam işçi sayısını; UTPR'nin uygulandığı tüm ülkelerdeki maddi duran varlıkların toplam değeri ise çok uluslu işletme grubunun ilgili hesap dönemi için UTPR'yi uygulamaya koyan ülkelerde bulunan bağlı işletmelerinin maddi duran varlıklarının net defter değerlerinin toplamını ifade eder.

Maddi duran varlık net defter değeri, maddi duran varlıkların birikmiş amortisman, itfa ve tükenme payları ile değer düşüklüğü zararları dikkate alındıktan sonra finansal tablolarda kaydedilen dönem başı ve dönem sonu değerlerinin ortalamasını; işçi sayısı ise ilgili ülkede bulunan tüm bağlı işletmelerin tam zamanlı olarak çalışan işçi sayısının toplamını ifade eder. Bağlı işletmenin olağan faaliyetlerine katılan bağımsız alt yüklenicilerin işçileri de bu kapsamda dikkate alınır. İş yeri söz konusu olduğunda, bu iş yerinde çalışan işçilere ilişkin brüt ücret giderlerinin müstakil finansal hesaplarda gösterilmiş olması koşuluyla, bu işçiler iş yerinin bulunduğu ülke için hesaplanan UTPR yüzdesinin tespitinde dikkate alınır.

UTPR yüzdesi, çok uluslu işletme grubunun faaliyet gösterdiği düşük vergili ülkeler dâhil olmak üzere, nitelikli UTPR uygulayan tüm ülkeler için hesaplanır. Nitelikli UTPR uygulayan düşük vergili bir ülkeye, UTPR yüzdesi sıfır olmadığı sürece küresel ATV tahsisi yapılır. Bu kapsamda, çok uluslu işletme grubunun nihai ana işletmesinin bulunduğu ülkenin düşük vergili bir ülke olması durumunda, söz konusu ülkede bulunan bağlı işletmeler için UTPR kapsamında hesaplanan küresel ATV bu ülkeye de tahsis edilir.

4.1.7.1.1. UTPR yüzdesinin hesaplanmasına dâhil edilmeyen işletmeler

Bir ülkenin UTPR yüzdesinin tespitinde, yatırım işletmeleri ile şeffaf işletmelerin toplam işçi sayısı ve toplam maddi duran varlık değerleri dikkate alınmaz.

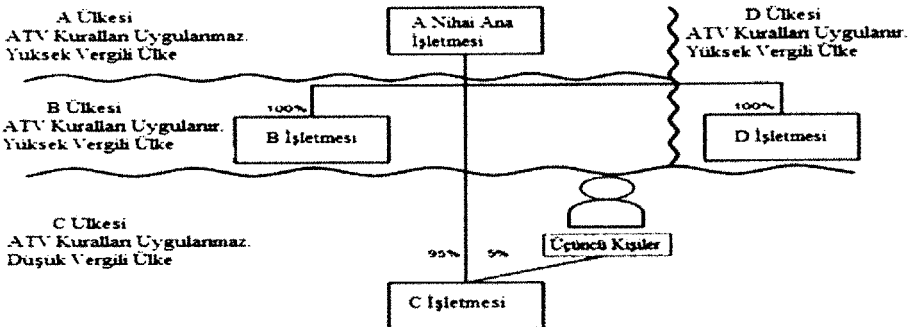
Ancak şeffaf işletmelerin reel ekonomik faaliyetlerinin bir iş yerinin oluşumuna yol açması durumunda, şeffaf işletmenin maddi duran varlıkları ve işçileri, öncelikli olarak oluşan iş yerine tahsis edilir ve bu iş yerinin bulunduğu ülkenin UTPR yüzdesinin hesaplanmasına dâhil edilir. Ayrıca, söz konusu şeffaf işletmenin kurulduğu ülkede bağlı işletmelerin bulunması durumunda, şeffaf işletmenin iş yerine tahsis edilmeyen işçileri ile maddi duran varlıkları bu bağlı işletmelere tahsis edilir. Şeffaf işletmenin bulunduğu ülkede hiçbir bağlı işletme bulunmaması durumunda ise söz konusu ülkeye bir tahsisat yapılmaz. Şeffaf işletmenin çok uluslu işletme grubunun nihai ana işletmesi olması veya IIR uygulaması durumunda, bu işletmenin, kurulduğu ülkede bulunduğu kabul edilir. Diğer durumlarda, şeffaf işletme devletsiz işletme olarak muamele görür. Dolayısıyla, şeffaf işletmeye ait olan ve bir iş yerine ya da bu düzenleme uyarınca bir bağlı işletmeye tahsis edilemeyen işçiler ve maddi duran varlıklar, UTPR yüzdesinin tespitinde dikkate alınmaz.

4.1.7.2. Bir ülkeye tahsis edilen küresel ATV

Ek 7 nci maddenin sekizinci fıkrası uyarınca bir ülkeye tahsis edilen küresel ATV'nin, ilgili hesap döneminde nitelikli UTPR'nin uygulandığı bir ülkede tahsil edilememesi durumunda, hesaplanan vergi tahsil edilemeye kadar söz konusu ülke sonraki hesap dönemlerinde bu kapsamda yapılacak tahsisa ilişkin hesaplamalarda dikkate alınmaz. Buna göre, ilgili ülke için UTPR yüzdesi "sıfır" olarak belirlenir ve söz konusu ülkeye tahsis edilmesi gereken vergi tutarı UTPR uygulayan diğer ülkelere tahsis edilir. Şu kadar ki, tahsis edilen küresel ATV'nin ilgili hesap döneminde tüm ülkelere tahsil edilememesi durumunda, ilgili ülkelere UTPR kapsamında tahsisat yapılmaya devam edilir.

Bu düzenleme, UTPR'nin uygulandığı her hesap dönemi için dönemsel bazda ve her bir çok uluslu işletme grubu bakımından ayrı uygulanır. Bir çok uluslu işletme grubuna ilişkin UTPR yüzdesinin tespitinde bir ülkenin tahsisat kapsamı dışında bırakılması, o ülkede işçileri ve maddi duran varlıkları bulunan diğer çok uluslu işletme grubuna ilişkin hesaplanan küresel ATV'nin, UTPR kapsamında o ülkeye tahsisini engellemez.

Örnek 1: (A) ülkesinde bulunan (A) işletmesi (ABC) grubunun nihai ana işletmesidir. (A) işletmesi, (B), (C) ve (D) ülkelerinde bulunan (B), (C) ve (D) işletmelerinin sırasıyla %100'üne, %95'ine ve %100'üne doğrudan sahiptir. (C) işletmesinin kalan %5 oranında mülkiyet payı ise azınlık payı sahipleri tarafından elde tutulmaktadır. (B) ve (D) ülkelerinde nitelikli IIR ve nitelikli UTPR'nin her ikisinin de uygulandığı ancak (A) ve (C) ülkelerinde söz konusu kuralların uygulamaya konulmadığı varsayılmaktadır. (ABC) grubu üyelerinin mülkiyet yapısı ve işletmelerin konumu aşağıda yer almaktadır.



(A) ülkesinde nitelikli IIR uygulamasının bulunmaması, nitelikli IIR'nin uygulandığı (B) ve (D) ülkelerinde bulunan (B) ve (D) işletmelerinin ise (C) işletmesinde herhangi bir mülkiyet payı bulunmaması nedeniyle, (C) işletmesi için hesaplanan küresel ATV'ye ilişkin olarak hiçbir bağlı işletmenin nitelikli IIR kapsamında bir mükellefiyeti bulunmamaktadır. Bu nedenle, hesaplanan küresel ATV'nin tamamı UTPR kapsamında tahsis edilir.

(C) işletmesi için UTPR kapsamında küresel ATV'nin, birinci ila dördüncü hesap dönemlerinin her biri için 100€ olarak hesaplandığı ve (B) ve (D) ülkelerinin UTPR yüzdelerinin aynı dönemler için %50 olduğu varsayımı altında;

i. Birinci hesap döneminde, (B) ve (D) ülkelerinin her birine 50€ tutarında bir küresel ATV tahsis edilir. Birinci hesap dönemi sonuna kadar (B) ülkesi tarafından 50€ tutarındaki verginin tamamının tahsil edilememesi durumunda, (B) işletmesi tarafından bu tutara eşdeğer bir ilave vergi yükümlülüğüne katlanılana kadar, sonraki hesap dönemlerinde (B) ülkesinin UTPR yüzdesi sıfır olarak kabul edilir. Dolayısıyla, (B) ülkesi tarafından söz konusu 50€ tutarındaki vergi tahsil edilinceye kadar o ülkeye bu kapsamda daha fazla küresel ATV tahsis edilmez.

ii. İkinci hesap döneminde (B) ülkesinin UTPR yüzdesi sıfır olur. Dolayısıyla, ikinci hesap dönemi için hesaplanan küresel ATV'nin tamamı (100€), (D) ülkesine tahsis edilir. İkinci hesap döneminin sona erdiği vergilendirme döneminde (B) ülkesinde birinci hesap döneminde kendisine tahsis edilen 50€ tutarındaki küresel ATV'nin tamamının hala ödenmemiş olması durumunda, bu ülke için üçüncü hesap döneminde de UTPR yüzdesi sıfır olarak kabul edilir. (D) ülkesinde de ikinci hesap döneminin sonuna kadar o ülkeye tahsis edilen 100€ tutarındaki küresel ATV'nin tamamının tahsil edilememesi durumunda, söz konusu ülke için üçüncü hesap döneminde hesaplanan UTPR yüzdesi sıfır olur.

UTPR'nin uygulandığı ülkelerin tamamında UTPR yüzdesinin sıfır olması durumunda, bu ülkelere tahsisat yapılmaya devam edilir. Buna göre, üçüncü hesap dönemi için tespit olunan toplam 100€ tutarındaki küresel ATV, ülkelerin UTPR yüzdeleri (%50 / %50) uyarınca (B) ve (D) ülkelerine tahsis edilir. Dolayısıyla, anılan ülkeler tarafından diğer hesap dönemlerine ilişkin tahsil edilmesi gereken küresel ATV tutarına 50€ tutarında ilave yapılmış olur.

Önceki dönemlerde kendilerine tahsis edilen küresel ATV'nin kalan kısmının üçüncü hesap döneminin sona erdiği vergilendirme döneminde söz konusu ülkeler tarafından tahsil edilmesi durumunda, dördüncü hesap döneminde, bu dönem için tespit olunan 100€ tutarındaki küresel ATV, yeniden (B) ve (D) ülkeleri arasında, bu ülkelerin UTPR yüzdeleri uyarınca tahsis edilir. Aşağıdaki tablo, UTPR kapsamında her bir ülkeye tahsis edilen küresel ATV tutarlarını özetlemektedir.

Hesap Dönemi	UTPR Küresel ATV Tutarı	B Ülkesi Tahsisat Tutarı	D Ülkesi Tahsisat Tutarı
1	100€	50€ (UTPR Yüzdesi %50)	50€ (UTPR Yüzdesi %50)
2	100€	0€ (UTPR Yüzdesi %0)	100€ (UTPR Yüzdesi %100)
3	100€	50€ (UTPR Yüzdesi %50)	50€ (UTPR Yüzdesi %50)
4	100€	50€ (UTPR Yüzdesi %50)	50€ (UTPR Yüzdesi %50)

4.1.8. Çok uluslu işletme grubunun uluslararası faaliyetlerinin başlangıç aşamasında UTPR uygulaması

Uluslararası faaliyetlerinin başlangıç aşamasında olan, azami altı farklı ülkede bağlı işletmesi bulunan ve maddi duran varlıklarının toplam değeri en yüksek olan ülke dışındaki diğer ülkelerde toplam maddi duran varlıklarının net defter değeri 50 milyon avro karşılığı Türk lirasını aşmayan çok uluslu işletme grubu için, UTPR kapsamında küresel ATV tutarı beş hesap dönemi boyunca sıfır olarak kabul edilir. Bir çok uluslu işletme grubunun bu düzenlemeden

yararlanıp yararlanamayacağı hesap dönemi bazında belirlenir. Bu durumda 50 milyon avronun Türk lirası karşılığı, 1 Ocak veya sonrasında başlayan hesap dönemleri için geçerli olmak üzere, Avrupa Merkez Bankası'na yayımlanan önceki yılın Aralık ayının ortalama döviz kuru dikkate alınarak Ocak ayında hesaplanır ve Gelir İdaresi Başkanlığının resmî internet sitesinde (www.gib.gov.tr) ilan edilir.

Çok uluslu işletme grubunun bir ülkedeki maddi duran varlıklarının toplam değeri, o ülkede bulunan tüm bağlı işletmelerinin maddi duran varlıklarının net defter değerlerinin toplam tutarıdır. Bir çok uluslu işletme grubunun ilk kez ATV kapsamına girdiği hesap döneminde en yüksek toplam maddi duran varlık değerine sahip olduğu ülke ise o çok uluslu işletme grubunun referans ülkesi olarak ifade edilir.

4.1.8.1. Uygulamanın koşulları

Bir çok uluslu işletme grubunun UTPR kapsamında hesaplanan küresel ATV tutarının sıfır olabilmesi için iki temel koşulu birlikte karşılaması gerekir.

Birinci koşul olarak, bir çok uluslu işletme grubunun ATV'ye tabi olunan ilk hesap döneminde referans ülkesi hariç en fazla beş farklı ülkede bağlı işletmesi bulunması gerekir. Bununla birlikte, çok uluslu işletme grubu için UTPR kapsamında hesaplanan küresel ATV'nin sıfır olarak kabul edileceği beş hesap dönemi boyunca, bu beş ülkenin aynı olması zorunlu değildir. Herhangi bir ülkede yerleşik sayılmayan devletsiz bağlı işletmeler, çok uluslu işletme grubunun faaliyet gösterdiği ülkelerin sayısının tespitinde dikkate alınmaz.

İkinci koşul olarak, bir çok uluslu işletme grubunun referans ülkesi dışında, diğer ülkelerde sınırlı tutarda maddi duran varlığa sahip olması gerekir. Bu kapsamda, ilgili dönemde referans ülke dışındaki ülkelerde bulunan bağlı işletmeler tarafından elde tutulan tüm maddi duran varlıklar, bu koşulu sağlanıp sağlanmadığının tespiti bakımından dikkate alınır. Bu koşulun tespiti amacıyla devletsiz bağlı işletmelere ait maddi duran varlıklar, çok uluslu işletme grubunun bu varlıkların referans ülke içerisinde bulunduğunu kanıtlaması durumu hariç olmak üzere, referans ülke dışında bulunan maddi duran varlıklar olarak değerlendirilir. Referans ülke dışındaki ülkelerde bulunan maddi duran varlıkların toplam net defter değerinin 50 milyon avro karşılığı Türk lirası sınırını aşması durumunda, bu koşulun gerekliliklerini sağlamayan çok uluslu işletme grubu için artık UTPR kapsamında hesaplanan küresel ATV sıfır olarak kabul edilmez.

UTPR kapsamında küresel ATV'nin mükellefi olmayan yatırım işletmelerinin bulunduğu ülke ile bu işletmelere ait maddi duran varlıklar, söz konusu koşulların tespitinde dikkate alınmaz. Benzer şekilde, bu hükmün uygulanması bakımından bir iş ortaklığı veya iş ortaklığı iştiraklerinin bulunduğu ülke ile bu işletmeler tarafından elde tutulan maddi duran varlıklar da, bağlı işletme sayılmadıklarından ve UTPR kapsamında küresel ATV mükellefiyetleri bulunmadığından bu düzenleme kapsamındaki koşulların tespitinde dikkate alınmaz. Öte yandan, azınlık payına sahip olunan bağlı işletmeler tarafından elde tutulan maddi duran varlıklar ve söz konusu bağlı işletmelerin bulunduğu ülkeler, bu düzenleme kapsamındaki koşulların sağlanıp sağlanmadığının tespitinde dikkate alınır.

4.1.8.2. Uygulamanın süresi

Bu uygulama, uluslararası faaliyetlerinin başlangıç aşamasında olan bir çok uluslu işletme grubunun ATV'ye tabi olduğu ilk hesap döneminden itibaren beş hesap dönemi boyunca geçerlidir. Örneğin, bir çok uluslu işletme grubunun ilk kez 1/1/2025 tarihinden itibaren ATV'ye tabi olması ve koşulları sağlaması durumunda, bu çok uluslu işletme grubunun 31/12/2029 tarihinden sonra başlayan hesap dönemi için küresel ATV'si sıfır olarak kabul edilmez.

Küresel ATV uygulamasının yürürlüğe girdiği tarihte bu kuralların kapsamına giren çok uluslu işletme grubu için beş yıllık süre, UTPR kurallarının yürürlüğe girdiği ilk hesap dönemi itibarıyla başlar. Buna göre, 1/1/2025 tarihinden önce başlayan bir hesap dönemi için küresel ATV mükellefiyeti şartlarını sağlayan bir çok uluslu işletme grubunun UTPR uygulamasına 1/1/2025 tarihinden itibaren tabi olması durumunda, söz konusu uygulama 1/1/2025 ile 31/12/2029 tarihleri arasında geçerli olur.

Bu kapsamda belirlenen beş hesap dönemi herhangi bir sebeple askıya alınamaz. Örneğin, bir hesap dönemi için küresel ATV mükellefiyeti şartlarını sağlayan bir çok uluslu işletme grubunun takip eden dönemlerde konsolide hasılatının azalması nedeniyle mükellefiyet kapsamı dışına çıkması durumunda beş yıllık süre işlemeye devam eder.

4.2. Yerel ATV'nin mükellefi

Yerel ATV'nin mükellefi, ek 1 inci madde kapsamındaki çok uluslu işletme grubuna bağlı ve Türkiye'de yerleşik olan bağlı işletmeler ile iş ortaklıklarıdır.

5. İşletme Bazlı Kazanç veya Zararın Hesaplanması

Bir bağlı işletmenin ilgili hesap dönemine ilişkin işletme bazlı kazanç veya zararının hesaplanmasında başlangıç noktası, bağlı işletmenin finansal muhasebe net kazanç veya zarar tutarıdır. Söz konusu tutarda ek 5 inci maddenin birinci fıkrası kapsamında düzeltmeler yapılır.

5.1. İşletme bazlı kazanç veya zararın hesaplanmasındaki esaslar

5.1.1. Finansal hesaplar

Bir bağlı işletmenin finansal muhasebe net kazanç veya zararı; grup içi işlemlerden elde edilen kazanç ve zararlar ile gelir vergisi gideri dâhil olmak üzere söz konusu bağlı işletmenin tüm gelir ve giderleri dikkate alınarak tespit edilen net kazanç veya zararır. Muhasebe konsolidasyonu sürecinde gerçekleşen grup içi işlemlere ilişkin düzeltmeler, bağlı işletmenin finansal muhasebe net kazanç veya zararının tespitinde dikkate alınmaz.

5.1.2. Kullanılan para birimi ve dönüştürme esasları

Bir bağlı işletmenin net kazanç veya zararı, konsolide finansal tabloların hazırlanmasında o bağlı işletmenin kazanç veya zararını belirlemek için kullanılan muhasebe standardına göre tespit edilir. Konsolide finansal tablolar, nihai ana işletme tarafından kabul edilebilir finansal muhasebe standardına uygun olarak hazırlanan finansal tablolarır.

Bir bağlı işletmenin finansal muhasebe net kazanç veya zararı, çok uluslu işletme grubunun konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında bağlı işletme için belirlenen ve söz konusu tablolarda kullanılan para birimine dönüştürülerek hesaplanan net kazanç veya zararır. Bağlı işletmelerin işletme bazlı kazanç veya zararı, çok uluslu işletme grubunun konsolide finansal hesaplarının hazırlanmasında kullanılan para birimi cinsinden hesaplanır. Bu kapsamda işletme bazlı kazanç veya zararının tespitine ilişkin tüm muhasebe kayıtları da konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan yetkilendirilmiş finansal muhasebe standardına uygun olarak söz konusu para birimine dönüştürülür.

Bağlı işletmelerin müstakil finansal tablolarının hazırlanmasında kullanılan para birimi ile kaydedilen işlemlerin eş zamanlı olarak konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan para birimine dönüştürülmemiş olması ve söz konusu dönüştürme işlemlerinin konsolidasyon sürecinde gerçekleştirilmesi durumunda, bağlı işletmenin işletme bazlı kazanç veya zararının hesaplanmasına ilişkin tutarların, konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan ilgili yetkilendirilmiş finansal muhasebe standardının çeviri ilkelerine (örneğin, IAS/TMS 21) uygun şekilde, konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan para birimine çevrilmesi gerekir.

5.1.3. Yetkilendirilmiş finansal muhasebe standardının kullanılması

Bir nihai ana işletmenin kabul edilebilir finansal muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanmış finansal tablolarının bulunmaması durumunda konsolide finansal tablolar, gerektiğinde önemli rekabet bozulmalarını önlemek için düzeltilmesi gereken bir yetkilendirilmiş finansal muhasebe standardı kullanılarak hazırlanan tablolarır.

Bir bağlı işletmenin finansal muhasebe net kazanç veya zararının tespitinde ya da bu kazanç veya zarardan işletme bazlı kazanç veya zarara ulaşmak için yapılan düzeltmelerde bağlı işletmenin azınlık payları dikkate alınmaz.

5.1.4. Diğer kapsamlı gelir

Belirli finansal muhasebe standartları kapsamında konsolide finansal tabloların kâr/zarar tablosu yerine diğer kapsamlı gelir bölümünde raporlanan gelir veya gider kalemleri, işletme bazlı kazanç veya zararın hesaplanmasına dâhil edilmez. Ancak, diğer kapsamlı gelir bölümünde raporlanan yeniden değerlendirme yöntemi kazanç veya zararları, işletme bazlı kazanç veya zarar hesaplamasına dâhil edilir.

5.1.5. Bağlı işletmenin farklı muhasebe standardı kullanması

Bir bağlı işletmenin finansal muhasebe net kazanç veya zararının, nihai ana işletmenin konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında kullanılan finansal muhasebe standardına dayanılarak belirlenmesinin makul gerekçelerle mümkün olmadığı durumlarda, bağlı işletmenin ilgili hesap dönemine ilişkin finansal muhasebe net kazanç veya zararı, başka bir kabul edilebilir finansal muhasebe standardı veya yetkilendirilmiş bir finansal muhasebe standardı kullanılarak belirlenebilir.

Bu durumda alternatif bir muhasebe standardının kullanımı üç koşul ile sınırlandırılır.

a) Birinci koşul, bağlı işletmenin finansal hesaplarının kabul edilebilir finansal muhasebe standardı veya yetkilendirilmiş finansal muhasebe standardına göre tutulmasıdır. Bağlı işletmenin finansal hesaplarını kabul edilebilir finansal muhasebe standardı veya yetkilendirilmiş finansal muhasebe standardına göre tutmaması durumunda, bu işletmenin finansal muhasebe kazancı, nihai ana işletmenin finansal muhasebe standardı kullanılarak hesaplanmalıdır.

b) İkinci koşul, alternatif muhasebe standardına göre tutulan finansal hesaplardaki bilgilerin güvenilir olmasıdır. Eğer bağlı işletme, bir hesap dönemine ilişkin olarak bu koşulu karşılayamıyorsa, ilgili hesap dönemi için gerçek gelir ve giderleri tespit etmeli ve hesaplarda yer alan bilgilerin güvenilir olmasını sağlamak üzere mekanizmalar geliştirmeli ve uygulamalıdır.

c) Üçüncü koşul, alternatif muhasebe standardı kullanımının, nihai ana işletmenin finansal muhasebe standardından 1 milyon avro karşılığı Türk lirasını aşan kalıcı farklara yol açmaması gerektirir. Kullanılan alternatif muhasebe standardının bu tutarı aşan kalıcı farklara neden olması durumunda, bağlı işletmenin finansal hesaplarındaki ilgili kalemler, nihai ana işletmenin finansal muhasebe standardı uyarınca kullanılan muhasebeleştirme yöntemine uygun olacak şekilde düzeltilir. Bu kapsamda 1 milyon avronun Türk lirası karşılığı, 1 Ocak veya sonrasında başlayan hesap dönemleri için geçerli olmak üzere, Avrupa Merkez Bankasıncı yayımlanan önceki yılın Aralık ayının ortalama döviz kuru dikkate alınarak Ocak ayında hesaplanır ve Gelir İdaresi Başkanlığının resmî internet sitesinde (www.gib.gov.tr) ilan edilir.

Bir bağlı işletmenin finansal muhasebe net kazanç veya zararının bu kapsamda alternatif bir finansal muhasebe standardı kullanılarak tespit edilmesi durumunda da, para birimi dönüştürme işlemleri bakımından Tebliğin (5.1.2.) bölümünde yer alan açıklamalar geçerlidir.

5.2. Finansal muhasebe net kazanç veya zararında yapılan düzeltmeler

5.2.1. İlaveler ve indirimler

Bir bağlı işletmenin işletme bazlı kazanç veya zararının belirlenmesinde başlangıç noktası olan finansal muhasebe net kazanç veya zararı, ticari kâr ve mali kâr arasında oluşan geçici ve kalıcı farklılıkları gidermek için düzeltilir. Bu kapsamda oluşan kalıcı farklılıkların giderilmesi ve işletme bazlı kazanç veya zararın tespiti amacıyla, finansal muhasebe net kazanç veya zararında ek 5 inci maddenin birinci fıkrası uyarınca aşağıdaki kalemlere ilişkin düzeltmeler yapılır:

- a) Net vergi gideri,
- b) Kâr payları,
- c) Öz sermaye kazanç veya zararları,
- d) Yeniden değerlendirme yöntemi kazanç veya zararları,
- e) İşletmelerin yeniden yapılandırılması kapsamında varlık ve borçların elden çıkarılmasından kaynaklanan kazanç veya zararlar,

- e) Asimetrik kur kazanç veya zararları,
- f) Kanunen yasaklanmış fiillere ve cezalara ilişkin yapılan ödemeler,
- g) Önceki dönem muhasebe hataları veya ilke değişiklikleri dolayısıyla oluşan tutarlar,
- ğ) Emeklilik giderleri.

5.2.1.1. Net vergi gideri

Net vergi gideri tutarı, bağlı işletmenin finansal muhasebe net kazanç veya zararına ilave edilir. Bu kapsamda yapılan net vergi gideri düzeltmesi, bağlı işletmenin finansal muhasebe net kazanç veya zararında bir artış ya da azalışa yol açabilir.

Örnek 1: (A) bağlı işletmesinin vergiye tabi kazancı 100€, bu kazancına ilişkin olarak %20 kurumlar vergisi oranı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi 20€'dur ($= 100€ \times \%20$). (A) bağlı işletmesinin hesaplanan kurumlar vergisinden başka bir vergi gideri bulunmadığından, bu işletmenin net vergi gideri 20€; finansal muhasebe net kazancı ise 80€ ($= 100€ - 20€$) olarak hesaplanır. (A) bağlı işletmesinin finansal muhasebe net kazancına net vergi giderinin ilave edilmesi sonucunda işletme bazlı kazanç 100€ ($= 80€ + 20€$); vergi yükü ise %20 ($= 20€ / 100€$) olarak hesaplanır.

Bir bağlı işletmenin net vergi gideri aşağıdaki kalemler üzerinden yapılan hesaplamanın net tutarıdır:

- a) Gider olarak dikkate alınan tüm kapsanan vergiler ile işletme bazlı kazanç veya zarar hesaplamasının dışında tutulan kazanç üzerinden hesaplanan kapsanan vergiler de dâhil olmak üzere, vergi giderine dâhil edilen tüm cari dönem ve ertelenmiş kapsanan vergiler,
- b) Zararla sonuçlanan hesap dönemine ilişkin hesaplanan ertelenmiş vergi varlığı,
- c) Gider olarak dikkate alınan herhangi bir nitelikli yerel ve küresel ATV ile mahiyeti itibarıyla benzer nitelikte olan vergiler,
- ç) Gider olarak dikkate alınan herhangi bir nitelikli olmayan iade edilebilir isnat vergisi.

5.2.1.1.1. Kapsanan vergiler

Finansal muhasebe net kazanç veya zararının hesaplanmasında gider olarak dikkate alınan ya da vergi giderine dâhil edilen tüm kapsanan vergiler, işletme bazlı kazanç veya zararın tespitinde dikkate alınır. Bu düzeltme, net vergi giderinde yapılacak düzeltme tutarını artırır.

İşletme bazlı kazanç veya zararın hesaplanmasına dâhil edilmeyen kazançlar üzerinden hesaplanan kapsanan vergiler de finansal muhasebe net kazanç veya zararına eklenir.

Örnek 1: (A) bağlı işletmesinin birinci hesap dönemindeki vergiye tabi kazancı 120€, bu kazancına ilişkin %10 kurumlar vergisi oranı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi 12€'dur ($= 120€ \times \%10$). Ancak, vergiye tabi kazancın 20€'su işletme bazlı kazancın tespitinde dikkate alınmayan kâr payı kazancı olup bu kazançta isabet eden kapsanan vergi 2€ ($= 20 \times \%10$), düzeltilmiş kapsanan vergileri ise 10€'dur ($= 12€ - 2€$). Anılan bağlı işletmenin hesaplanan kurumlar vergisinden başka bir vergi gideri bulunmadığından net vergi gideri 12€'dur. Bu durumda (A) bağlı işletmesinin finansal muhasebe net kazancı 108€ ($= 120€ - 12€$) olarak hesaplanır. İşletme bazlı kazanç hesaplamasına dâhil edilmeyen kazançta isabet eden kapsanan vergi (2€) dâhil olmak üzere toplam (12€) net vergi gideri, (A) bağlı işletmesinin finansal muhasebe net kazancına eklenerek birinci hesap döneminin işletme bazlı kazancı 100€ ($= 108€ + 12€ - 20€$) ve vergi yükü %10 ($= 10€ / 100€$) olarak hesaplanır.

Bir bağlı işletme tarafından, yurt dışındaki bir gerçek kişi veya kuruma yapılan ödemelere ilişkin olarak tevkifat yoluyla kesilen vergiler, tevkifatı yapan bağlı işletmenin kapsanan vergisi olarak değil gideri olarak dikkate alınır. Buna göre tevkifat yapan bağlı işletmenin işletme bazlı kazancının belirlenmesinde söz konusu tutara ilişkin bir net vergi gideri düzeltmesi yapılmaz.

5.2.1.1.2. Ertelenmiş vergi varlığı

Bir hesap döneminde oluşan zarara ilişkin ertelenmiş vergi varlığı, bu hesap döneminde yapılacak net vergi gideri düzeltme tutarının tespitinde indirim olarak dikkate alınır.

Örnek 1: (A) işletmesinin birinci hesap dönemindeki yerel mali zararı 100€ olup ilgili ülkedeki %15 kurumlar vergisi oranı üzerinden 15€ (= 100€ x %15) tutarında ertelenmiş vergi varlığı oluşturulmuştur. Dolayısıyla, finansal muhasebe hesaplamaları kapsamında kaydedilen net zarar 85€'dur (= -100€ + 15€). İşletme bazı kazanç veya zarar hesaplamasında söz konusu ertelenmiş vergi varlığı (15€), finansal muhasebe net zararından indirilir ve (A) işletmesinin işletme bazı zararları 100€ (= -85€ - 15€) olarak hesaplanır.

Öte yandan, kapsanan vergilere ilişkin yapılan bir düzeltme uyarınca dikkate alınan bir ertelenmiş vergi varlığı bu kapsamda yapılacak düzeltmeye dâhil edilmez.

5.2.1.1.3. Nitelikli yerel ATV

Kapsanan vergi olmayan nitelikli yerel ATV net vergi gideri düzeltmesi tutarına ilave edilir. Öte yandan, nitelikli yerel ATV mahiyetinde olmayan ancak kapsanan vergi tanımını karşılayan ve finansal muhasebe net kazanç veya zararının hesaplamasında indirim konusu yapılmış olan bir yerel asgari kurumlar vergisi, net vergi gideri düzeltmesinde kapsanan vergi olarak dikkate alınır ve dolayısıyla finansal muhasebe net kazanç veya zararına ilave edilir.

5.2.1.1.4. Küresel ATV

Finansal tablolarda tahakkuk ettirilmiş olan küresel ATV, net vergi gideri düzeltmesi tutarına dâhil edilerek finansal muhasebe net kazanç veya zararına ilave edilir. Örneğin, bir çok uluslu işletme grubunun, bir hesap dönemi için beklenen küresel ATV yükümlülüğünü finansal tablolarında raporlaması durumunda, raporlanan bu tutar net vergi gideri düzeltmesi tutarına ilave edilir.

5.2.1.1.5. Nitelikli olmayan iade edilebilir isnat vergisi

Kapsanan vergi olarak dikkate alınmayan nitelikli olmayan iade edilebilir isnat vergisi, ödendiği veya tahakkuk ettirildiği ve finansal muhasebe net kazanç veya zararında gider olarak dikkate alındığı durumda, net vergi gideri düzeltmesi tutarına dâhil edilerek finansal muhasebe net kazanç veya zararına ilave edilir. Öte yandan, nitelikli olmayan iade edilebilir isnat vergisi, bir hesap döneminde çok uluslu işletme grubuna iade edildiğinde veya gelir olarak kaydedildiğinde, net vergi gideri düzeltmesi tutarından ve aynı zamanda finansal muhasebe net kazanç veya zararından indirilir.

5.2.1.2. İstisna tutulan kâr payları

Bir bağlı işletmenin müstakil olarak hesaplanan finansal muhasebe net kazanç veya zararı, bir şeffaf işletmede sahip olunan mülkiyet paylarına ilişkin alınan veya tahakkuk eden dağıtımlar dâhil olmak üzere grup içi kâr payları ile portföy hisselerine ilişkin kâr payları da dâhil olmak üzere iş ortaklıkları, ilişkili işletmeler ve diğer işletmelerdeki mülkiyet paylarına ilişkin alınan kâr paylarını ihtiva edebilir. Bu durumda, ek 5 inci maddenin birinci fıkrasının (b) bendinin (2) numaralı alt bendi uyarınca, bağlı işletmelerin finansal muhasebe net kazanç veya zararında, söz konusu kâr paylarının net tutarı kadar düzeltme yapılır. Bu kapsamda, bir bağlı işletmenin finansal muhasebe net kazancı, net kâr payı tutarı kadar azaltılır; finansal muhasebe net zararı ise bu tutar kadar artırılır.

Çok uluslu işletme grubunun, bir işletmenin en az %10 oranında mülkiyet payına sahip olması ya da bir bağlı işletmedeki mülkiyet payının en az bir yıl boyunca elde tutulması durumunda, bu paylar veya diğer öz sermaye payları üzerinden dağıtılan kâr payları ile yapılan diğer dağıtımlar, istisna tutulan kâr payları olarak değerlendirilir. Ancak, kabul edilebilir finansal muhasebe standardı kapsamında hem özkaynak hem de yükümlülük bileşenlerine sahip bileşik finansal araçlardan kâr payı elde edildiği durumlarda, sadece özkaynak bileşenine ilişkin elde edilen tutarlar istisna tutulan kâr payları olarak kabul edilir.

5.2.1.2.1. Kısa vadeli portföy hissedarlığı

ATV uygulamasında kısa vadeli portföy hissedarlığı; çok uluslu işletme grubunun, bir işletmede %10'dan daha az oranda mülkiyet payına sahip olması ve söz konusu mülkiyet payının bir yıldan az elde tutulması durumunu ifade etmektedir. Bu kapsamda elde edilen kâr payları istisna tutulan kâr payları tanımının dışında tutulmuştur. Buna göre kısa vadeli portföy hissedarlığı kapsamında elde edilen kâr payları, bağlı işletmenin işletme bazlı kazanç veya zararına dâhil edilir.

Mülkiyet payı sahipliğinin %10 oranını aşip aşmadığının tespitinde, çok uluslu işletme grubu tarafından bir işletmede sahip olunan ve kâr payı, sermaye yedekleri veya oy kullanma hakkı gibi aynı hakları sağlayan tüm mülkiyet payları toplanır.

Mülkiyet payının elde tutulma süresinin tespitinde, söz konusu paya ilişkin kâr payı dağıtım tarihi dikkate alınır. Belirli bir pay sınıfındaki mülkiyet payının elden çıkarılması, aynı sınıftan en son edinilen mülkiyet payının elden çıkarılması olarak kabul edilir. Pay sınıfı, dağıtım yapan işletme tarafından ihraç edilen, birbiriyle değiştirilebilir ve aynı haklara sahip paylardır. Örneğin, fesih durumunda kâr ve net varlıklar üzerinde hak sağlayan adi paylar ile her hesap dönemi 100€ kâr payı sağlayan ve on hesap dönemi içinde 2.000€ karşılığında itfa edilebilen imtiyazlı paylar, bir işletmenin iki pay sınıfını oluşturur. Buna göre imtiyazlı payların elden çıkarılması, adi payların elde tutulma süresini etkilemez.

Elde tutma süresi, her bir bağlı işletme bakımından ayrı olarak değerlendirilir. Bağlı işletmenin ilgili mülkiyet payını en az on iki ay ve kesintisiz olarak elde tutması durumunda, bir yıl boyunca elde tutulma şartı sağlanmış olur. Bu şart, yalnızca dağıtımın elde edildiği mülkiyet payıyla ilgilidir ve dağıtımın aynı koşulun geçerli olduğu başka bir dağıtımdan finanse edilip edilmediğinin ayrıca belirlenmesini gerektirmez. Örneğin bir bağlı işletmeye, müşterek bir fondaki mülkiyet payına ilişkin kâr dağıtımı yapılması durumunda, bu pay için elde tutma süresi belirlenir; ancak bu müşterek fonun dağıttığı kâr payının kaynağı olan pay senedinin ne kadar süre elde tutulduğunun belirlenmesine gerek yoktur.

Kısa vadeli portföy hissedarlığı kapsamında elde edilen kâr paylarına ilişkin yurt içinde ödenen tüm vergiler düzeltilmiş kapsanan vergi tutarına dâhil edilir. Öte yandan, küresel ATV bilgi beyannamesini veren bağlı işletme, portföy hissedarlıkları ile ilgili olarak elde edilen tüm kâr paylarını işletme bazlı kazanç hesaplamasına dâhil etmek için, her bir bağlı işletme adına beş yıllık bir seçim yapabilir. Bu seçimin yapılması durumunda, söz konusu seçime tabi bağlı işletmelerin portföy hissedarlığına ilişkin tüm kâr payları, mülkiyet payının bir yıldan az süreyle elde tutulup tutulmadığına bakılmaksızın ilgili bağlı işletmenin işletme bazlı kazanç veya zarar hesaplamasına dâhil edilir.

Örnek 1: (A) işletmesi, ATV'ye tabi bir çok uluslu işletme grubunun bağlı işletmesidir.

(A) bağlı işletmesiyle ilişkili olmayan (B) işletmesinin, kâr dağıtımı ve sermaye üzerinde eşit hak sağlayan ihraç edilmiş 10.000 adet aynı sınıfa ait adi pay senedi bulunmaktadır. (A) işletmesi, (B) işletmesinin söz konusu pay senetlerinin 200 adedini 1/7/2025 tarihinde; 100 adedini ise 31/3/2026 tarihinde satın almıştır. (B) işletmesi tarafından 31/12/2026 tarihinde pay başına 0,10€ kâr payı dağıtılmıştır.

(A) işletmesi, (B) işletmesindeki payların %10'undan daha azına %3 [= (200 + 100) / 10.000] sahiptir. Ayrıca, (A) işletmesi tarafından 31/3/2026 tarihinde satın alınan 100 adet adi pay senedinin, kâr payının dağıtıldığı tarihte bir yıldan az süredir elde tutulması nedeniyle, bu paylara ilişkin kısa vadeli portföy hissedarlığı söz konusu olur. Bu durumda, bu paylar üzerinden elde edilen 10€ (= 100 adet x 0,10€) kâr payı, (A) işletmesinin işletme bazlı kazancının hesaplanmasında dikkate alınır. Öte yandan, kâr payının dağıtıldığı tarihte bir yıldan uzun süredir elde tutulan 200 adet adi pay senedine ilişkin elde edilen 20€ (= 200 adet x 0,10€) kâr payı, istisna tutulan kâr payı olarak değerlendirilir.

Örnek 2: Diğer tüm veriler Örnek 1 ile aynı olmak üzere; (A) işletmesi, sahip olduğu adi pay senetlerinin 40 adedini 30/9/2026 tarihinde elden çıkarmıştır. Elden çıkarılan söz konusu paylar; (A) işletmesi tarafından aynı sınıftan en son satın alınan payların satışı olarak kabul edilir. Dolayısıyla, (A) işletmesinin 31/3/2026 tarihli pay senetleri 60 adet ($= 100 - 40$) kalmıştır. Bu pay senetlerinin (60 adet), kâr payının dağıtıldığı 31/12/2026 tarihinde bir yıldan daha az süredir elde tutulması nedeniyle, bu paylara ilişkin olarak kısa vadeli portföy hissedarlığı söz konusu olur. Bu durumda, bu paylar üzerinden elde edilen kâr payı 6€ ($= 60 \text{ adet} \times 0,10\text{€}$), (A) işletmesinin işletme bazlı kazancının hesaplanmasında dikkate alınır. Öte yandan, kâr payının dağıtıldığı tarihte bir yıldan uzun süredir elde tutulan 200 adet adi pay senedine ilişkin elde edilen 20€ ($= 200 \text{ adet} \times 0,10\text{€}$) kâr payı, istisna tutulan kâr payı olarak değerlendirilir.

5.2.1.2.2. Yatırım işletmelerindeki mülkiyet payı

Vergilendirilebilir dağıtım yöntemi seçimine tabi olan bir yatırım işletmesindeki mülkiyet paylarına ilişkin elde edilen kâr payları veya diğer dağıtımlar, istisna tutulan kâr payları kapsamında değildir. Dolayısıyla, bu kapsamda elde edilen kâr payları veya diğer dağıtımlar, bağlı işletme sahibinin işletme bazlı kazanç veya zararının hesaplamasına dâhil edilir.

5.2.1.3. Öz sermaye kazanç veya zararları

Bir bağlı işletmenin finansal muhasebe net kazanç veya zararına dâhil edilen aşağıdaki kalemler, işletme bazlı kazanç veya zararın tespitinde dikkate alınmaz:

- a) Portföy hissedarlığı hariç olmak üzere bir mülkiyet payının gerçeğe uygun değerindeki değişikliklerden kaynaklanan kazanç veya zararlar.
- b) Bir mülkiyet payına ilişkin olarak özkaynak muhasebesi yöntemi uyarınca finansal muhasebe net kazanç veya zararına dâhil edilen kâr veya zararlar.
- c) Portföy hissedarlığı hariç olmak üzere bir mülkiyet payının elden çıkarılmasından kaynaklanan kazanç veya zararlar.

5.2.1.3.1. Gerçeğe uygun değerdeki değişimler

Piyasa değerine göre değerlendirme dâhil olmak üzere gerçeğe uygun değer muhasebesi yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen mülkiyet paylarının gerçeğe uygun değerindeki değişiklikler sonucu oluşan kazanç veya zararlar, işletme bazlı kazanç veya zararın tespitinde dikkate alınmaz. Bu kapsamda, oluşan gerçeğe uygun değer kazançları finansal muhasebe net kazancından indirilir, oluşan gerçeğe uygun değer zararları ise bu kazanca ilave edilir. Ancak, portföy hissedarlığı kapsamındaki bir mülkiyet payının gerçeğe uygun değerindeki değişikliklerden kaynaklanan kazanç veya zararlar bu kapsamda değerlendirilmez.

Bununla birlikte, bir hesap dönemi içerisinde oluşan ve işletme bazlı kazanç veya zararın tespitinde dikkate alınmayan gerçeğe uygun değer kapsamında yapılan düzeltmelerde ilgili mülkiyet payına ilişkin yapılan dağıtımlar da dikkate alınır.

5.2.1.3.2. Özkaynak yöntemi muhasebesi

Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen kazanç veya zarar tutarı, işletme bazlı kazanç veya zararın tespitinde dikkate alınmaz. Özkaynak yönteminde işletme sahibi, işletmenin vergi sonrası kazanç veya zararından kendi payına düşen tutarı finansal muhasebe net kazanç veya zararının hesaplamasına dâhil eder.

Özkaynak yöntemi net kazancı, finansal muhasebe net kazanç veya zarar tutarından indirilir; özkaynak yöntemi zararı ise finansal muhasebe net kazanç veya zararına ilave edilir. Özkaynak yöntemi kazanç veya zararı, işletme sahibinin bulunduğu ülkenin kanunları kapsamında söz konusu kazanç veya zararın vergilendirilebilir kazanç hesaplamasına dâhil edilip edilmediğine bakılmaksızın, işletme bazlı kazanç veya zarar hesaplamasına dâhil edilmez. Ayrıca, özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen bir işletme, sahibinin ülkesinde vergi şeffaf bir işletme olarak nitelendirilse bile, hesap dönemi bazındaki kazanç veya zararı yine işletme sahibinin işletme bazlı kazanç veya zarar hesaplamasına dâhil edilmez.

İşletme bazlı kazancın tespitinde kabul edilmeyen öz sermaye kazanç veya zararlarına ilişkin yapılacak düzeltmeler, iş ortaklığı mülkiyet payları için de geçerlidir.

5.2.1.3.3. Elden çıkarma kazanç veya zararları

Çok uluslu işletme grubunun, satış anında toplamda %10 veya daha fazla mülkiyet payına sahip olduğu herhangi bir işletmedeki mülkiyet payının elden çıkarılmasından kaynaklanan kazanç ve zararlar, işletme bazlı kazanç veya zararın tespitinde dikkate alınmaz. Ancak, portföy hissedarlığı kapsamındaki bir mülkiyet payının elden çıkarılmasından kaynaklanan kazanç ve zararlar bu kapsamda değerlendirilmez.

Bu kapsamda kullanılan portföy hissedarlığı tanımı, istisna tutulan kâr payları kapsamında kullanılan tanımla aynı olmakla birlikte, öz sermaye kazanç veya zararları bakımından elde tutma süresi şartı dikkate alınmaz. Dolayısıyla, işletme bazlı kazanç veya zararın belirlenmesinde dikkate alınmayan öz sermaye kazanç veya zararlarının tespitinde, yalnızca mülkiyet payı kriterinin sağlanıp sağlanmadığı değerlendirilir.

Kabul edilebilir finansal muhasebe standartları uyarınca, bir yabancı iştirakteki net yatırımdan kaynaklanan döviz kuru riskinden korunma araçlarına ilişkin kur farkı kazanç veya zararları, konsolide finansal tablolarından diğer kapsamlı gelir tablosunda muhasebeleştirilir. Ancak, söz konusu kazanç veya zararların finansal muhasebe net kazanç veya zararında raporlanmış olması durumunda, bu kazanç veya zararlara ilişkin küresel ATV bilgi beyannamesini veren bağlı işletme tarafından beş yıllık bir seçim yapılabilir. Şu kadar ki, portföy hissedarlığı kapsamındaki döviz kuru riskinden korunma araçlarından kaynaklanan kur farkı kazanç veya zararları bu seçime tabi değildir.

5.2.1.3.4. Öz sermaye yatırımı dâhil etme seçimi

Ek 5 inci maddenin ikinci fıkrası uyarınca talep eden mükellefler, öz sermaye kazanç veya zararlarını ülkesel bazlı kazanç dâhil etmeyi seçebilir. Bu seçim, küresel ATV bilgi beyannamesini veren bağlı işletmenin talebiyle yapılacak olup bu seçimi yapan mükellefler, takip eden dört hesap dönemi boyunca bu tercihlerinden vazgeçemezler.

Öz sermaye yatırımı dâhil etme seçimi, seçimin yapıldığı ülkede bulunan bağlı işletmelerin sahip olduğu portföy hissedarlığı dışındaki tüm mülkiyet payları için ülkesel bazlı olarak ve toplamda beş hesap dönemi için geçerlidir. Ancak, bu seçim kapsamında bir mülkiyet payına ilişkin zararın işletme bazlı kazanç veya zararın hesaplanmasına dâhil edilmesi durumunda, söz konusu mülkiyet payı bakımından bu seçim, süresi bittikten sonra da uygulanmaya devam eder.

Bir öz sermaye yatırımı dâhil etme seçimi yapıldığında, nitelikli mülkiyet payı dışındaki bir mülkiyet payı sahibi tarafından aşağıda sayılan kalemler, işletme bazlı kazanç veya zarara dâhil edilir:

i. Bu mülkiyet payı sahibinin piyasa değeri veya değer düşüklüğü üzerinden ya da gerçekleşme esasına göre vergilendirilmesi ve gelir vergisi giderinin mülkiyet payındaki piyasa değeri hareketlerine veya değer düşüklüklerine ilişkin ertelenmiş vergi giderini içermesi durumunda, söz konusu mülkiyet payına ilişkin gerçeğe uygun değer kazanç veya zararları ile değer düşüklükleri.

ii. Sahip olunan mülkiyet payının vergi şeffaf bir işletmeye ait olması ve işletme sahibinin söz konusu payı özkaynak yöntemine göre raporlaması durumunda, söz konusu mülkiyet payına atfedilebilen kâr veya zararlar.

iii. Yerel vergiye tabi kazanç dâhil edilen ve söz konusu mülkiyet payının elden çıkarılmasından doğan kazanç veya zararlar.

Öte yandan, işletme bazlı kazanç veya zarar hesaplamasına dâhil edilen söz konusu kâr, kazanç veya zararlara ilişkin, tüm cari ve ertelenmiş vergi giderleri veya faydaları kapsanan vergilere dâhil edilir.

Nitelikli mülkiyet payı; yerel vergi uygulamaları bakımından öz sermaye yatırımı olarak kabul edilen ve faaliyet gösterdiği ülkedeki yetkilendirilmiş finansal muhasebe standardına göre öz sermaye payı olarak değerlendirilen, ancak varlıkları, yükümlülükleri, gelirleri, giderleri ve nakit akışları çok uluslu işletme grubunun konsolide finansal tablolarında birebir konsolide edilmeyen vergi şeffaf işletmeye yapılan bir yatırımdır.

5.2.1.3.5. Vergi şeffaf işletmeler aracılığıyla elde edilen vergi kredisi

Bir vergi şeffaf işletme tarafından sahip olunan ve bu işletmenin doğrudan ya da dolaylı mülkiyet payı sahibine aktarılan bir vergi kredisi, söz konusu kredinin niteliği dikkate alınarak işletme sahibinin ATV hesaplamasına dâhil edilir. Örneğin, bir vergi şeffaf işletme aracılığıyla işletme sahibine aktarılan nitelikli iade edilebilir vergi kredisi, işletme sahibinin işletme bazlı kazanç veya zararında gelir olarak dikkate alınır. Öte yandan, bir vergi şeffaf işletme aracılığıyla işletme sahibine aktarılan nitelikli olmayan iade edilebilir vergi kredisi, işletme sahibinin işletme bazlı kazancına dâhil edilmez ve düzeltilmiş kapsanan vergilerinden indirilir.

5.2.1.4. Yeniden değerlendirme yöntemi kazanç veya zararı

Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak yeniden değerlendirme yönteminin tercih edilmesi durumunda, diğer kapsamlı gelir tablosunda raporlanan yeniden değerlendirme yöntemi kazanç veya zararları, finansal muhasebe net kazanç veya zararına ilave edilir. Ayrıca, bu kapsamda yeniden değerlemeye ilişkin kaydedilen bir değerlendirme zararı veya amortisman tutarındaki ilave artış, işletme bazlı kazanç veya zarar hesaplamasına dâhil edilir.

Diğer kapsamlı gelirden raporlanan kazanç veya zararın, kapsanan vergiler indirildikten sonra kalan net tutar ile kaydedilmesi durumunda, söz konusu kapsanan vergi ilgili kazanç veya zarar tutarına ilave edilir. Dâhil edilen yeniden değerlendirme yöntemi kazanç veya zararı ile ilişkili tüm cari dönem ve ertelenmiş kapsanan vergiler, ek 4 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca düzeltilmiş kapsanan vergilerin hesaplanmasında dikkate alınır.

Yeniden değerlendirme yöntemine tabi maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde gerçeğe uygun değer yöntemi yerine gerçekleştirme yöntemi seçilebilir. Böyle bir seçim yapılması durumunda, diğer kapsamlı gelirden raporlanan bu kazanç veya zararlar, söz konusu varlıklar elden çıkarılınca kadar işletme bazlı kazanç veya zarar hesaplamasına dâhil edilmez. Bu seçime tabi varlıklara ilişkin amortisman tutarı, yeniden değerlendirme yöntemi artış veya azalışları dikkate alınmadan belirlenir. Diğer kapsamlı gelirden raporlanan kazanç veya zararlarla ilişkin kapsanan vergiler de aynı şekilde ilgili varlık elden çıkarılınca kadar düzeltilmiş kapsanan vergilere dâhil edilmez.

5.2.1.5. İşletmelerin yeniden yapılandırılması kapsamında varlık ve borçların elden çıkarılmasından kaynaklanan kazanç veya zararlar

Varlık ve yükümlülüklerin devrinden kaynaklanan kazanç veya zararlar, işletme bazlı kazanç veya zararın hesaplanmasında dikkate alınır. Öte yandan, ek 11 inci maddenin altıncı fıkrası uyarınca, işletmelerin yeniden yapılandırılması kapsamında varlıkların ve borçların devredilmesi sonucu oluşan kazanç veya zararlar, devreden bağlı işletmenin işletme bazlı kazanç veya zararının tespitinde dikkate alınmaz. Dolayısıyla bu kapsamda elde edilen kazançlar, finansal muhasebe net kazanç veya zararından indirilir, elde edilen zararlar ise bu kazanç veya zarara ilave edilir. Ancak ek 11 inci maddenin yedinci fıkrası uyarınca, işletmelerin yeniden yapılandırılması kapsamında varlıkların ve borçların devredilmesi sonucu oluşan kazanç veya zararların devreden bağlı işletme tarafından nitelikli olmayan kazanç veya zarar esasına göre muhasebeleştirildiği durumda, devreden bağlı işletmenin bu işlemlerden doğan kazanç veya zararı, nitelikli olmayan kazanç veya zarar tutarı ile sınırlı olmak üzere dikkate alınır. Dolayısıyla, bu kapsamda devirden kaynaklanan yerel vergiye tabi kazanç veya zarar ile finansal muhasebe net kazanç veya zararından küçük olanı, işletme bazlı kazanç veya zararın hesaplanmasına dâhil edilir.

5.2.1.6. Asimetrik kur kazanç veya zararları

ATV uygulaması uyarınca, bağlı işletmenin muhasebe ve vergi hesaplamalarında kullandığı para birimlerinin aynı olduğu durumlarda döviz kuru kazanç veya zararları için herhangi bir düzeltme yapılmaz. Bu durumlarda, yerel vergi mevzuatı açısından döviz kuru kazanç veya zararlarına vergi uygulanıp uygulanmadığına bakılmaksızın, finansal hesaplara yansıtılan bu kazanç veya zararlar, işletme bazlı kazanç veya zarar hesaplamasına dâhildir.

Bununla birlikte, bir bağlı işletme tarafından muhasebe ve vergi hesaplamalarında kullanılan para birimlerinin farklı olması durumunda oluşan asimetrik kur kazanç veya zararları, ATV hesaplamaları kapsamında düzeltilir.

Asimetrik kur kazanç veya zararları, bağlı işletmenin vergi hesaplamalarında kullandığı para birimi, muhasebe hesaplamalarında kullandığı para birimi ve üçüncü bir yabancı para birimi arasındaki ilişkiye dayalı olarak ortaya çıkar.

Vergi hesaplamalarında kullanılan para birimi, bağlı işletmenin bulunduğu ülkedeki kapsanan vergilerin tespiti amacıyla vergiye tabi kazanç veya zararın belirlenmesi için kullanılan para birimidir. Muhasebe hesaplamalarında kullanılan para birimi, bağlı işletmenin finansal muhasebe net kazanç veya zararını belirlemek için kullanılan para birimidir. Üçüncü bir yabancı para birimi ise bağlı işletmenin vergi veya muhasebe hesaplamalarında kullandığı para biriminden farklı bir para birimidir.

Oluşan her bir asimetrik kur kazanç veya zararına ilişkin yapılması gereken düzeltmeler aşağıda açıklanmaktadır:

a) Bir bağlı işletmenin muhasebe hesaplamalarında kullandığı para biriminde gerçekleşen ve vergi hesaplamalarında kullanılan para biriminin farklı olması durumunda vergiye tabi kazanç veya zarar oluşturan işlemlere ilişkin düzeltme yapılır. Bu durumda, vergiye tabi döviz kuru kazanç veya zararları, finansal muhasebe net kazanç veya zararına dâhil edilir. Bu kapsamda, vergiye tabi döviz kuru kazanç tutarı finansal muhasebe net kazanç veya zararına ilave edilir ve vergiye tabi döviz kuru zarar tutarı finansal muhasebe net kazanç veya zararından indirilir. Bu düzeltme, muhasebe işlemleri bakımından herhangi bir döviz kuru kazanç veya zararı oluşmamasına rağmen vergiye tabi döviz kuru kazanç veya zararının ortaya çıkması durumunda da yapılır.

b) Vergi hesaplamalarında kullanılan para biriminde gerçekleşen ve muhasebe hesaplamalarında kullanılan para biriminin farklı olması nedeniyle, muhasebe hesaplamaları bakımından bir kazanç veya zarar oluşturan işlemler nedeniyle düzeltme yapılır. Dolayısıyla, muhasebe hesaplarına dâhil olan döviz kuru kazancı, finansal muhasebe net kazanç veya zararından indirilir; muhasebe hesaplarına dâhil olan döviz kuru zararı ise bu kazanç veya zarara ilave edilir. Bu düzeltme, vergiye tabi bir döviz kuru kazanç veya zararı oluşmadığı ancak muhasebe hesaplamaları bakımından döviz kuru kazanç veya zararı olduğu durumda da yapılır.

c) Üçüncü bir yabancı para birimi cinsinde gerçekleştirilen işlemlerin bağlı işletmenin muhasebe hesaplamalarında kullandığı para birimi bakımından döviz kuru kazanç veya zararı ile sonuçlanması durumunda, söz konusu döviz kuru kazanç tutarı finansal muhasebe net kazanç veya zararından indirilir; döviz kuru zararı ise bu kazanç veya zarara ilave edilir.

ç) Üçüncü bir yabancı para birimi cinsinde gerçekleştirilen işlemlerin, bağlı işletmenin vergi hesaplamalarında kullandığı para birimi bakımından döviz kuru kazanç veya zararı ile sonuçlanması durumunda, söz konusu döviz kuru kazanç tutarı finansal muhasebe net kazanç veya zararına ilave edilir; döviz kuru zararı ise bu kazanç veya zarardan indirilir. Dolayısıyla, vergi hesaplamalarında kullanılan para birimine göre belirlenen kazanç veya zarar, işletme bazlı kazanç veya zarara dâhil edilir. Bu kural, vergi hesaplamalarında kullanılan para birimindeki döviz kuru kazanç veya zararının vergiye tabi kazançla dâhil edilip edilmediğine veya bağlı işletmenin bulunduğu yerde vergiye tabi olup olmadığına bakılmaksızın uygulanır.

Asimetrik kur kazanç veya zararlarına ilişkin yapılacak düzeltme, bağlı işletmenin vergi ve muhasebe işlemlerinde kullanılan para birimleri dikkate alınarak belirlenmesine rağmen söz konusu düzeltmenin sonucunda ortaya çıkan tutar, çok uluslu işletme grubunun konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında kullanılan para birimine dönüştürülür.

Örnek 1: (A) işletmesi, ATV'ye tabi bir çok uluslu işletme grubunun %20 oranında kurumlara vergisi uygulanan (A) ülkesinde bulunan bir bağlı işletmesidir. (A) işletmesi, muhasebe ve vergi hesaplamalarında hesap dönemi olarak takvim yılını kullanmaktadır. (A) işletmesi vergi hesaplamalarında para birimi olarak (₺), muhasebe hesaplamalarında ABD dolarını (\$) kullanmaktadır. Birinci hesap döneminin başında (A) işletmesinin 625\$ diğer geliri ve 1.000\$ nominal değere sahip faizsiz bir tahvili bulunmaktadır. Söz konusu hesap döneminin başında (₺) / (\$) kuru 1₺ = 1\$ iken hesap döneminin sonunda kur, 1₺ = 1,25\$'a yükselmiştir. Bu durumda, tahvilin (₺) cinsinden değerindeki azalış $200₺ [= (1.000₺ / 1,25) - 1.000₺]$ olarak hesaplanır ve söz konusu döviz kuru zararı, (A) işletmesinin birinci hesap dönemindeki vergiye tabi kazancının hesaplanmasında dikkate alınır. Öte yandan, söz konusu tahvilin finansal hesaplarda aynı para birimi (\$) cinsinden kayıtlı olması nedeniyle, (A) işletmesinin muhasebe kazancında herhangi bir değişiklik olmaz.

Aşağıda yer alan tablonun soldaki sütunu, (A) işletmesinin yerel vergi hesaplamalarına ilişkin kârını ve vergi yükünü (₺) cinsinden gösterirken, sağdaki sütunu aynı kalemleri muhasebe hesaplamaları bakımından (\$) cinsinden göstermektedir. Para birimi dönüştürme işlemleri, hesap dönemi sonundaki kur (1₺ = 1,25\$) üzerinden gerçekleştirilmiştir.

Vergi İşlemlerinde Kullanılan Para Birimi (₺)		Muhasebe İşlemlerinde Kullanılan Para Birimi (\$)	
Diğer Gelirler	500	Diğer Gelirler	625
Döviz Kuru Zararı	(200)	Döviz Kazancı/Zararı	—
Toplam Kâr	300	Toplam Kâr	625
Vergi Tutarı	60	Vergi Tutarı	75
Vergi Yükü	%20	Vergi Yükü	%12

Bu durumda, (₺) 'nin değerinin artması, (A) işletmesinin (₺) cinsinden kârında ve buna karşılık gelen vergi giderinde bir azalmaya neden olur; ancak muhasebe hesaplarında tahvile ilişkin döviz kuru zararı gösterilmez. Çünkü hem tahvil hem de muhasebe hesapları aynı para birimi cinsinden belirlenmiştir. Buna göre, (A) işletmesinin yerel vergi hesaplamalarında kullandığı para birimi cinsinden hesaplanan vergi yükü %20 (= $60₺ / 300₺$) iken, finansal muhasebe hesaplamalarında kullandığı para birimi cinsinden hesaplanan vergi yükü %12' dir (= $75\$ / 625\$$).

Oluşan döviz kuru zararı, muhasebe ve vergi hesaplamalarında kullanılan para birimi arasındaki kur hareketlerinden kaynaklanır. Buna göre, bu zarar (a) paragrafı uyarınca oluşan bir asimetrik kur kazanç veya zararıdır. Vergi hesaplamaları kapsamında tanınan zarar tutarı, ilgili kur (1₺ = 1,25\$) üzerinden (\$) 'a dönüştürülür ve 250\$ (= $200₺ \times 1,25$) olarak hesaplanır. Bu tutar işletmenin finansal muhasebe net kazanç veya zararından indirilir. Aşağıdaki tabloda ATV uygulaması kapsamındaki vergi yükü hesaplamasına dâhil edilen asimetrik kur zararının etkisi gösterilmektedir.

Muhasebe İşlemlerinde Kullanılan Para Birimi (\$)	
Diğer Gelirler	625
Asimetrik Döviz Kuru Zararı Düzeltmesi	(250)
Toplam Kâr	375
Vergi Tutarı	(75)
Ülkesel Bazlı Vergi Yükü	%20

Örnek 2: (A) işletmesi, ATV'ye tabi bir çok uluslu işletme grubunun %20 oranında kurumlar vergisi uygulanan (A) ülkesinde bulunan bir bağlı işletmesidir. (A) işletmesi, muhasebe ve vergi hesaplamalarında hesap dönemi olarak takvim yılını kullanmaktadır. (A) işletmesi vergi hesaplamalarında para birimi olarak (₺), muhasebe hesaplamalarında (\$) kullanmaktadır. (A) işletmesi, birinci hesap döneminin başında (₺) cinsinden bir kredi sözleşmesi imzalamış ve bu hesap döneminin sonunda 500₺ faiz gideri tahakkuk ettirmiştir. Bu hesap döneminde kur $1\text{₺} = 1\text{\$}$ olduğundan söz konusu faiz gideri konsolide finansal tablolarda 500\$ faiz gideri olarak kaydedilmiştir.

İkinci hesap döneminde (₺) / (\$) kuru $1\text{₺} = 1,25\text{\$}$ 'a yükselmiştir. (A) işletmesinin bu dönemde 1.000₺ diğer geliri bulunmakta olup birinci hesap döneminin sonunda tahakkuk eden 500₺ tutarındaki faiz giderini ödemiştir. Buna göre, (₺) 'nin (\$) karşısında değerinin artması ($1\text{₺} = 1,25\text{\$}$) nedeniyle ödenen 500₺ finansal hesaplarda 625\$'a karşılık gelir. Tahakkuk eden faiz gideri tutarı (500\$) ile ödenen tutar (625\$) arasındaki fark olan 125\$, konsolide finansal tablolarda döviz kuru zararı veya ek faiz gideri olarak yansıtılır. Kredi ve faiz gideri, vergi işlemlerinde kullanılan para birimi (₺) cinsinden ifade edildiği için bu fark herhangi bir vergiye tabi kazanç veya zarara yol açmaz.

Aşağıda yer alan tablonun soldaki sütunu, (A) işletmesinin ikinci hesap dönemindeki yerel vergi hesaplamalarına ilişkin kârını ve vergi yükünü (₺) cinsinden gösterirken, sağdaki sütunu aynı kalemleri muhasebe hesaplamaları bakımından (\$) cinsinden göstermektedir. Para birimi dönüştürme işlemleri hesap dönemi sonundaki kur ($1\text{₺} = 1,25\text{\$}$) üzerinden gerçekleştirilmiştir.

Vergi İşlemlerinde Kullanılan Para Birimi (₺)		Muhasebe İşlemlerinde Kullanılan Para Birimi (\$)	
Diğer Gelirler	1.000	Diğer Gelirler	1.250
Döviz Kuru Kazancı/Zararı	–	Döviz Kuru Zararı	(125)
Toplam Kâr	1.000	Toplam Kâr	1.125
Vergi Tutarı	(200)	Vergi Tutarı	(250)
Vergi Yükü	%20	Vergi Yükü	%22,2

Bu durumda (₺) 'nin değerinin artması, (A) işletmesinin (\$) cinsinden bir döviz kuru zararına veya ödenecek faiz tutarının artmasına neden olur. Ancak hem ödenecek faiz hem de vergi hesaplamaları aynı para birimi cinsinden olduğu için (₺), vergiye tabi bir döviz kuru zararı oluşmaz. Buna göre, (A) işletmesinin yerel vergi hesaplamalarında kullandığı para birimi cinsinden (₺) hesaplanan vergi yükü %20 ($= 200\text{₺} / 1.000\text{₺}$) iken, finansal muhasebe hesaplamalarında kullandığı para birimi cinsinden hesaplanan vergi yükü %22,2'dir ($= 250\text{\$} / 1.125\text{\$}$).

Oluşan döviz kuru zararı, muhasebe ve vergi hesaplamalarında kullanılan para birimi arasındaki döviz kuru hareketlerinden kaynaklanır. Buna göre, bu zarar (b) paragrafı uyarınca oluşan bir asimetrik kur kazanç veya zararıdır. Muhasebe hesaplamaları kapsamında tanınan zarar tutarı (125\$), işletmenin finansal muhasebe net kazanç veya zararına ilave edilir. Aşağıdaki tabloda, ATV uygulaması kapsamındaki vergi yükü hesaplamasına dâhil edilen asimetrik kur zararının etkisi gösterilmektedir.

Muhasebe İşlemlerinde Kullanılan Para Birimi (\$)	
Diğer Gelirler	1.250
Döviz Kuru Zararı	(125)
Asimetrik Döviz Kuru Zararı Düzeltmesi	125
Toplam Kâr	1.250
Vergi Tutarı	(250)
Ülkesel Bazlı Vergi Yükü	%20

Örnek 3: (A) işletmesi, ATV'ye tabi bir çok uluslu işletme grubunun %15 oranında kurumlar vergisi uygulanan (A) ülkesinde bulunan bir bağlı işletmesidir. (A) işletmesi muhasebe ve vergi hesaplamalarında hesap dönemi olarak takvim yılını kullanmaktadır. Ayrıca, (A) işletmesi vergi hesaplamalarında para birimi olarak (£), muhasebe hesaplamalarında (\$) kullanılmaktadır. Birinci hesap döneminde, İngiliz sterlini (£) / (£) kuru, 1£ = 1,1£; (£) / (\$) kuru, 1£ = 1,8\$ ve (\$) / (£) kuru 1\$ = 0,61£'dir. Birinci hesap döneminde, (A) işletmesi 100£ tutarında vadeli satış yapmış olup yerel vergi hesaplamaları bakımından 110£ (= 100£ x 1,1) ve finansal muhasebe hesaplamaları bakımından 180\$ (= 100£ x 1,8) alacak tahakkuk ettirmiştir.

İkinci hesap döneminde (A) işletmesinin 200£ diğer geliri bulunmakta olup birinci hesap döneminde kaydedilen alacak tutarını (100£) tahsil etmiştir. Bu hesap döneminde (£) 'in (£) ve (\$) 'a karşı değeri artmıştır (1£ = 1,21£; 1£ = 1,98\$) ancak (\$) / (£) kuru değişmemiştir (1\$ = 0,61£).

İngiliz sterlininin değerinin artması, vergi hesaplamaları bakımından 11£ (= 121£ – 110£) döviz kuru kazancı oluşturur. Çünkü (A) işletmesi, vergi hesaplamalarında 110£ olarak kaydedilen bir alacak karşılığında 121£ (= 100£ x 1,21) değeri karşılığı İngiliz sterlini tahsil etmiştir. Ayrıca İngiliz sterlininin değerindeki artış nedeniyle (A) işletmesi, finansal muhasebe hesaplarında 180\$ olarak kaydedilen bir alacak karşılığında 198\$ (= 100£ x 1,98) değerinde İngiliz sterlini tahsil ettiğinden, muhasebe hesaplamaları bakımından 18\$ (= 198\$ – 180\$) döviz kuru kazancı oluşur. Ancak (£) cinsinden kazanç, ilgili ülke mevzuatı uyarınca, (A) işletmesinin yerel vergiye tabi kazancının tespitinde dikkate alınmaz.

Aşağıda yer alan tablonun soldaki sütunu, (A) işletmesinin ikinci hesap dönemindeki yerel vergi hesaplamalarına ilişkin kârını ve vergi yükünü (£ cinsinden) gösterirken, sağdaki sütunu aynı kalemleri muhasebe hesaplamaları bakımından (\$) cinsinden) göstermektedir. Para birimi dönüştürme işlemleri hesap dönemi sonundaki kurlar olan (1£: 1,21£) ve (1£: 1,98\$) üzerinden gerçekleştirilmiştir.

Vergi İşlemlerinde Kullanılan Para Birimi (£)		Muhasebe İşlemlerinde Kullanılan Para Birimi (\$)	
Diğer Gelirler	200	Diğer Gelirler	328
Döviz Kuru Kazanç/Zararı	–	Döviz Kuru Kazancı	18
Toplam Kâr	200	Toplam Kâr	346
Vergi Tutarı	30	Vergi Tutarı	49
Vergi Yüklü	%15	Vergi Yüklü	%14

Bu durumda İngiliz sterlininin değerinin artması, (A) işletmesinin (\$) cinsinden belirlenen kârında bir artışa neden olur. Muhasebe hesaplamaları bakımından oluşan döviz kuru kazancı (18\$), üçüncü bir para birimi (£) ile (A) işletmesinin muhasebe hesaplamalarında kullandığı para birimi (\$) arasındaki döviz kuru hareketlerinden kaynaklanmıştır. Bu kazanç, (c) paragrafı uyarınca oluşan bir asimetrik kur kazanç veya zararır ve muhasebe hesaplamaları bakımından kaydedilen döviz kuru kazanç tutarı, (A) işletmesinin finansal muhasebe net kazanç veya zararından indirilir.

Üçüncü bir para birimi (£) ile (A) işletmesinin vergi hesaplamalarında kullanılan para birimi arasındaki kur hareketlerinden kaynaklanan döviz kuru kazancı, (ç) paragrafı uyarınca oluşan bir asimetrik kur kazanç veya zararır. Bu kapsamda, söz konusu kazanç veya zararın (A) işletmesinin vergiye tabi kazancına dâhil edilip edilmediğine bakılmaksızın finansal muhasebe net kazanç veya zararında bir düzeltme yapılır. Buna göre, vergi hesaplamaları kapsamında oluşan döviz kuru kazancı, muhasebe hesaplamalarında kullanılan para birimine dönüştürülmeli ve bu tutar, (A) işletmesinin finansal muhasebe net kazanç veya zararına ilave edilmelidir. Aşağıdaki tabloda, ATV uygulaması kapsamındaki vergi yükü hesaplamasına dâhil edilen asimetrik kur zararının etkisi gösterilmektedir.

Muhasebe İşlemlerinde Kullanılan Para Birimi (\$)	
Diğer Gelirler (a)	328
Döviz Kuru Kazancı (b)	18
Asimetrik Döviz Kuru Kazanç Düzeltmesi (Paragraf (c)) (c)	18
Asimetrik Döviz Kuru Kazanç Düzeltmesi (Paragraf (ç)) (d)	18
Toplam Kâr (e) = (a) + (b) - (c) + (d)	346
(A) Ülkesi Vergi Tutarı (f)	49
Ülkesel Bazlı Vergi Yükü (g) = (f) / (e)	%14

5.2.1.7. Kanunen yasaklanmış fiillere ve cezalara ilişkin yapılan ödemeler

Genel olarak rüşvet, komisyon ve diğer yasa dışı ödemeler finansal muhasebe hesaplamaları bakımından gider olarak dikkate alınsa da söz konusu giderler birçok ülkenin yerel vergi mevzuatı uyarınca kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilir. ATV hesaplamaları bakımından, bir bağlı işletme tarafından rüşvet ve komisyonlar da dâhil olmak üzere yapılan yasa dışı ödemeler ile para cezaları nedeniyle tahakkuk ettirilen giderler için finansal muhasebe net kazanç veya zararında düzeltme yapılır. Bu kapsamda yapılan bir ödemenin yasa dışı ödeme kapsamına girip girmediğinin tespitinde, söz konusu ödemeyi yapan bağlı işletme ile bu işletmenin dâhil olduğu çok uluslu işletme grubunun nihai ana işletmesinin bulunduğu ülkenin yerel mevzuatı dikkate alınır. Gider olarak dikkate alınan para cezalarına ilişkin yapılacak düzeltme, yalnızca 50.000 avro karşılığı Türk lirasına eşit veya bu tutarı aşan para cezaları için geçerlidir. Yasa dışı ödemeler için böyle bir parasal sınır bulunmamakta olup söz konusu ödemelerin indirimine izin verilmez. Bu kapsamda 50.000 avronun Türk lirası karşılığı, 1 Ocak veya sonrasında başlayan hesap dönemleri için geçerli olmak üzere, Avrupa Merkez Bankası'na yayımlanan önceki yılın Aralık ayının ortalama döviz kuru dikkate alınarak Ocak ayında hesaplanır ve Gelir İdaresi Başkanlığının resmî internet sitesinde (www.gib.gov.tr) ilan edilir.

Tek bir kalemden ödenen 50.000 avro karşılığı Türk lirasına eşit veya bu tutarı aşan para cezalarının yanı sıra, aynı faaliyetle ilgili olarak periyodik bir şekilde uygulanabilen ve toplamda bir yıl içerisinde 50.000 avro karşılığı Türk lirasına eşit veya bu tutarı aşan para cezalarının da indirimine izin verilmez. Bu tutarın tespitinde, cezaya konu fiil düzeltilinceye kadar belirli aralıklarla uygulanan para cezaları toplu olarak dikkate alınır. Öte yandan, trafik para cezaları gibi her biri ayrı ayrı ve farklı zamanlarda yapılan ihlaller nedeniyle kesilen para cezaları, bu kapsamda toplu olarak dikkate alınmaz. Bir verginin veya amme alacağının geç ödemesi nedeniyle katılan faiz giderleri, bu kapsamda para cezası olarak değerlendirilmez ve bunlara ilişkin finansal muhasebe net kazanç veya zararında düzeltme yapılmaz.

5.2.1.8. Önceki dönem muhasebe hataları ve ilke değişiklikleri

Önceki dönem muhasebe hataları ve ilke değişiklikleri dolayısıyla oluşan tutarlara ilişkin finansal muhasebe net kazanç veya zararında düzeltme yapılır. Öte yandan, bu kapsamda oluşan ve bir önceki hesap dönemine ilişkin kapsanan vergilerde 1 milyon avro karşılığı Türk lirası veya daha fazla bir azalışa neden olan düzeltmeler bu kapsamda değerlendirilmez. Söz konusu hata düzeltmeleri, ek 6 ncı maddenin altıncı fıkrasının (c) bendi hükmüne tabidir.

Bir çok uluslu işletme grubu bir bağlı işletmenin önceki bir hesap dönemine ait finansal muhasebe net kazanç veya zararının hesaplanmasındaki bir hatayı düzelttiğinde, hatanın tespit edildiği hesap döneminde veya düzeltmenin yapılabileceği en kısa sürede bağlı işletmenin açılış öz sermayesi yeniden belirlenir. ATV hesaplamalarında, her bir grup üyesinin açılış öz sermayesinde yapılan düzeltmeler dikkate alınır. Bu düzeltmeler, hatanın niteliğine bağlı olarak açılış öz sermayesini artırabilir veya azaltabilir. Örneğin, kazancın hatalı bir şekilde kapsam dışı bırakılmasının açılış öz sermayesinde bir artışa neden olması durumunda, söz konusu hatanın düzeltilmesi öz sermayedeki artışa karşılık gelecek şekilde işletme bazlı kazanç veya zarara ilave edilir.

Söz konusu hatanın ilgili bağılı işletmenin ATV uygulaması kapsamına girdiği hesap döneminden önceki bir hesap dönemine ilişkin olması durumunda, finansal muhasebe net kazanç veya zararında bu kapsamda bir düzeltme yapılması gerekmez. Ayrıca, ek 6 ncı maddenin altıncı fıkrasının (c) bendi uyarınca önceki bir hesap dönemine ilişkin vergi yükünün ve küresel ATV'nin yeniden hesaplanmasını gerektiren azalış şeklinde bir düzeltmenin yapılması durumunda, anılan bent kapsamında hatanın gerçekleştiği ilgili hesap döneminde düzeltme yapılacağı için bu kapsamda cari dönemde ilave bir düzeltme işlemi yapılmaz.

Önceki dönem muhasebe hataları veya ilke değişiklikleri dolayısıyla yapılacak bir düzeltme, açılış öz sermayesinde artış veya azalışa neden olabilir. Buna göre muhasebe ilke veya politikalarındaki bir değişiklik açılış öz sermayesini azaltıyorsa, bu azalış tutarı finansal muhasebe net kazanç veya zararında bir indirim olarak dikkate alınır. Yapılan değişiklik açılış öz sermayesini artırıyorsa, bu artış tutarı finansal muhasebe net kazanç veya zararına bir ilave olarak dikkate alınır.

Öz sermaye düzeltmesi, yalnızca işletme bazlı kazanç veya zararın hesaplanmasına dâhil edilen veya dâhil edilmiş olması gereken gelir veya gider kalemlerine ilişkin olması durumunda, ilgili bağılı işletme veya işletmelerin finansal muhasebe net kazanç veya zararında bir artış veya azalış olarak değerlendirilir.

5.2.1.9. Emeklilik giderleri

Emeklilik yükümlülükleri, bir hesap dönemi boyunca bir emeklilik fonuna yapılan katkı payı tutarı kadar işletme bazlı kazanç veya zararın hesaplanmasında gider olarak kabul edilir. Yerel vergi mevzuatı kapsamında emeklilik yükümlülüklerinin gider olarak dikkate alındığı dönem, söz konusu yükümlülüğün fiilen ödendiği dönemdir. Tahakkuk eden emeklilik giderlerine ilişkin finansal muhasebe net kazanç veya zararına ilave edilecek tutar, uluslararası kabul görmüş finansal muhasebe standartlarına göre dönem kârının tespitinde gider olarak tahakkuk ettirilen emeklilik giderleri ile cari hesap döneminde fiilen ödenen emeklilik giderleri arasındaki farka eşittir. Öte yandan, tahakkuk eden emeklilik giderlerine ilişkin finansal muhasebe net kazanç veya zararından indirilecek tutar, cari hesap döneminde fiilen ödenen emeklilik giderleri ile uluslararası kabul görmüş finansal muhasebe standartlarına göre dönem kârının tespitinde gider olarak tahakkuk ettirilen emeklilik giderleri arasındaki fark tutarıdır.

Tahakkuk eden emeklilik gideri kapsamında yapılacak bir düzeltme, yalnızca bir emeklilik fonu aracılığıyla sağlanan emeklilik planları nedeniyle katılan emeklilik giderleri için geçerlidir. Eski çalışanlara doğrudan emeklilik ödemeleri için tahakkuk ettirilen emeklilik giderleri bu kapsamda bir düzeltmeye tabi değildir. Bu ödemeler finansal muhasebe net kazanç veya zararının hesaplanmasında gider olarak tahakkuk ettirildikleri durumda işletme bazlı kazanç veya zararın hesaplanmasına dâhil edilir.

Bir bağılı işletmenin finansal muhasebe net kazanç veya zararı içerisinde tahakkuk eden bir emeklilik geliri söz konusu olduğunda, emeklilik geliri ile varsa hesap dönemi boyunca yapılan emeklilik katkı payları arasındaki fark tutarı, finansal muhasebe net kazanç veya zararında düzeltme olarak dikkate alınır. Tahakkuk eden emeklilik gelir veya gideri için finansal muhasebe kazanç veya zararında yapılacak pozitif veya negatif bir düzeltme aşağıdaki şekilde hesaplanır:

Küresel ATV düzeltme tutarı = [(İlgili hesap dönemi için tahakkuk eden gelir veya gider + İlgili hesap döneminde yapılan katkı payı tutarı) x (-1)]

Emeklilik fonunun fazla vermesi ve net gelir niteliğindeki bu fazla tutarın bir bağılı işletmeye dağıtılması durumunda, söz konusu tutar dağıtımın yapıldığı hesap döneminde bağılı işletmenin işletme bazlı kazanç veya zararının hesaplanmasına dâhil edilir.

Örnek 1: (A) işletmesi, ATV'ye tabi (ABC) çok uluslu işletme grubunun %15 oranında kurumlar vergisi uygulanan (A) ülkesinde bulunan bir bağlı işletmesidir. (A) işletmesi, çalışanları için (A) ülkesinde bir emeklilik fonu kurmuştur ve bu fon yalnızca (A) işletmesinin çalışanlarına emeklilik hizmetleri sağlamak ve bu hizmetleri yönetmek için faaliyet göstermektedir. (A) ülkesi vergi mevzuatı uyarınca emeklilik yükümlülükleri, emeklilik fonuna katkıda bulunulduğu vergiye tabi hesap döneminde indirim olarak dikkate alınmaktadır.

Birinci hesap döneminde, (A) işletmesinin 100€ kazancı bulunmakta olup muhasebe hesaplamaları kapsamında 20€ emeklilik gideri tahakkuk ettirilmiştir. İkinci hesap döneminde ise 100€ kazancı bulunmakta olup emeklilik fonuna 15€ tutarında katkı payı ödenmiştir. Birinci hesap döneminde, (A) işletmesinin 100€ kazancı üzerinden 15€ ($= 100€ \times \%15$) tutarında vergi hesaplanmıştır. (A) ülkesinin vergi mevzuatı uyarınca, (A) işletmesi tarafından muhasebe hesaplamaları kapsamında tahakkuk ettirilen emeklilik giderleri için emeklilik fonuna herhangi bir katkı payı ödemesi yapılmadığından tahakkuk ettirilen emeklilik gideri (20€) vergi hesaplamalarında dikkate alınmaz. (A) işletmesi tarafından, 3€ ($= 20€ \times \%15$) tutarında ertelenmiş vergi varlığı hesaplanır. Finansal muhasebe hesaplamaları kapsamında oluşturulan ertelenmiş vergi varlığı nedeniyle, (A) işletmesinin birinci hesap dönemi için vergi gideri 12€'dur ($= 15€ - 3€$). Vergi öncesi kazanç ise 80€ ($= 100€ - 20€$) olarak hesaplanır. Bu durumda muhasebe hesaplamaları kapsamında %15 oranında vergi yükü oluşur ($= 12€ \text{ vergi gideri} / 80€ \text{ vergi öncesi kazanç}$). Birinci hesap döneminde, (A) işletmesinin finansal muhasebe net kazanç veya zararı 68€'dur [$= 100€ \text{ (kazanc)} - 20€ \text{ (emeklilik gideri)} - 12€ \text{ (cari vergi gideri)}$].

ATV uygulaması bakımından emeklilik yükümlülükleri, yalnızca hesap dönemi içinde bir emeklilik fonuna yapılan katkı payı ödeme tutarı kadar işletme bazlı kazanç veya zararın hesplanmasında gider olarak kabul edilir.

Birinci hesap dönemi için emeklilik giderine ilişkin küresel ATV düzeltme tutarı 20€ [$= ((-20€) + (0)) \times (-1)$] olup, işletme bazlı kazanç 100€ [$= 68€ \text{ (finansal muhasebe net kazancı)} + 20€ \text{ (emeklilik düzeltmesi)} + 12€ \text{ (vergi gideri)}$] olarak hesaplanır. Dolayısıyla, (ABC) grubunun (A) ülkesi için vergi yükü %15 [$= 15€ \text{ (düzeltilmiş kapsanan vergiler)} / 100€ \text{ (işletme bazlı kazanç)}$] olarak hesaplanır. Bu örneğin birinci hesap dönemi için sayısal sonuçlarını gösteren tablolar aşağıda yer almaktadır.

Kazanç	Tahakkuk Eden Emeklilik Gideri	Emeklilik Fonu Katkı Payları	Vergiye Tabi Kazanç	Vergi Yükümlülüğü
100€	20€	0€	100€	15€

Ertelenmiş Vergi Varlığı	Vergi Gideri	FANIL	Emeklilik Giderine İlişkin ATV Düzeltmesi	İşletme Bazlı Kazanç
3€	12€	68€	20€	100 €

İkinci hesap döneminde, (A) işletmesinin vergi öncesi kazancı 100€'dur. Emeklilik fonuna 15€ katkı payı ödenmiş olup finansal muhasebe hesaplarında 0€ emeklilik gideri tahakkuk ettirilmiştir. Bu kapsamda (A) işletmesi 2,25€ ($= 15€ \times \%15$) tutarında bir ertelenmiş vergi gideri hesaplamış olup emeklilik giderlerine ilişkin daha önce muhasebeleştirdiği 3€ tutarındaki ertelenmiş vergi varlığını 0,75€'ya ($3€ - 2,25€$) düşürmüştür. (A) ülkesinin yerel vergi mevzuatı uyarınca, emeklilik fonuna yapılan 15€ tutarındaki katkı payının vergiye tabi kazançtan indirilmesine izin verildiğinden, (A) işletmesinin vergiye tabi kazancı 85€ ($= 100€ - 15€$) olarak hesaplanır. Bu kapsamda 12,75€ ($= 85€ \times \%15$) yerel vergi yükümlülüğü hesaplanır. İşletmenin finansal muhasebe net kazanç veya zararı 85€'dur [$= 100€ \text{ (kazanc)} - 12,75€ \text{ (cari vergi gideri)} - 2,25€ \text{ (ertelenmiş vergi gideri)}$].

Yukarıda yer alan hesaplama göre, (A) işletmesinin finansal muhasebe net kazanç veya zararında -15€ tutarında $[= (0\text{€} + 15\text{€}) \times (-1)]$ bir düzeltme söz konusu olur ve bu da 85€ tutarında işletme bazlı kazanç $[= 85\text{€} (\text{finansal muhasebe net kazancı}) - 15\text{€} (\text{emeklilik düzeltmesi}) + 12,75\text{€} (\text{cari vergi gideri}) + 2,25\text{€} (\text{ertelenmiş vergi gideri})]$ ile sonuçlanır. Buna göre toplam vergi gideri $15\text{€} [= 12,75\text{€} (\text{cari vergi gideri}) + 2,25\text{€} (\text{ertelenmiş vergi gideri})]$ olarak hesaplanır. (A) işletmesi, muhasebe hesaplamaları uyarınca ertelenmiş vergi varlığını $2,25\text{€}$ tutarında azaltmış olsa da bu varlıktaki değişim (A) işletmesinin düzeltilmiş kapsanan vergilerinin belirlenmesinde dikkate alınmaz. Dolayısıyla, (ABC) grubunun (A) ülkesi için vergi yükü $\%15$ 'tir $[= 12,75\text{€} (\text{düzeltilmiş kapsanan vergiler}) / 85\text{€} (\text{işletme bazlı kazanç})]$. Bu örneğin ikinci hesap dönemi için sayısal sonuçlarını gösteren tablolar aşağıda yer almaktadır.

Kazanç	Tahakkuk Eden Emeklilik Gideri	Emeklilik Fonu Katkı Payları	Vergiye Tabi Kazanç	Vergi Yükümlülüğü
100€	0€	15€	85€	12,75€

Ertelenmiş Vergi Varlığı	Vergi Gideri	FANIL	Emeklilik Giderine İlişkin ATV Düzeltmesi	İşletme Bazlı Kazanç
0,75€	15€	85€	(-15€)	85€

Örnek 2: Diğer tüm veriler Örnek 1 ile aynı olmak üzere, üçüncü hesap döneminde (A) işletmesinin;

- 100€ tutarında kazancı,
- 40€ tutarında emeklilik fonundan elde edilen geliri,
- 10€ tutarında emeklilik yükümlülüğü vardır ve
- Ertelenmiş vergi varlığı 0,75€ tutarında azaltılmıştır.

Emeklilik fonundan elde edilen gelir nedeniyle, (A) işletmesinin artık birinci hesap döneminde hesaplanan emeklilik giderine dayalı olarak $5\text{€} (= 20\text{€} - 15\text{€})$ tutarında ilave nakit katkı payı yapmasına gerek kalmadığından, ertelenmiş vergi varlığı bu dönemde tersine çevrilmektedir. Sonuç olarak, bu ülkede vergi matrahından indirilebilecek giderler yalnızca fiilen yapılan nakit katkılarla sınırlı olduğundan sonraki bir hesap döneminde herhangi bir indirim imkânı bulunmamaktadır. (A) işletmesinin üçüncü hesap dönemine ilişkin finansal muhasebe net kazanç veya zararı, $30\text{€} (= 40\text{€} - 10\text{€})$ tutarındaki net emeklilik gelirini bir kazanç unsuru olarak içermektedir. Muhasebe hesaplamaları kapsamında emeklilik geliri için herhangi bir ertelenmiş vergi tutarı yansıtılmadığından, sadece mevcut ertelenmiş vergi varlığının tersine çevrilmesinden kaynaklanan $0,75\text{€}$ tutarında ertelenmiş vergi gideri bulunmaktadır.

Üçüncü hesap döneminde, muhasebe hesaplamaları kapsamında 30€ tutarındaki net emeklilik geliri, (A) ülkesi vergi mevzuatı uyarınca (A) işletmesi tarafından dikkate alınmaz ve dolayısıyla (A) işletmesinin vergiye tabi kazancı 100€ ve vergi yükümlülüğü $15\text{€} (= 100\text{€} \times \%15)$ olarak hesaplanır. (A) işletmesinin finansal muhasebe net kazanç veya zararı ise $114,25\text{€}$ 'dir $[= 100\text{€} (\text{kazanç}) + 30\text{€} (\text{emeklilik geliri}) - 15\text{€} (\text{cari vergi gideri}) - 0,75\text{€} (\text{ertelenmiş vergi gideri})]$.

(A) işletmesinin üçüncü hesap dönemine ilişkin finansal muhasebe net kazanç veya zararında aşağıdaki formüle göre tahakkuk eden emeklilik gideri düzeltmesi yapılır:

Üçüncü hesap dönemi için emeklilik giderlerine ilişkin küresel ATV düzeltme tutarı $-30\text{€} [= (30\text{€} + 0\text{€}) \times (-1)]$ olarak hesaplanır. Bu durumda (A) işletmesinin işletme bazlı kazancı $100\text{€} [= 114,25\text{€} (\text{Finansal muhasebe net kazancı}) - 30\text{€} (\text{emeklilik düzeltmesi}) + 15\text{€} (\text{cari vergi gideri}) + 0,75\text{€} (\text{ertelenmiş vergi gideri})]$ olarak tespit edilir. Buna göre toplam vergi gideri $15,75\text{€} [= 15\text{€} (\text{cari vergi gideri}) + 0,75\text{€} (\text{ertelenmiş vergi gideri})]$ olarak hesaplanır.

(A) işletmesi muhasebe hesaplamaları kapsamında ertelenmiş vergi varlığını azaltmış olsa da bu varlıktaki değişim (A) işletmesinin düzeltilmiş kapsanan vergilerinin belirlenmesinde dikkate alınmaz. Dolayısıyla, (ABC) grubunun (A) ülkesi için vergi yükü %15'tir [= 15€ (düzeltilmiş kapsanan vergi) / 100€ (işletme bazlı kazanç)]. Bu örneğin üçüncü hesap dönemi için sayısal sonuçlarını gösteren tablolar aşağıda yer almaktadır.

Kazanç	Tahakkuk Eden Emeklilik Gideri	Net Emeklilik Geliri	Vergiye Tabi Kazanç	Vergi Yükümlülüğü
100€	0€	30€	100€	15€

Ertelenmiş Vergi Varlığı	Vergi Gideri	FANIL	Emeklilik Giderine İlişkin ATV Düzeltmesi	İşletme Bazlı Kazanç
0€	15,75€	114,25€	(-30€)	100€

5.2.2. Alacaktan vazgeçilmesi

Alacaklının alacağından vazgeçmesi nedeniyle finansal muhasebe net kazanç veya zararının tespitinde vazgeçilen tutarı gelir olarak kayıtlarına alan borçlu durumdaki bağlı işletme, aşağıdaki şartların herhangi birinin sağlanması koşuluyla ve küresel ATV bilgi beyannamesini veren bağlı işletmenin talebiyle, söz konusu vazgeçilen alacak tutarını işletme bazlı kazanç veya zarar hesaplamasında dikkate almaz.

a) Alacaktan vazgeçme işleminin, ilgili ülke mevzuatı uyarınca düzenlenmiş iflas veya tasfiye süreçleri kapsamında bir mahkeme veya başka bir yargı organı denetiminde ya da bağışsız bir iflas müdürünün atanması suretiyle gerçekleştirilmesi durumunda, aynı düzenlemenin bir parçası olarak vazgeçilen üçüncü taraf ve ilişkili kişi borçları, işletme bazlı kazanç veya zarar hesaplamasının dışında tutulur.

b) Alacaktan vazgeçme işleminde, alacaklılardan bir veya birkaçının borçluyla ilişkisi olmayan kişiler olması ve söz konusu alacaktan vazgeçilmemesi durumunda borçlunun sonraki on iki aylık dönem içinde iflas edebileceğinin mahkeme kararı ile öngörülmesi halinde, vazgeçilen üçüncü taraf ve ilişkili kişi borçları işletme bazlı kazanç veya zarar hesaplamasının dışında tutulur.

c) Alacaktan vazgeçme işlemi öncesinde, borçlunun rayiç bedele göre tespit olunan varlıklarının değeri, yükümlülüklerinin değerinden az olmalıdır. Ancak bu durumda, alacaktan vazgeçme işlemi nedeniyle oluşan tutarın işletme bazlı kazanç veya zarardan hariç tutulabilmesi için söz konusu borcun alacaklısı, borçluyla ilişkili olmayan üçüncü bir taraf olmalıdır. Bu tutarın tespitinde alacaktan vazgeçme işleminden hemen önce borçlunun yükümlülüklerinin, varlıklarının rayiç bedelini aşan kısmı veya alacaktan vazgeçme sonucunda, borçlunun bulunduğu ülke vergi mevzuatı uyarınca borçlunun vergi faydasında meydana gelen azalma tutarından düşük olanı dikkate alınır. Bu bent, yalnızca (a) veya (b) bentlerinin geçerli olmadığı durumlarda uygulanır.

Yukarıda yer alan (a), (b) veya (c) bentlerinde belirtilen koşullar gerçekleştiğinde, alacaklının alacağından vazgeçmesi nedeniyle borçlunun finansal muhasebe net kazanç veya zarar hesaplamasında kazanç olarak dikkate alınan tutar, bağlı işletmenin işletme bazlı kazanç veya zararından ve bu tutarla ilişkili her türlü cari ve ertelenmiş vergi gideri, düzeltilmiş kapsanan vergilerinin hesaplamasından hariç tutulur.

5.2.3. Pay senedi opsiyonu

Bir bağlı işletmenin işletme bazlı kazanç veya zarar hesaplamasında, pay senedi opsiyonlarına ilişkin finansal muhasebe hesaplarında maliyet veya gider olarak kaydedilen tutarlar yerine, ilgili ülkenin vergi mevzuatı uyarınca vergiye tabi kazancın hesaplanmasında indirimine izin verilen tutarların dikkate alınması yönünde seçim yapılabilir.

Söz konusu seçim, küresel ATV bilgi beyannamesini veren bağlı işletme tarafından beş hesap dönemi için yapılır. Bu seçim, iptal edilmediği sürece seçimin yapıldığı hesap dönemi ve sonraki tüm hesap dönemleri için çok uluslu işletme grubunun aynı ülkede bulunan tüm bağlı işletmelerine tutarlı bir şekilde uygulanır. Bu seçim ve seçimin iptali ülkesel bazda yapılır ve uygulanır.

Bu seçimin ilgili işlemin pay senedi opsiyonuna ilişkin bir kısmının finansal muhasebe hesaplarına kaydedilmesinden sonraki bir hesap dönemi içinde yapılması durumunda, bağlı işletmenin önceki hesap dönemlerinde işletme bazlı kazanç veya zararının hesaplanmasında gider olarak dikkate alınan toplam tutarın, ilgili hesap dönemlerinde seçim yapılmış olsaydı gider olarak dikkate alınabilecek toplam tutarı aşan kısmı, söz konusu hesap dönemi için işletme bazlı kazanç veya zararın hesaplanmasına dâhil edilir. Aynı şekilde seçimin daha sonra iptal edilmesi durumunda da bağlı işletme, bu seçim kapsamında daha önce indirim konusu yaptığı ve henüz ödemediği pay senedi opsiyonu tutarının tahakkuk ettirilen finansal muhasebe giderini aşan kısmını, iptalin gerçekleştiği hesap dönemine ilişkin işletme bazlı kazanç veya zararın hesaplanmasına dâhil eder.

Ayrıca, kullanılmadan süresi sona eren pay senedi opsiyonu gideri söz konusu bağlı işletme tarafından daha önceden indirim konusu yapıldığından, opsiyonun süresinin sona erdiği hesap döneminde işletme bazlı kazanç veya zararın hesaplanmasına dâhil edilir.

Bu seçim hakkının kullanılması durumunda, vergiye tabi kazanç açısından indirimde konu edilen ancak muhasebe hesaplamaları açısından binalar gibi başka bir varlığın maliyetine dâhil edilen pay senedi opsiyonu gideri, işletme bazlı kazanç veya zararın tespitinde söz konusu varlığın ATV kapsamındaki defter değerinin hesaplanmasında dikkate alınmaz. Buna bağlı olarak, bu varlığa ilişkin ertelenmiş vergi varlıkları ve yükümlülükleri yalnızca ATV kapsamındaki defter değeri esas alınarak hesaplanır.

Seçimin kapsamı, vergi hesaplamaları ve finansal muhasebe hesaplamaları bakımından farklı tutarlarda gider olarak dikkate alınan pay senedi opsiyonları, pay senedi varantları veya eşdeğeri şeklindeki ücret ve tazminat giderleri ile sınırlıdır. Bu seçim, personel ve personel olmayanlara yönelik verilen pay senedi opsiyonları için geçerlidir. Ancak, yerel vergi mevzuatı uyarınca personel ve personel olmayanlar bakımından farklı bir uygulama söz konusu ise bu seçim, bu farklılıklara uygun olarak ilgili pay senedi opsiyonlarına ayrı ayrı uygulanır.

Bu seçim, yalnızca bu gidere katlanan ve karşılığında mal, kullanım hakkı veya hizmet alan bağlı işletmeye uygulanır. Örneğin, bir bağlı işletmenin yöneticilerine nihai ana işletmenin pay senedi opsiyonu verilmesi durumunda, bu pay senedi opsiyonu tutarı bağlı işletme tarafından gider olarak dikkate alınır.

5.2.4. Emsallere uygunluk ilkesi

Ek 5 inci maddenin altıncı fıkrası uyarınca, farklı ülkelerde bulunan bağlı işletmeler arasında yapılan ve her iki bağlı işletmenin finansal hesaplarında aynı tutarda izlenmeyen veya emsallere uygunluk ilkesine uygun olmayan işlemler, emsallere uygun şekilde yeniden düzenlenir. Aynı ülkede bulunan iki bağlı işletme arasında varlıkların satışı veya diğer şekillerde elden çıkarılmasına ilişkin işlemlerin emsallere uygunluk ilkesine aykırı şekilde kayıtlara alınması nedeniyle hesaplanan ATV'de azalmaya sebebiyet verilmesi halinde söz konusu işlemler, ülkesel bazlı kazanç veya zararın hesaplanmasında emsallere uygun şekilde yeniden düzenlenerek dikkate alınır. Bu fıkrada geçen emsallere uygunluk ilkesi, bağlı işletmeler arasındaki işlemlerin, bağımsız işletmeler arasında gerçekleşen karşılaştırılabilir işlemlerde ve karşılaştırılabilir koşullar altında elde edilecek sonuçlara göre kaydedilmesini ifade eder.

5.2.4.1. Farklı ülkelerdeki işlemler

Grup işletmeleri arasında gerçekleştirilen işlemler, emsallere uygunluk ilkesiyle tutarlı bir şekilde fiyatlandırılmalı ve ATV uygulaması kapsamında işleme taraf olan tüm bağlı işletmelerin finansal hesaplarında aynı tutarda kaydedilmelidir.

Çok uluslu işletme grubunun, yerel vergiye tabi kazancını hesaplamak için finansal hesaplarına yansıtılan transfer fiyatını kullandığı ve ilgili vergi idarelerinin transfer fiyatlandırması konusunda düzeltme talep etmediği durumlarda bu fiyat, işletme bazlı kazanç veya zararın hesaplanmasında da kullanılır ve ek 5 inci maddenin altıncı fıkrası kapsamında düzeltme yapılmaz. Mezkûr fıkra kapsamında, kontrol edilen bir işleme taraf olan bir veya daha fazla bağlı işletmenin vergiye tabi kazancının finansal hesaplarda kullanılanlardan farklı bir transfer fiyatı kullanılarak belirlenmesi durumunda, küresel ATV kapsamında çifte vergilendirmeyi önlemek için finansal muhasebe net kazanç veya zararında bir düzeltme yapılır.

İlgili tüm vergi idarelerinin bir transfer fiyatının emsallere uygunluk ilkesine göre aynı fiyat olacak şekilde düzeltilmesi gerektiği konusunda uzlaşması durumunda, işleme taraf olan işletmelerin işletme bazlı kazanç veya zararları buna göre düzeltilir. Böyle bir düzeltme gereksinimi, işlemin tarafı işletmelerin yetkili makamları tarafından, iki taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmasının kabul edildiği durumda ortaya çıkar ve anlaşmaya varılan emsallere uygun fiyat doğrultusunda, ilgili taraflarca işletme bazlı kazanç veya zarar düzeltmeleri yapılır. Ayrıca tarafların vergi beyannamelerinin incelenmesi sonucunda, ilgili vergi idarelerinin bir transfer fiyatının işleme taraf olan işletmeler nezdinde aynı fiyatı yansıtacak şekilde düzeltilmesi gerektiği konusunda uzlaşmaları durumunda, ilgili her bağlı işletme kendi işletme bazlı kazanç veya zararını uzlaşılan fiyata göre düzeltir. Her bir tarafın transfer fiyatındaki bu düzeltme, ek 6 ncı maddenin altıncı fıkrasının (c) bendi kapsamında işletme bazlı kazanç veya zararın hesaplanmasında dikkate alınır.

İşlemin taraflarının finansal hesaplarında kullanılan transfer fiyatının taraflardan birinin vergiye tabi kazancını hesaplamak için kullanılan transfer fiyatından farklı olması durumunda, vergiye tabi kazancın tespiti için kullanılan transfer fiyatının emsallere uygun olduğu kabul edilir.

Yerel bir transfer fiyatlandırması düzeltmesinin yüksek vergili bir ülkedeki vergiye tabi kazancı azaltması durumunda, karşı tarafların işletme bazlı kazanç veya zarar tutarında düzeltme yapılır. Bu durumda, düşük vergili ülkelerdeki tarafların işletme bazlı kazancı söz konusu tutar kadar artırılır ve bu tutar küresel ATV'ye tabi olur.

Ancak, ATV uygulaması uyarınca bir tutarın çifte vergilendirmeye yol açması durumunda bu kapsamda bir düzeltme yapılmaz.

Örnek 1: (A) işletmesi %25 nominal kurumlar vergisi oranına sahip (A) ülkesinde, (B) işletmesi ise kurumlar vergisi uygulanmayan (B) ülkesinde faaliyette bulunan, aynı çok uluslu işletme grubunun bağlı işletmeleridir. (B) işletmesi, birinci hesap döneminde (A) işletmesine hizmet sağlamaktadır. Bu işlemle ilgili olarak (A) işletmesinin finansal hesaplarına 100€ tutarında gider ve (B) işletmesinin finansal hesaplarına 100€ tutarında gelir yansıtılır. Ancak (A) işletmesi vergi matrahını hesaplarken söz konusu hizmetle ilgili olarak 150€ gider dikkate almıştır.

Bu durumda, (A) işletmesi birinci hesap dönemine ilişkin vergi beyannamesinde 150€ tutarında, finansal hesaplarında ise 100€ tutarında bir gider raporlamıştır. (B) işletmesi ise birinci hesap dönemindeki finansal hesaplarında 100€ kazanç raporlamıştır. Sonuç olarak, çok uluslu işletme grubunun kazancının 50€ (= 150€ - 100€) tutarındaki kısmı (A) ülkesinde kurumlar vergisine tabi olmamasının yanı sıra (B) ülkesinde de ATV'ye tabi değildir.

ATV kapsamında hiç vergi alınmamasını önlemek amacıyla, (A) işletmesi tarafından dikkate alınan 50€ tutarındaki ek giderin, birinci hesap dönemi için işletme bazlı kazanç veya zarar hesaplanmasına dâhil edilmesi ve (B) işletmesi tarafından elde edilen 50€ ek gelirin, birinci hesap dönemi için işletme bazlı kazanç veya zarar hesaplanmasına dâhil edilmesi gerekir.

Örnek 2: Diğer tüm veriler Örnek 1 ile aynı olmak üzere, (A) işletmesi, (B) işletmesi ile gerçekleştirdiği işlemden doğan giderin 80€ tutarındaki kısmını (A) ülkesi ile imzaladığı tek taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmasına uygun olarak (A) ülkesine verilen yerel vergi beyannamesinde raporlamıştır.

(A) işletmesi, birinci hesap dönemine ilişkin vergi beyannamesinde 80€ ve finansal hesaplarında 100€ tutarında gider raporlamıştır. (B) işletmesi ise birinci hesap döneminde finansal hesaplarında 100€ gelir raporlamıştır. Sonuç olarak (A) işletmesi, (A) ülkesinde 20€ (= 100€ - 80€) gelir üzerinden kurumlar vergisine tabidir. Bu gelir aynı zamanda (B) ülkesinde de küresel ATV'ye tabidir. ATV kapsamında çifte vergilendirmeyi önlemek için (A) işletmesinin işletme bazlı kazanç veya zararının hesaplanmasında gider tutarını 20€ azaltması sonucunda 80€ olarak dikkate alması ve (B) işletmesinin de işletme bazlı kazanç veya zararını 20€ tutarında azaltması sonucunda 80€ olarak dikkate alması gerekir.

Örnek 3: Diğer tüm veriler Örnek 1 ile aynı olmak üzere, (B) ülkesi %7,5 nominal oranlı bir kurumlar vergisine sahiptir. (B) işletmesi, (A) işletmesi ile yaptığı işlemden elde ettiği kazancın %50'sini (B) ülkesinde tek taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmasına uygun olarak vergi beyannamesinde raporlamıştır.

Bu durumda (B) işletmesi, birinci hesap dönemine ilişkin (B) ülkesine verilen yerel vergi beyannamesinde 50€ (= 100€ x %50) ve finansal hesaplarında 100€ tutarında gelir raporlamıştır. (A) işletmesi, birinci hesap döneminde (A) ülkesine verilen yerel vergi beyannamesinde ve finansal hesaplarında 100€ gider raporlamıştır. Hem (A) işletmesinin (A) ülkesindeki vergiye tabi kazancından indirilen hem de (B) işletmesinin vergiye tabi kazancına dâhil edilmeyen 50€ tutarındaki gelir, (B) işletmesinin işletme bazlı kazanç veya zararına dâhil edildiği için (B) ülkesinde ATV'ye tabidir. (B) işletmesinin yerel vergi mevzuatına uyum sağlamak için yapılan bir düzeltme, gelirin (A) ülkesinde kurumlar vergisine veya (B) ülkesinde ATV'ye tabi olmaması nedeniyle, ATV kapsamında hiç vergi alınmamasına neden olduğundan (A) veya (B) işletmesinin işletme bazlı kazanç veya zararında bir düzeltme yapılması gerekmez.

5.2.4.2. Aynı ülkedeki işlemler

Aynı ülkede bulunan bağlı işletmeler arasındaki işlemlere ilişkin olarak, bu bağlı işletmelerin vergiye tabi kazancının finansal hesaplarda kullanılan farklı bir transfer fiyatı kullanılarak belirlenmesi durumunda düzeltme yapılmaz. Ancak bir varlığın satışına veya başka bir şekilde elden çıkarılmasına ilişkin işlemler bir zarara yol açıyorsa ve bu zarar işletme bazlı kazanç veya zararın hesaplanmasında dikkate alınıyorsa, ek 5 inci maddenin altıncı fıkrası uyarınca, aynı ülkedeki bağlı işletmeler arasında gerçekleşen bu işlemler emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde düzeltilir.

Azınlık payına sahip olunan bağlı işletmeler ve yatırım işletmelerinin aynı ülkede bulunan diğer bağlı işletmeler ile gerçekleştirdiği işlemler emsallere uygunluk ilkesi uyarınca kaydedilir.

5.2.5. Nitelikli iade edilebilir vergi kredileri ile pazarlanabilir-devredilebilir vergi kredileri

Nitelikli iade edilebilir vergi kredileri ile pazarlanabilir-devredilebilir vergi kredileri, bir bağlı işletmenin işletme bazlı kazanç veya zararının hesaplanmasında gelir olarak dikkate alınır. Nitelikli olmayan iade edilebilir vergi kredileri ise bu hesaplamada gelir olarak dikkate alınmaz.

Ek 5 inci maddenin beşinci fıkrası uyarınca, bir bağlı işletmenin işletme bazlı kazanç veya zararında gelir olarak dikkate alınacak vergi kredileri, yalnızca nitelikli iade edilebilir vergi kredileri veya pazarlanabilir-devredilebilir vergi kredileri niteliğine haiz olanlardır. Bir vergi kredisinin kısmi olarak iade edilebilir ya da devredilebilir olması durumunda, söz konusu kredinin yalnızca iade edilebilir veya devredilebilir olan kısmı bakımından niteliklilik statüsü mümkündür.

5.2.5.1. Nitelikli iade edilebilir vergi kredileri

Nitelikli iade edilebilir vergi kredisi, söz konusu hakkın tahakkuk ettiği hesap döneminde, nominal değer üzerinden ilgili bağlı işletmenin işletme bazlı kazancı olarak hesaplama dâhil edilir. Ancak nitelikli iade edilebilir vergi kredisi, varlıkların edinilmesi veya inşası ile ilgiliyse ve vergi kredisine sebep olan faaliyetlerde bulunan bağlı işletme, söz konusu vergi kredisine ilişkin bu varlıkların defter değerini azaltma veya krediyi ertelenmiş kazanç olarak kaydetme yönünde bir muhasebe politikasına sahipse, bu bağlı işletmenin kredinin niteliğini değiştirmesine ve işletme bazlı kazanç veya zararı belirlemek için düzeltme yapmasına gerek yoktur.

Nitelikli iade edilebilir vergi kredisi tutarının, bağlı işletmenin finansal hesaplarında cari gelir vergisi giderinde veya diğer kapsanan vergilerde bir indirim olarak kaydedildiği durumlarda, vergi indirimi yerine kazanç olarak değerlendirilmesini sağlamak amacıyla bu tutar kapsanan vergilere ilave edilir.

5.2.5.2. Pazarlanabilir-devredilebilir vergi kredileri

Pazarlanabilir-devredilebilir vergi kredileri, vergi kredisini elinde bulunduran mükellef tarafından vergi kredisinin verildiği ülkede kapsanan vergi yükümlülüğünü azaltmak için kullanılabilen ve krediyi elinde bulunduran mükellef bakımından yasal pazarlanabilirlik ve devredilebilirlik standardını karşılayan vergi kredisini ifade eder.

5.2.5.2.1. Devredilebilirlik standardı

Vergi kredisinin, söz konusu krediye hak kazanıldığı hesap dönemi içinde veya hesap döneminin bitiminden itibaren on beş ay içerisinde ilişkisiz bir tarafa devredilebilecek şekilde tasarlanması durumunda, kredi sahibi işletme tarafından devir işlemi için yasal devredilebilirlik standardı karşılanır. Vergi kredisi alıcısı ise vergi kredisini satın aldığı hesap dönemi içinde krediyi ilişkisiz bir tarafa devredebiliyorsa, alıcı için yasal devredilebilirlik standardı karşılanır.

5.2.5.2.2. Pazarlanabilirlik standardı

Bir vergi kredisi, hak kazanıldığı hesap döneminin bitiminden itibaren on beş ay içinde ilişkisiz bir tarafa, pazarlanabilir fiyat tabanına eşit veya bu fiyatı aşan bir fiyattan devredilirse, vergi kredisine hak kazanan işletme bakımından pazarlanabilirlik standardı karşılanmış olur. Bununla birlikte, vergi kredilerinin söz konusu süre içerisinde ve anılan fiyat üzerinden ilişkili olmayan kişiler arasında ticarete konu edilebilir olması halinde, söz konusu vergi kredisinin elde tutulması ya da sadece ilişkili kişilere devredilmesi durumunda da krediye hak kazanan işletme bakımından bu standart sağlanmış olur. Devralan, krediyi ilişkisiz bir taraftan pazarlanabilir fiyat tabanına eşit veya bu fiyatı aşan bir fiyattan almışsa, devralan için de pazarlanabilirlik standardı karşılanmış olur.

Pazarlanabilir fiyat tabanı, vergi kredisinin net bugünkü değerinin %80'i olarak tanımlanır. Burada net bugünkü değer, vergi kredisini sağlayan devlet tarafından vergi kredisinin devredildiği ya da bu krediye hak kazanıldığı hesap döneminde ihraç edilen aynı veya en fazla 5 yıla kadar vadeli bir borçlanma aracının vadeye kadar getirisine göre belirlenir.

Vergi kredisi, vergi kredisinin nominal değerini veya vergi kredisine ilişkin mahsuba konu edilebilen kalan tutarı ifade eder. Net bugünkü değer hesaplamasında dikkate alınacak nakit akışı tahmini, vergi kredisinin yasal özellikleri kapsamında her hesap döneminde kullanılacak azami tutara dayalı olarak yapılır.

Vergi kredisine hak kazanan ve krediyi devralan taraflardan birinin, doğrudan veya dolaylı olarak diğerinin intifa hakkının en az %50'sine veya işletme paylarının toplam oy hakkı ve değerinin en az %50'sine sahip olması durumunda, bu taraflar ilişkili kişi olarak kabul edilir. Benzer şekilde üçüncü bir kişinin, doğrudan veya dolaylı olarak vergi kredisine hak kazananın ve krediyi devralanın her birinin intifa hakkının en az %50'sine veya işletme paylarının toplam oy hakkı ve değerinin en az %50'sine sahip olması durumunda, bu taraflar ilişkili kişi olarak kabul edilir. Taraflardan birinin diğerini kontrol ettiği veya her ikisinin de aynı kişi veya kişilerin kontrolü altında olduğu her durumda, krediyi hak kazanan ve devralan ilişkili kişi kabul edilir.

Örnek 1: (A) bağlı işletmesi birinci hesap döneminde 100€ nominal değerli bir vergi kredisine hak kazanmış olup bu hesap dönemini takip eden beş hesap döneminde bu krediyi eşit tutarlarda ($20\text{€} = 100\text{€} / 5$) kullanma ve devretme hakkına sahiptir. Vergi kredisini sağlayan devletin birinci hesap döneminde, vadeye kadar getirisi %4 olan beş yıllık borçlanma araçları da ihraç ettiği varsayılmaktadır. Bu durumda, beş yıl boyunca elde edilecek 100€ nominal değerli vergi kredisinin bugünkü değeri, %4 iskonto oranıyla 89,04€ olarak hesaplanır. İlgili pazarlanabilir fiyat tabanı ise 71,23€ ($= 89,04\text{€} \times \%80$) olacaktır.

Buna göre vergi kredisinin 71,23€'ya eşit veya daha yüksek bir fiyattan ilişkisiz bir kişiye devredilmesi durumunda, pazarlanabilirlik standardı sağlanmış olur. Öte yandan, benzer vergi kredilerinin 71,23€'ya eşit veya daha yüksek bir fiyattan ilişkisiz kişiler arasında alım satıma konu edilebilmesi durumunda, söz konusu kredi devredilmese dahi, pazarlanabilirlik standardı karşılır.

Pazarlanabilir-devredilebilir vergi kredisine hak kazananlar, vergi kredisinin nominal değerini, krediye hak kazanıldığı ilk yılda işletme bazlı kazanç olarak değerlendirebilir. Ancak pazarlanabilir-devredilebilir vergi kredisi, varlıkların edinilmesi veya inşası ile ilgiliyse ve vergi kredisine hak kazanan bağlı işletme, söz konusu vergi kredilerine ilişkin olarak bu varlıkları defter değerini azaltma veya vergi kredisini ertelenmiş kazanç olarak kaydetme yönünde bir muhasebe politikasına sahipse, bu bağlı işletme tarafından, işletme bazlı kazanç veya zararın tespiti için herhangi bir düzeltme yapılmaz. Bir devredilebilir vergi kredisinin tamamının veya bir kısmının kullanılmadan sonlanması durumunda, krediye hak kazanan bağlı işletme kredinin kullanılmayan kısmına atfedilebilen nominal değeri, kredinin sonlandığı hesap dönemindeki işletme bazlı kazanç veya zararın hesaplanmasında bir zarar veya varlığın defter değerinde artış olarak dikkate alır.

Hak kazanıldığı hesap dönemini izleyen on beş ay içinde pazarlanabilir-devredilebilir vergi kredisini devreden bir bağlı işletme, kredi bedelinin nominal değeri yerine devir bedelini krediye hak kazandığı hesap dönemine ilişkin işletme bazlı kazanç dâhil eder. Bağlı işletmenin devredilebilir vergi kredisini on beş aydan sonra devretmesi durumunda, devredilen vergi kredisinin hak kazanıldığı hesap dönemi için işletme bazlı kazanç veya zarara dâhil edilen nominal değeri ile devir bedeli arasındaki fark, bağlı işletmenin devrin gerçekleştiği hesap dönemindeki işletme bazlı kazanç veya zararın hesaplanmasında zarar olarak dikkate alınır. Bağlı işletmenin vergi kredisini varlığın faydalı ömrü boyunca oransal olarak gelire dâhil etmesi durumunda hem muhasebe hem de ATV uygulaması doğrultusunda, devir fiyatı ile vergi kredisinin nominal değeri arasındaki fark, varlığın kalan faydalı ömrü boyunca oransal olarak işletme bazlı kazanç veya zarara dâhil edilir.

Örnek 2: Bir bağlı işletme 100€ nominal değerli bir vergi kredisine hak kazanmıştır. Söz konusu kredi beş yıl faydalı ömrü olan bir varlıkla ilgili olduğundan, bu krediyi beş hesap dönemi boyunca kazanç olarak dikkate almayı planlamaktadır. İkinci hesap döneminde bu vergi kredisi 90€ karşılığında devredilmiştir. Devir tarihinde kredinin nominal değerinin hâlihazırda 100€ olduğu varsayıldığında, satıcı 10€ tutarında bir zarar elde eder. Bu zarar, varlığın faydalı ömrünün kalan dört yılına oransal olarak dağıtılır ve söz konusu hesap dönemlerinin işletme bazlı kazanç veya zararının tespitinde dikkate alınır.

Pazarlanabilir-devredilebilir vergi kredisini devralan bağlı işletmenin söz konusu krediyi kapsanan vergi yükümlülüğünden mahsup etmesi durumunda, vergi kredisinin satın alma fiyatı ile nominal değeri arasındaki fark, devralanın kullandığı vergi kredisi tutarı ile orantılı olarak işletme bazlı kazancına dâhil edilir.

Örnek 3: (A) işletmesi 100€ nominal değerli bir vergi kredisini 90€ karşılığında devralmış ve bu kredinin 70€'sunu birinci hesap döneminde kullanmıştır. Kullanılan bu kredinin (A) işletmesine maliyeti $63\text{€} [= 70\text{€} \times (90\text{€} / 100\text{€})]$ 'dur. Bu durumda, (A) işletmesinin birinci hesap döneminde işletme bazlı kazancına dâhil edeceği tutar $7\text{€} [= (70\text{€} - 63\text{€})]$ olarak hesaplanır.

Devraldığı pazarlanabilir-devredilebilir vergi kredisini satan bir işletme, satıştan elde ettiği kazanç veya zararı satışın gerçekleştiği hesap dönemindeki işletme bazlı kazanç veya zararına dâhil eder. Satıştan elde edilen kazanç veya zarar, satın alma fiyatının ve kredinin kullanımından elde edilen kazancın toplamının, satış fiyatından çıkarılması suretiyle bulunan tutardır. Bir pazarlanabilir-devredilebilir vergi kredisinin tamamının veya bir kısmının kullanılmadan sonlanması durumunda, kredinin kullanılmayan kısmına ilişkin zarar, devralan işletme tarafından kredinin sonlandığı hesap dönemindeki işletme bazlı kazanç veya zararın hesaplanmasında dikkate alınır. Söz konusu zarar tutarı, satın alma bedeli ile kredinin kullanımından kaynaklanan toplam kazancın, fiilen kullanılan kredi tutarını aşan kısmına eşittir.

Örnek 4: Bir bağlı işletmenin 100€ nominal değerli bir vergi kredisini 90€ bedelle satın alması ve bu kredinin 70€'luk kısmını kullanması durumunda $7€ [= (70€ / 100€) \times (100€ - 90€)]$ tutarında kazanç dikkate alınır. Söz konusu kredi sonlandığında devralan bağlı işletmenin zararı, kullanılmayan 30€ kredinin bağlı işletmeye maliyeti olan $27€ [= 30€ \times (90€ / 100€)]$ olarak hesaplanır. Satın alınan bir pazarlanabilir-devredilebilir vergi kredisinin, aynı zamanda nitelikli iade edilebilir vergi kredisi olması hâlinde, söz konusu krediye ilişkin olarak da bu uygulama geçerlidir.

Nitelikli iade edilebilir vergi kredisi veya pazarlanabilir-devredilebilir vergi kredisi olma koşullarını karşılamayan, ancak finansal hesaplarda kazanç olarak kaydedilen bir vergi kredisi, işletme bazlı kazanç veya zarar hesaplamasında indirim olarak dikkate alınır.

5.2.6. Sermaye kazançlarını beş yıla yayma seçimi

Bir hesap döneminde toplam varlık kazancı söz konusu olduğunda küresel ATV bilgi beyannamesini veren bağlı işletme, ek 6 ncı maddenin altıncı fıkrasının (a) bendi uyarınca söz konusu ülke için yıllık seçim yapabilir.

Mezkûr bent kapsamında bir seçim yapıldığında:

a) Seçim yılındaki herhangi bir net varlık kazancı veya zararına ilişkin kapsanan vergiler, düzeltilmiş kapsanan vergilerin hesaplanmasından hariç tutulur.

b) Seçim yılındaki toplam varlık kazancı, zarar oluşan en eski hesap dönemine geri taşınır ve seçimin yapıldığı ülkedeki herhangi bir bağlı işletmenin net varlık zararından orantılı olarak mahsup edilir.

c) Herhangi bir zarar yılı için düzeltilen varlık kazancının, o ülkede bulunan tüm bağlı işletmelerin toplam net varlık zararını aşması durumunda düzeltilen varlık kazancı, varsa bir sonraki ilk zarar yılına taşınır ve o ülkede bulunan herhangi bir bağlı işletmenin net varlık zararına uygulanır.

ç) (b) ve (c) paragraflarının uygulanmasından sonra kalan herhangi bir düzeltilen varlık kazancı, seçimin yapıldığı hesap dönemi ile önceki dört hesap döneminin her birine eşit olarak dağıtılır.

Bu seçim kapsamında, seçimin yapıldığı hesap döneminden önceki dört hesap dönemine ilişkin işletme bazlı kazanç veya zarar, yukarıdaki (b) ve (c) paragraflarında açıklanan şekilde düzeltilir ve kalan düzeltilmiş varlık kazancı, (ç) paragrafında açıklanan şekilde seçimin yapıldığı hesap dönemi ile önceki dört hesap dönemine dağıtılır. Ayrıca, vergi yükü ve varsa küresel ATV önceki hesap dönemlerine ilişkin yeniden hesaplanır.

Net varlık kazancı veya zararı, seçimin yapıldığı ülkede bulunan bir bağlı işletme tarafından maddi duran varlıkların başka bir grup üyesine devri hariç olmak üzere elden çıkarılmasından kaynaklanan net kazanç veya zararı ifade eder. Toplam varlık kazancı ise grup üyeleri arasında varlıkların devrinden kaynaklanan kazanç veya zarar hariç, seçimin yapıldığı hesap döneminde ilgili ülkede bulunan tüm bağlı işletmelerin o ülkedeki maddi duran varlıklarının elden çıkarmasından elde edilen net kazancı ifade eder. Bu seçim kapsamında tahsis edilen varlık kazancı, geçmiş hesap dönemine tahsis edilen düzeltilmiş varlık kazancını ifade eder.

Zarar yılı ise ilgili ülkedeki bir bağlı işletmenin net varlık zararının bulunduğu ve o ülkedeki tüm bağlı işletmelerin toplam net varlık zararının toplam net varlık kazancını aştığı hesap dönemini ifade eder.

İlgili hesap dönemi için tahsis edilen varlık kazancı, aşağıdaki formüle göre ilgili ülkede bulunan bağlı işletmelere dağıtılır ve ilgili bağlı işletmenin söz konusu hesap dönemine ilişkin işletme bazlı kazanç veya zararının hesaplanmasına dâhil edilir.

Hesaplama kullanılan; ilgili hesap dönemi için tahsis edilen varlık kazancı (A), belirli bağlı işletmenin seçim yılındaki net varlık kazancı (B), seçim yılında belirli tüm bağlı işletmelerin net varlık kazancı (C) ifade eder.

$$\text{Belirli bağlı işletme için tahsis edilen varlık kazancı} = \left[A \times \left(\frac{B}{C} \right) \right]$$

Belirli bir bağlı işletme, seçimin yapıldığı hesap döneminde net varlık kazancına sahip olan ve ilgili hesap döneminde seçime tabi ülkede bulunan bağlı işletmedir. İlgili dönem için belirli bir bağlı işletme bulunmuyorsa, ilgili hesap dönemine tahsis edilen düzeltilen varlık kazancı, ülkedeki her bir bağlı işletmeye eşit olarak dağıtılır.

Bu seçim, bir çok uluslu işletme grubunun maddi duran varlıklarının satışından doğan kazanç veya zararların etkisini beş hesap dönemine kadar yayarak, kazancın tamamının tek bir dönemde muhasebeleştirilmesinin çok uluslu işletme grubunun ülkedeki vergi yükü hesaplaması üzerindeki etkisini azaltır ve maddi duran varlıklardaki söz konusu kazanç veya zararın zamanlamasının eşleştirilmesini sağlar.

Ülke bazında yapılan bu yıllık seçim, yalnızca bağlı işletme ile aynı ülkede bulunan ve taşınmaz mal olarak kabul edilen maddi duran varlıkların elden çıkarılmasına ilişkin kazanç veya zarar için geçerlidir.

Toplam varlık kazancı ilk olarak, seçimin yapıldığı ve önceki dört hesap dönemindeki ilk zarar yılından başlanarak bu dönemlerde ortaya çıkan net varlık zararlarıyla eşleştirilir. Toplam varlık kazancı ilk zarar döneminde tamamen mahsup edilmese bakiye kazanç, bir sonraki zarar dönemine aktarılır ve bu durum toplam varlık kazancı tamamen mahsup edilene veya başka bir zarar dönemi kalmayana kadar devam eder.

Söz konusu seçim uyarınca, toplam varlık kazancı bir hesap döneminin net varlık zararından mahsup edildiğinde söz konusu net varlık zararı, mezkûr bent kapsamında müteakip bir seçim yapılması sonucunda mahsup edilen net varlık kazancı veya düzeltilmiş varlık kazancı tutarı kadar azaltılır. Buna göre bu tutar, sonraki bir hesap döneminde başka bir toplam varlık kazancını işletme bazlı kazanç veya zarar hesaplaması dışında bırakmak için tekrar kullanılmaz. Bir hesap dönemi için ülkedeki tüm bağlı işletmelerin net varlık zararlarının hesap dönemine dağıtılan toplam varlık kazancını aşması durumunda toplam varlık kazancı, bağlı işletmenin net varlık zararının hesap dönemi içinde, ülkedeki tüm bağlı işletmelerin toplam net varlık zararlarına oranına göre her bir bağlı işletmenin net varlık zararından mahsup edilir.

Seçimin yapıldığı hesap döneminden önceki zarar edilen hesap dönemlerinde, net varlık zararlarını aşan bir toplam varlık kazancı tutarı varsa bu fazla tutar; seçimin yapıldığı döneme ve önceki hesap dönemlerine orantılı şekilde dağıtılır ve daha sonra seçim yılındaki ilgili net varlık kazançlarına göre bağlı işletmeler arasında tahsis edilir. Buna göre, söz konusu her bir hesap dönemi için vergi yükü ve küresel ATV yeniden hesaplanır.

Seçim yapıldığında, seçim dönemindeki herhangi bir net varlık kazancı veya zararıyla ilgili bir kapsanan vergi düzeltilmiş kapsanan vergilerin hesaplanmasına dâhil edilmez. Ancak seçim yapılmadığında ve maddi duran varlıklardaki net varlık kazançlarına veya zararına atfedilebilir kapsanan vergiler oranında, kapsanan vergiler vergi yükü hesaplamasında yer alır.

Önceki hesap dönemlerinde işletme bazlı bir zarar olduğu oranda, bu seçimin uygulanmasından sonra söz konusu zarar yeniden hesaplanır. İşletme bazlı zarar tutarının seçim yapılması sonucunda azaltılması ve bu zararın bir hesap döneminde kullanılması durumunda küresel ATV, beyan sonrası düzeltmeler, vergi oranı değişiklikleri ve ek cari dönem küresel ATV hükümlerine göre yeniden hesaplanır.

Örnek 1: (A) işletmesi, bir çok uluslu işletme grubunun (A) ülkesinde faaliyette bulunan bir bağlı işletmesidir. (A) işletmesi, üçüncü hesap döneminde (A) ülkesinde bulunan bir maddi duran varlığını elden çıkarmış ve bu kapsamda 25€ tutarında net varlık zararı doğmuştur. (A) işletmesi, beşinci hesap döneminde aynı ülkede bulunan diğer maddi duran varlıklarını 300€ karşılığında elden çıkarmıştır. Elden çıkarılan maddi duran varlıkların beşinci hesap dönemindeki defter değeri 100€'dur. Bunun sonucu olarak, (A) işletmesi beşinci hesap döneminde 200€ (= 300€ - 100€) tutarında net varlık kazancı elde etmiştir. (A) işletmesi, beşinci hesap dönemindeki net varlık kazancı ile ilgili olarak ek 6 ncı maddenin altıncı fıkrasının (a) bendine göre yıllık seçim yapmıştır.

Buna göre, beşinci hesap döneminde (A) işletmesi, 200€ tutarında bir toplam varlık kazancı elde etmiştir. (A) işletmesi aynı zamanda üçüncü hesap döneminde 25€ tutarında net varlık zararı elde ettiğinden, (A) işletmesinin toplam varlık kazancının 25€ tutarındaki kısmı öncelikle üçüncü hesap dönemine tahsis edilir.

(A) işletmesinin kalan 175€ (= 200€ - 25€) tutarındaki kazancı, seçimin yapıldığı ve önceki dört hesap döneminin her birine eşit olarak dağıtılır. Bu durumda ilgili her bir hesap dönemine dağıtılacak tutar 35€ (= 175€ / 5) olarak hesaplanır. (A) işletmesinin işletme bazlı kazanç veya zararı, vergi yükü ve küresel ATV her bir önceki hesap dönemi için ilgili hesap dönemine tahsis edilen toplam varlık kazancının tamamı dâhil edilerek yeniden hesaplanır:

Toplam varlık kazancının ilgili yıllara dağılımı aşağıdaki tabloda yer aldığı gibidir.

Toplam Varlık Kazancı	1.Yıl	2.Yıl	3.Yıl	4.Yıl	5.Yıl / Seçim Yılı
200€	35€	35€	60€ (= 25€ + 35€)	35€	35€

5.2.7. Gerçeğe uygun değer yöntemi yerine gerçekleştirme yönteminin seçimi

Küresel ATV bilgi beyannamesini veren bağlı işletme, işletme bazlı kazanç veya zarar hesaplamasında, konsolide finansal tablolarda gerçeğe uygun değer veya değer düşüklüğü muhasebesine tabi olan varlık ve yükümlülüklerle ilişkin olarak, gerçekleştirme yöntemini kullanmayı seçebilir. Söz konusu seçim, beş hesap dönemi için yapılır ve seçimin uygulandığı ülkede bulunan tüm bağlı işletmeler ve bu bağlı işletmelere ait tüm varlık ve yükümlülükler için geçerlidir. Ancak, bu seçim, yalnızca ilgili bağlı işletmelerin maddi duran varlıklarına veya yatırım işletmesi olan bağlı işletmelere uygulanacak şekilde yapılabilir. Yapılan seçimin iptal edilmesi durumunda, iptal edildiği hesap döneminden sonraki beş hesap dönemi içinde aynı seçim tekrar yapılamaz.

Bu seçim kapsamında, bir varlık veya yükümlülüğe ilişkin gerçeğe uygun değer veya değer düşüklüğü muhasebesi kapsamında oluşan tüm kazanç veya zararlar, işletme bazlı kazanç veya zarar hesaplamasının dışında tutulur. Öte yandan, söz konusu varlık ve yükümlülüklerle ilişkin gerçekleştirme yöntemi muhasebesi kapsamında oluşan kazanç veya zararlar, ilgili hesap döneminin işletme bazlı kazanç veya zarar hesaplamasına dâhil edilir. Bu seçim kapsamında varlık veya yükümlülüklerle ilişkin kazanç veya zararın tespitinde, bu varlık veya yükümlülüklerin seçim yapılan hesap döneminin ilk günündeki defter değeri esas alınır. Şu kadar ki, bu tarihten sonra satın alınan varlıklar ve doğan yükümlülükler için, varlığın satın alındığı veya yükümlülüğün doğduğu tarihteki defter değerleri dikkate alınır. Seçimin iptal edilmesi durumunda, bağlı işletmelerin işletme bazlı kazanç veya zararı, varlık veya yükümlülüğün seçimin iptal edildiği hesap dönemi başındaki gerçeğe uygun değeri ile seçim kapsamında esas alınan defter değeri arasındaki farka göre düzeltilir.

5.2.8. Grup içi finansman işlemlerinde gider kısıtlaması

Ek 5 inci maddenin üçüncü fıkrası uyarınca, aynı grup içerisinde farklı ülkelerde bulunan bağlı işletmeler tarafından gerçekleştirilen finansman işlemlerinde;

a) Borç alan bağlı işletmenin bulunduğu ülkedeki vergi yükünün asgari kurumlar vergisi oranının altında olması ve

b) Borç veren bağlı işletmenin bulunduğu ülkede ise vergi yükünün asgari kurumlar vergisi oranının üstünde olması veya grup içi finansman nedeniyle oluşan faiz gelir ve giderleri dikkate alınmadan hesaplanan vergi yükünün asgari kurumlar vergisi oranının üstünde olması durumunda borç alan bağlı işletme nezdinde katlanılacak ve işletme bazlı kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınacak faiz gideri, borç veren bağlı işletmenin gelir olarak dikkate aldığı tutarla sınırlıdır.

Bu hüküm, düşük vergiye tabi bir işletmenin işletme bazlı kazanç veya zararının hesaplanmasında dikkate alınan giderlerin tutarını artıran, ancak işlemin karşı tarafı olan yüksek vergiye tabi işletmenin vergiye tabi kazancında buna karşılık gelen bir artışa yol açmayan grup içi finansman işlemleri için geçerlidir.

Örnek 1: (A) işletmesi, %10 kurumlar vergisi oranının uygulandığı (A) ülkesinde bulunan bir bağlı işletmedir. (B) işletmesi, aynı çok uluslu işletme grubuna bağlı ve %30 kurumlar vergisi oranının uygulandığı (B) ülkesinde bulunan bir bağlı işletmedir. Çok uluslu işletme grubunun (A) ülkesine ilişkin vergi yükü %10 ve (B) ülkesine ilişkin vergi yükü ise %30'dur. Dolayısıyla, (B) işletmesi yüksek vergiye tabi bir işletme iken (A) işletmesi ise düşük vergiye tabi bir işletmedir.

(A) işletmesi, (B) işletmesinden nakit temin etmek üzere faiz ödemesi içeren bir borçlanma aracı ihraç eder. Bu borçlanma aracı (A) ve (B) ülkelerinde yerel vergi mevzuatı kapsamında öz sermaye olarak, finansal muhasebe hesaplamaları kapsamında ise borç olarak değerlendirilmektedir. Öz sermaye üzerinden ödenen veya elde edilen kâr payları (A) ve (B) ülkelerinin vergi mevzuatı uyarınca vergiye tabi kazancın tespitinde gelir veya gider olarak değerlendirilmemektedir.

Söz konusu borçlanma aracına ilişkin yapılan ödemeler, (A) işletmesinin, işletme bazlı kazanç veya zararını azaltırken, (A) ülkesindeki yerel vergi yükümlülüğünü azaltmaz. Benzer şekilde borçlanma aracına ilişkin yapılan ödemeler, (B) işletmesinin işletme bazlı kazanç veya zararını artırırken, (B) ülkesindeki yerel vergi yükümlülüğünü artırmaz. Bu durumda, grup içi finansman işlemine ilişkin tüm koşullar sağlandığından, ihraç edilen borçlanma aracına ilişkin faiz gideri, (A) işletmesinin işletme bazlı kazanç veya zararın hesaplanmasında dikkate alınmaz.

5.2.9. Aynı ülkedeki işlemleri konsolide etme seçimi

Bir nihai ana işletme, aynı ülkede bulunan ve vergi konsolidasyon grubuna dâhil olan bağlı işletmeler arasındaki işlemlerden kaynaklanan gelir, gider, kazanç ve zararları, kendi muhasebe yöntemine uygun olarak konsolide etmeyi seçebilir. Bu seçim yapıldığında söz konusu işlemler, nihai ana işletmenin konsolide finansal tablolarını hazırlarken kullandığı finansal muhasebe standardına göre yapılan grup içi işlem düzeltmelerine benzer şekilde, işletme bazlı kazanç veya zararın hesaplanmasında dikkate alınmaz. Bu seçim beş hesap dönemi için geçerlidir ve seçim yapılması veya iptal edilmesi durumunda, mükerrer veya eksik kayıtların önlenmesi için gerekli düzeltmeler yapılır. Çok uluslu işletme grubu konsolidasyon muhasebesinde, üçüncü tarafa yapılan satışlardan elde edilen kazancın tamamını dikkate alır.

Bu seçim, yatırım işletmeleri, azınlık payına sahip olunan bağlı işletmeler ve ek 11 inci maddenin dokuzuncu fıkrası uyarınca bağlı işletme olarak kabul edilen iş ortaklığı hariç, aynı ülkede bulunan bağlı işletmeler arasındaki işlemlerle sınırlıdır.

5.2.10. Belirli sigorta işletmesi kazancının hariç tutulması

ATV uygulaması kapsamında, poliçe sahipleri adına sigorta işletmesi tarafından ödenen vergiler, sigorta işletmesinin işletme bazlı kazancına dâhil edilir. Ancak bir sigorta işletmesi, poliçe sahiplerinden tahsil edilen ve sigorta şirketi tarafından ödenen vergilerin, poliçe sahiplerine yapılan geri ödemelere isabet eden kısmını işletme bazlı kazanç veya zarar hesaplamasına dâhil etmez. Sigorta işletmesinin finansal muhasebe net kazanç veya zararına yansıtılmayan herhangi bir geri ödeme ise poliçe sahiplerine olan yükümlülüklerdeki artış veya azalışın finansal muhasebe net kazanç veya zararına yansıtıldığı oranda, işletme bazlı kazanç veya zarar hesaplamasına eklenir.

5.2.11. İlave ana sermaye

Bağlı işletmenin ilave ana sermayeye ilişkin ödemeleri, ilgili ülke vergi mevzuatı uyarınca, ihraç eden tarafından faiz gideri olarak indirilebilir ve elde eden tarafından ise faiz geliri olarak dikkate alınabilir. Öte yandan, finansal muhasebe kapsamında öz sermaye olarak dikkate alınan ve bağlı işletme tarafından ihraç edilen ilave ana sermaye enstrümanları ile ilgili olarak yapılan veya yapılması gereken ödemelere ilişkin bağlı işletmenin özkaynaklarında bir azalma olarak muhasebeleştirilen tutarlar, bu bağlı işletmenin işletme bazlı kazanç veya zararının hesaplanmasında gider olarak dikkate alınır. Bağlı işletme tarafından elde tutulan ilave ana sermaye enstrümanları ile ilgili olarak alınan veya alınabilecek ödemelere ilişkin, bağlı işletmenin özkaynaklarında bir artış olarak muhasebeleştirilen tutarlar ise işletme bazlı kazanç veya zararının hesaplanmasına gelir olarak dâhil edilir.

Sigorta sektöründeki ihtiyatlılık düzenlemesi gerekleri, bağlı işletmenin aynı özelliklere sahip araçlar ihraç etmesini gerektirir ve bu sermaye türü kısıtlı ana sermaye olarak adlandırılır. Söz konusu sermaye bir bağlı işletme tarafından ihraç edilen, önceden saptanmış bir belirleyici olayın gerçekleşmesi durumunda öz sermayeye dönüştürülebilen veya zarar yazılabilen ve bir finansal kriz durumunda zararın karşılanmasına yardımcı olmak üzere tasarlanmış özelliklere sahip olan bir araç niteliğindedir. İlave ana sermaye ile benzer özelliklere sahip olan kısıtlı ana sermaye de bu düzenleme kapsamında dikkate alınır.

5.3. Bir ana merkez ile bağlı iş yeri arasındaki kazanç veya zararın tahsis

İş yeri, ek 2 nci maddenin birinci fıkrasının (1) bendinde tanımlanmış olup bu kapsamda;

a) Bir ülkede bulunan ve ticari faaliyetlerin yürütülmesine tahsis edilen ve yürürlükteki uluslararası vergi anlaşmaları uyarınca iş yeri olarak kabul edilen işe ilişkin yerleri,

b) Uluslararası bir vergi anlaşmasının yürürlükte olmaması durumunda, iş yerine atfedilen kazancın, ilgili ülkenin yerel vergi mevzuatı kapsamında ilgili ülkede bulunan mükelleflerin vergilendirildiği şekilde, net esaslı vergilemeye tabi tutulduğu işe ilişkin yerleri,

c) Kazancın elde edildiği ülkede kurumlar vergisi benzeri vergilerin bulunmadığı durumlarda ise OECD Model Vergi Anlaşmasının 7 nci maddesinde iş yeri olarak kabul edilen yerleri,

ç) Bunların dışında kalmakla birlikte işletmenin bulunduğu ülke dışında icra edilen faaliyetlere atfedilen kazançların işletmenin bulunduğu ülkede istisna tutulması şartıyla, işletme faaliyetlerinin icrasına tahsis edilen yerleri,

ifade eder.

Bir ana merkez ile ona bağlı iş yeri arasındaki kazanç veya zarar ek 5 inci maddenin sekizinci fıkrası uyarınca tahsis edilir. Buna göre;

i. Bir iş yerinin finansal muhasebe net kazanç veya zararı, yalnızca iş yerine atfedilebilen gelir ve giderleri kapsar. İş yeri tarafından ayrı şekilde finansal muhasebe net kazanç veya zararına yönelik muhasebe kaydının tutulmadığı durumda, nihai ana işletmenin konsolide finansal hesaplarının hazırlanmasında kullanılan muhasebe standardına göre hazırlanan tablolarda iş yerine atfedilen gelir veya giderler, iş yerinin finansal muhasebe net kazanç veya zararının tespitinde dikkate alınır.

ii. Bir iş yerinin finansal muhasebe net kazanç veya zararı, (iii) paragrafındaki durum haricinde, iş yerinin bağlı bulunduğu ana merkezin işletme bazlı kazanç veya zararının belirlenmesinde dikkate alınmaz.

iii. Bir iş yerinin işletme bazlı zararı, söz konusu zararın ana merkezin yerel vergiye tabi kazancının hesaplanmasında gider olarak dikkate alınması ve hem ana merkezin hem de iş yerinin bulunduğu ülkede vergiye tabi olan bir kazanç unsurundan mahsup edilmemesi şartıyla, iş yerinin bağlı bulunduğu ana merkezin gideri olarak dikkate alınır. İzleyen dönemde iş yerinde oluşan işletme bazlı kazanç, daha önce iş yerinin bağlı bulunduğu ana merkezin gideri olarak dikkate alınan işletme bazlı zarar tutarında, iş yerinin bağlı bulunduğu ana merkezin işletme bazlı kazancı olarak kabul edilir.

Bir iş yeri ile ana merkez arasında kazanç veya zararın tahsisinde muhasebe uygulamalarının yanı sıra bir vergi anlaşması veya yerel vergi mevzuatı kapsamında geçerli olan gelir ve gider tahsisi kuralları dikkate alınır.

5.3.1. Bir iş yerinin finansal muhasebe net kazanç veya zararının tespiti

Ek 5 inci maddenin sekizinci fıkrasının (a) bendinde yer alan düzenleme, Tebliğin (5.3.) bölümünün (ç) paragrafında yer alan iş yeri tanımını kapsamaz. Mezkûr bende göre iş yerine ilişkin finansal muhasebe net kazanç veya zararı, iş yerine ilişkin müstakil finansal hesapların tutulması halinde, bu finansal hesaplarda yer alan net kazanç veya zarar tutarıdır. Bununla birlikte, küresel ATV kapsamında söz konusu finansal hesapların, kabul edilebilir finansal muhasebe standardı veya önemli rekabet bozulmalarını önleyici düzeltmelere tabi olmak kaydıyla yetkilendirilmiş finansal muhasebe standardına uygun olarak hazırlanması zorunludur.

Bir iş yeri tarafından müstakil finansal hesapların tutulmadığı durumlarda, o iş yerine ilişkin finansal muhasebe net kazanç veya zararı, eğer o iş yerine ait müstakil finansal hesaplar tutuluyor olsaydı, söz konusu finansal hesaplara yansıtılması gereken tutardır. Bu gibi durumlarda, finansal hesaplara yansıtılması gereken ilgili tutarların tespiti için gerekli hesaplar veya raporlar, nihai ana işletmenin konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında kullanılan muhasebe standardına uygun bir şekilde hazırlanır.

5.3.2. İş yerinin finansal muhasebe net kazanç veya zarar düzeltmeleri

İş yeri tanımının Tebliğin (5.3.) bölümünün (a) ve (b) paragrafları kapsamındaki bir iş yerinin finansal muhasebe net kazanç veya zararı, gerekmesi durumunda bulunduğu ülkedeki vergiye tabi kazanç tutarı veya indirilebilir gider tutarından bağımsız olarak, yürürlükteki uluslararası vergi anlaşmasına veya o ülkenin yerel vergi mevzuatına göre iş yerine atfedilebilen gelir ve gider kalemlerini yansıtacak şekilde düzeltilir. Tebliğin (5.3.) bölümünün (c) paragrafı kapsamında bir iş yerinin finansal muhasebe net kazanç veya zararı ise gerekmesi durumunda yalnızca OECD Model Vergi Anlaşmasının 7 nci maddesi uyarınca kendisine atfedilebilen gelir ve gider kalemlerini yansıtacak şekilde düzeltilir.

Örnek 1: (A) işletmesi, (A) ülkesinde bulunan ve (A) ülkesi ile (B) ülkesi arasındaki vergi anlaşması uyarınca (B) ülkesinde bir iş yerine sahip olan çok uluslu işletme grubunun bağlı işletmesidir. Telif ödemelerinden elde edilen 100€ ticari kârın iş yerine atfedildiği, bu kâra ilişkin indirilebilir gider bulunmadığı ve (B) ülkesinde söz konusu telif ödemelerinin %50'sinin istisna tutulduğu varsayılmaktadır.

Bu durumda, iş yeri her ne kadar (B) ülkesinde 50€ (= 100€ x %50) üzerinden vergilendirilse de finansal muhasebe net kazancının belirlenmesinde dikkate alınan kazanç tutarı 100€'dur. Ancak söz konusu iş yerinin müstakil finansal hesaplarında, vergi anlaşması ve yerel vergi mevzuatı uyarınca iş yerine atfedilemeyen diğer gelir kalemlerini de içeren daha yüksek bir gelir tutarının yansıtılması durumunda, ilgili kalemler bu iş yerinin finansal muhasebe net kazancının belirlenmesinde dikkate alınmaz.

(B) ülkesindeki iş yerine ait müstakil finansal hesapların, yerel vergi mevzuatı uyarınca söz konusu gelire ilişkin oluşan geçici farklılıklar nedeniyle olması gerekenden daha yüksek veya düşük tutarda gelir veya gider kalemini yansıtmaması durumunda, iş yerine atfedilecek kazancın tespitinde, vergi mevzuatı uyarınca hesaplanan kazanç tutarı yerine, ilgili her bir hesap dönemi için finansal hesaplarda raporlanan kazanç tutarı dikkate alınır.

Tebliğin (5.3.) bölümünün (ç) paragrafı kapsamındaki bir iş yerinin finansal muhasebe net kazanç veya zararının hesaplanmasında esas alınan gelir veya gider, ana merkezin bulunduğu ülkede dikkate alınamayan ve bu ülke dışında icra edilen faaliyetlere atfedilebilen gelir ve gider tutarıdır.

5.3.3. İş yeri ile ana merkezin işletme bazlı kazancının veya zararının belirlenmesi

Ek 5 inci maddenin sekizinci fıkrasının (b) bendi uyarınca, bir iş yerinin finansal muhasebe net kazanç veya zararı, mezkûr fıkranın (c) bendi hükmü hariç olmak üzere, iş yerinin bağlı bulunduğu ana merkezin işletme bazlı kazanç veya zararının hesaplanmasında dikkate alınmaz. Bu nedenle, bir iş yerinin finansal muhasebe net kazanç veya zararının ana merkezin finansal hesaplarına yansıtılmış olması durumunda, söz konusu tutarlar ana merkezin finansal muhasebe net kazanç veya zararından indirilir.

Ek 5 inci maddenin sekizinci fıkrasının (c) bendine göre, bir iş yerinin işletme bazlı zararı, söz konusu zararın ana merkezin yerel vergiye tabi kazancının hesaplanmasında gider olarak dikkate alınması ve hem ana merkezin hem de iş yerinin bulunduğu ülkede vergiye tabi olan bir kazanç unsurundan mahsup edilmemesi şartıyla, iş yerinin bağlı bulunduğu ana merkezin işletme bazlı kazanç veya zarar hesaplamasında gider olarak dikkate alınır.

Bir iş yerinin işletme bazlı zararı, söz konusu zararın ana merkezin yerel vergiye tabi kazancının hesaplanmasında gider olarak dikkate alındığı tutarla sınırlı olmak üzere, ana merkezin işletme bazlı kazanç veya zarar hesaplamasında bir gider olarak dâhil edilir. Dolayısıyla bir ana merkezin yerel vergiye tabi kazancının hesaplanmasında, bir iş yerinin zararının yalnızca %80'inin hesaba katılmış olması durumunda, iş yerinin işletme bazlı zararı da ana merkezin işletme bazlı kazanç veya zarar hesaplamasında aynı oranda gider olarak dikkate alınır. Söz konusu zararın kalan %20 oranındaki kısmı ise iş yerinin işletme bazlı kazanç veya zarar hesaplamasına dâhil edilir. Ayrıca, iş yerine ait bir zararın ilgili ülke mevzuatına göre belirli bir süreyle sınırlı olmak üzere sonraki hesap dönemlerine devredilebilmesi durumunda söz konusu zarar, belirtilen süre içerisinde ana merkezin kazançlarından tamamen mahsup edilip edilmediğine bakılmaksızın, ana merkezin yurt içi zararının hesaplanmasında gider olarak dikkate alınır. Bir iş yerine ait zarar hem ana merkezin hem de iş yerinin bulunduğu ülkede vergiye tabi olan kazançtan mükerrer şekilde mahsup edilemez.

Örnek 1: Aynı çok uluslu işletme grubuna bağlı (A1) ve (A2), (A) ülkesinde bulunan iki ana merkez iken; (B1) ve (B2) ise sırasıyla söz konusu ana merkezlere bağlı ve (B) ülkesinde bulunan iş yerleridir. (A) ülkesinde, yabancı iş yeri kazançları vergilendirilmekte olup bu kazançlar üzerinden ödenen vergiler; yurt içinde hesaplanan vergilerden mahsup edilebilmektedir. Her iki ülkede, ortak kontrol altında bulunan tam mükellefler ile iş yerleri arasında kazanç veya zarar paylaşımına izin verilmektedir.

Bulundukları ülkede, (B1) iş yerinin 100€ zararı ve (B2) iş yerinin ise 100€ vergiye tabi kazancı bulunmaktadır. Her iki ülkede de (B1) iş yerinin zararı, (B2) iş yerinin vergiye tabi kazancından mahsup edilir. Böylece, (B1) ve (B2) iş yerleri ile ilgili olarak (A) ve (B) ülkelerinde ödenecek bir vergi hesaplanmaz. (B1) iş yerine ait zarar; (A) ve (B) ülkelerinin her ikisinde de vergiye tabi kazançtan mahsup edildiğinden (A) ülkesinde bulunan (A1) ana merkezine tahsis edilmez.

İzleyen dönemde iş yerinde oluşan işletme bazlı kazanç, daha önce iş yerinin bağlı bulunduğu ana merkezin gideri olarak dikkate alınan işletme bazlı zarar tutarı kadar ana merkezin işletme bazlı kazancı olarak kabul edilir. Bu kural, ana merkezin yerel vergiye tabi kazanç veya

zararının hesaplanmasında gider olarak dikkate alınan zarar tutarının tamamı için geçerlidir. Bu zararın ana merkezin bulunduğu ülkede mahsup edilemeyip sonraki hesap dönemlerine devretmesi durumunda da, iş yerinin söz konusu zarara isabet eden kazanç tutarı ana merkezin işletme bazlı kazancı olarak değerlendirilir.

5.4. Bir şeffaf işletmenin kazanç veya zararının tahsisi

Şeffaf işletmelerin vergiye tabi kazanç veya zararları ilgili ülkenin yerel vergi mevzuatı uyarınca söz konusu işletmelerin sahiplerine tahsis edildiğinden, bu işletmelerin kendilerine ait vergiye tabi bir kazanç veya zararı bulunmaz. Ancak, bu işletmelerin finansal muhasebe net kazanç veya zararını gösteren ayrı finansal hesapları tutulur. Bu kapsamda, bir şeffaf işletmenin işletme bazlı kazanç veya zararı ilgili vergi mevzuatına uygun şekilde bu işletmeler ve sahipleri arasında ek 5 inci maddenin dokuzuncu ve onuncu fıkraları uyarınca tahsis edilir.

Buna göre bağlı işletme olan bir şeffaf işletmenin finansal muhasebe net kazanç veya zararı, faaliyetlerin yürütüldüğü iş yerine tahsis edilir. İş yerine atfedilen finansal muhasebe net kazanç veya zararından sonra kalan tutar, nihai ana işletme olmayan vergi şeffaf işletme olması durumunda mülkiyet paylarıyla orantılı olmak üzere bu işletme sahiplerine, nihai ana işletme veya ters hibrit işletme olan bir vergi şeffaf işletme olması durumunda ise bağlı işletmenin kendisine tahsis edilir. Bu takdirde tahsis edilen tutar, şeffaf işletmenin finansal muhasebe net kazanç veya zararında dikkate alınmaz ve şeffaf işletmedeki mülkiyet paylarıyla orantılı olarak tahsise konu edilen söz konusu tutarlar, vergi şeffaf işletmenin veya ters hibrit işletmenin bulunduğu ülkedeki düzenlemelere göre kazancın tespitinde dikkate alınır.

Bir şeffaf işletmenin mülkiyet payına sahip aynı gruba bağlı işletmelerin dışında başka işletmelerin bulunması ve bu işletmelerin şeffaf işletmenin mülkiyet payına doğrudan ya da vergi şeffaf yapı aracılığıyla sahip olması durumunda, mezkûr maddenin dokuzuncu fıkra hükümleri uygulanmadan önce bu işletmelere tahsis edilmesi gereken tutarlar, şeffaf işletmenin finansal muhasebe net kazanç veya zarar tutarından indirilir. Şu kadar ki, bir şeffaf işletmenin nihai ana işletme olması veya nihai ana işletme niteliğindeki bir şeffaf işletmenin doğrudan ya da vergi şeffaf yapı aracılığıyla bir şeffaf işletmeye sahip olması durumunda bu fıkra hükümleri uygulanmaz.

İlk olarak, şeffaf işletmenin finansal muhasebe net kazanç veya zararı, bu işletmenin çok uluslu işletme grubunun üyesi olmayan sahiplerine atfedilebilen tutar kadar azaltılır.

İkinci olarak, şeffaf işletmenin faaliyetlerinin bir iş yeri aracılığıyla yürütülmesi durumunda, iş yerine ilişkin olarak şeffaf işletmenin finansal muhasebe net kazanç veya zararına dâhil edilen kazanç veya zarar tutarları, şeffaf işletmenin finansal muhasebe net kazanç veya zararından indirilir.

Son olarak, şeffaf işletmenin finansal muhasebe net kazanç veya zararının kalan tutarı, şeffaf işletme; nihai ana işletme olmayan bir vergi şeffaf işletme ise bu işletmenin bağlı işletme sahiplerine, bir ters hibrit işletme ise ters hibrit işletmenin kendisine, çok uluslu işletme grubunun nihai ana işletmesi olan bir vergi şeffaf işletme ise nihai ana işletmenin kendisine tahsis edilir.

Şeffaf işletmedeki mülkiyet paylarının her biri bakımından tahsisat kuralları ayrı ayrı uygulanır. Bir şeffaf işletmenin, bağlı işletme niteliğindeki sahibi tarafından vergi şeffaf işletme olarak değerlendirilmesi durumunda, vergi şeffaf işletmelere ilişkin tahsisat kuralları; ters hibrit işletme olarak değerlendirilmesi durumunda ise ters hibrit işletmelere ilişkin tahsisat kuralları uygulanır.

Ayrıca, vergi şeffaf işletmenin çok uluslu işletme grubunun nihai ana işletmesi olması durumunda, nihai ana işletmenin işletme bazlı kazanç veya zararı bakımından ek 12 nci maddenin birinci ve ikinci fıkra hükümleri uygulanır.

5.4.1. Bir şeffaf işletmenin kazancının iş yerine tahsisi

Şeffaf işletmenin faaliyetlerinin kısmen veya tamamen bir iş yeri aracılığıyla yürütülmesi durumunda, şeffaf işletmenin finansal muhasebe net kazanç veya zararı öncelikle ilgili iş yerine tahsis edilir. Örneğin, (A) ülkesinde bulunan (A) işletmesi, (B) ülkesinin yerel vergi mevzuatı uyarınca vergi şeffaf işletme olarak nitelendirilen (B) işletmesinin ortağıdır. (B) işletmesinin ticari faaliyetleri (B) ülkesindeki bir ofis aracılığıyla yürütülmektedir. (B) işletmesi, (B) ülkesinde mali açıdan saydam bir işletme olarak değerlendirildiğinden, (A) işletmesinin ticari faaliyetlerinin doğrudan (B) ülkesindeki ofis aracılığıyla yürütüldüğü ve bu nedenle vergi hesaplamaları bakımından bir iş yeri olduğu kabul edilir. Bu durumda (B) işletmesi, (B) ülkesinde oluşmuş sayılan iş yerinin ana merkezi olarak değerlendirilir ve (B) işletmesinin finansal muhasebe net kazanç veya zararı iş yerine tahsis edilir.

Öte yandan, bir iş yeri şeffaf işletmenin kurulduğu ülkede olabileceği gibi bazı durumlarda üçüncü bir ülkede de bulunabilir. Örneğin, bir önceki örnekle aynı varsayımlar altında, (B) işletmesinin (B) ülkesi yerine (C) ülkesinde iş yeri olarak değerlendirilen bir ofise sahip olduğu varsayıldığında, (B) işletmesinin finansal muhasebe net kazanç veya zararı yine iş yerine tahsis edilir. Bu durumda (C) ülkesi bakımından, iş yerine tahsis edilen kazanç üzerinden hangi işletmenin, (A) işletmesi ya da (B) işletmesi, vergiye tabi olduğu önem arz etmemektedir. Ayrıca, söz konusu (C) ülkesinin bir işletmeyi şeffaf işletme olarak değerlendirip değerlendirmediyine veya söz konusu ülkede iş yerine tahsis edilen kazanç üzerinden hesaplanacak vergi bakımından işletmenin ya da bağlı işletme niteliğindeki sahiplerinin sorumlu tutulup tutulmadığına bakılmaz.

5.4.2. Bir şeffaf işletmenin kazancının işletme sahiplerine tahsisi

Bir çok uluslu işletme grubunun nihai ana işletmesi olmayan bir vergi şeffaf işletmenin iş yerine tahsis edildikten sonra kalan finansal muhasebe net kazanç veya zararı, mülkiyet paylarıyla orantılı olmak üzere bu işletmenin bağlı işletme niteliğindeki sahiplerine tahsis edilir.

Bu kapsamda kendisine tahsisat yapılacak olan bağlı işletme niteliğindeki sahiplerin de vergi şeffaf işletme olması durumunda, mülkiyet payı sahiplerinin nihai ana işletme olmamaları koşuluyla, iş yerine tahsis edildikten sonra kalan finansal muhasebe net kazanç veya zararı, mülkiyet zincirinde yer alan bir sonraki işletme sahibine tahsis edilir. Ancak, tüm bağlı işletmelerin vergi şeffaf işletme olması durumunda, çok uluslu işletme grubunun tüm kazanç veya zararı nihai olarak ek 5 inci maddenin dokuzuncu fıkrası uyarınca nihai ana işletmeye tahsis edilir.

Bu düzenleme kapsamında bağlı işletme niteliğindeki sahiplere tahsis edilecek finansal muhasebe net kazanç veya zarar tutarı, öncelikli olarak iş yerine yapılan tahsistattan sonra kalan tutardır. Bu düzenleme, bir kazanç veya zarar tutarının aynı anda hem iş yerine hem de bağlı işletme niteliğindeki sahibi tahsis edilmesini engellemektedir. Ancak, devletsiz bir vergi şeffaf işletmeye bu kapsamda finansal muhasebe net kazanç veya zararı tahsis edilmez.

5.4.2.1. Mülkiyet paylarına göre tahsis

Bir iş yerine tahsisat yapıldıktan sonra kalan finansal muhasebe net kazanç veya zarar tutarı, bağlı işletme niteliğindeki sahiplerin bu kazanç üzerindeki mülkiyet paylarıyla orantılı olarak tahsis edilir.

Örnek 1: Bir vergi şeffaf işletmenin mülkiyet paylarının %40'ı bu işletmenin bulunduğu ülkede yerleşik olmayan bir bağlı işletme niteliğindeki sahip tarafından elde tutulurken, kalan %60'ı o ülkede yerleşik iki bağlı işletme niteliğindeki sahip tarafından eşit olarak elde tutulmaktadır. Vergi şeffaf işletmenin bulunduğu ülkede sahip olduğu bir ofis, yürürlükteki vergi mevzuatı uyarınca, o ülkede yerleşik olmayan bağlı işletme niteliğindeki sahip bakımından bir iş yeri olarak değerlendirilir. Dolayısıyla, vergi şeffaf işletmenin kazancının %40'ı bu iş yerine tahsis edilir. Kazancın kalan %60'lık kısmı ise vergi şeffaf işletmenin bulunduğu ülkede yerleşik olan bağlı işletme niteliğindeki sahiplere eşit olarak tahsis edilir.

Şeffaf işletmeler açısından ek 5 inci maddenin dokuzuncu fıkrası kapsamında bir kâr veya zarar tahsisatı söz konusu olduğunda, öz sermaye paylarına bağlı kazanç veya kârlar üzerindeki haklar ile bu haklara ilişkin anlaşmalar veya sözleşmeler kapsamındakiler dâhil mülkiyet payları dikkate alınır. Ancak, bağlı işletme sahibinin bulunduğu ülkedeki mali saydamlık kuralları uyarınca bu sahibe tahsis edilen kârlar ile bu işletme sahibinin öz sermaye paylarına bağlı olarak hak kazandığı kârlar arasında bir uyumsuzluk olması durumunda, şeffaf işletme ile bu işletmenin bağlı işletme niteliğindeki sahibi arasında yapılacak tahsisata ilişkin olarak ilgili ülkenin yerel vergi mevzuatı dikkate alınır.

Örnek 2: (A) ülkesinde bulunan (A) işletmesi, (B) ülkesinin yerel vergi mevzuatı uyarınca bir şeffaf işletme olarak kabul edilen (B) işletmesinin öz sermaye paylarının %60'ına sahiptir. (A) işletmesi ve (B) işletmesi aynı çok uluslu işletme grubunun bağlı işletmeleri olup (B) işletmesinin öz sermaye paylarının kalan %40'ı çok uluslu işletme grubunun üyesi olmayan üçüncü kişilere aittir. (A) işletmesinin diğer öz sermaye payı sahipleriyle yaptığı bir anlaşma kapsamında bu işletme, kuruluşundan itibaren beş yıllık bir süre boyunca (B) işletmesinin kârlarının %60'ı yerine %70'ini alma hakkına sahiptir. (A) ülkesi, (B) işletmesini mali açıdan saydam bir işletme olarak değerlendirmektedir. Ancak (A) işletmesi ile geri kalan öz sermaye payı sahipleri arasında yapılan anlaşmanın (A) ülkesinde kabul edilmemesi nedeniyle, (A) işletmesine (B) işletmesinin kârları üzerinde %10 oranında ilave bir hak tanınmaz. Bu durumda, (A) ülkesinin yerel vergi mevzuatı uyarınca, (A) işletmesi söz konusu beş yıllık dönem boyunca (B) işletmesinin kârlarının %60'ını elde etmiş sayılır.

Ancak, küresel ATV hesaplamaları kapsamında (A) işletmesi, anılan anlaşmanın beş yıllık dönem süresince (B) işletmesinin mülkiyet paylarının %70'ine sahip olur. (B) işletmesinin finansal net kazancı, grup işletmesi olmayan sahiplere tahsis edilen %30 oranındaki mülkiyet payı tutarında azaltılır. Finansal net kazancın kalan %70 oranındaki kısmı (A) işletmesine tahsis edilir. Çünkü (A) ülkesi, (B) işletmesinin mali açıdan saydam bir işletme olduğunu ve (B) işletmesinin tüm kârlarının, işletme sahipleri tarafından ((A) işletmesi dâhil) elde edildiğini kabul etmektedir. (A) ülkesinin, (A) işletmesi ile diğer öz sermaye payı sahipleri arasında (A) işletmesine ilave %10 oranında bir hak tanınmasına ilişkin yapılan anlaşmayı tanıyıp tanıması, (B) işletmesinin söz konusu ülke tarafından tamamen vergi şeffaf bir işletme olarak değerlendirilmesi koşuluyla, bu kapsamda yapılacak tahsisat kurallarını etkilemez.

5.4.3. Nihai ana işletme ve ters hibrit işletme niteliğinde olan şeffaf işletmelere tahsis

Bir şeffaf işletmenin, çok uluslu işletme grubunun nihai ana işletmesi olan vergi şeffaf işletme olması durumunda, anılan işletmenin finansal muhasebe net kazanç veya zararı, söz konusu işletmenin kendisine tahsis edilir. Bu düzenleme kapsamında, bir vergi şeffaf işletmenin kontrol gücüne muaf işletme tarafından sahip olunması nedeniyle nihai ana işletme olarak kabul edilmemesi durumunda, bu vergi şeffaf işletme çok uluslu işletme grubunun nihai ana işletmesi olarak değerlendirilir.

Bir şeffaf işletmenin ters hibrit işletme olması durumunda da anılan işletmenin finansal muhasebe net kazanç veya zararı işletmenin kendisine tahsis edilir. Nihai ana işletme olan bir vergi şeffaf işletmeye veya ters hibrit işletmeye tahsis edilecek olan finansal muhasebe net kazanç veya zarar tutarı, bir iş yerine tahsis edilmiş olan tutar kadar azaltılır.

5.4.4. Şeffaf işletmenin grup dışı işletmeler tarafından elde tutulması

Bir şeffaf işletmenin mülkiyet payının grup dışı işletmeler tarafından elde tutulması durumunda, grup dışı işletme sahiplerine ait kazanç veya zarar tutarları, ek 5 inci maddenin onuncu fıkrası uyarınca, şeffaf işletmenin finansal muhasebe net kazanç veya zararından indirilir. Mezkûr maddenin dokuzuncu fıkra hükümleri, şeffaf işletmenin finansal muhasebe net kazanç veya zararından yapılacak olan bu indirimden sonra uygulanır. Bu durumda, bir iş yerinin finansal muhasebe net kazanç veya zararı, sadece grup işletmelerine ait olan kısmı yansıtır ve bir şeffaf işletmenin iş yerine yapılan tahsisattan sonra geriye kalan finansal muhasebe net kazanç veya zararının tamamı bağlı işletmelere tahsis edilir.

Örnek 1: (A) ülkesinde bulunan (A) işletmesi, bir çok uluslu işletme grubunun nihai ana işletmesidir. (A) işletmesi, (B) ülkesinde kurulmuş olan (B) vergi şeffaf işletmesinin mülkiyet paylarının %60'ına sahiptir. (B) işletmesinin mülkiyet paylarının kalan %40'ı ise yine (A) ülkesinde bulunan grup üyesi olmayan işletmeler tarafından elde tutulmaktadır. (B) işletmesinin (B) ülkesinde bir ofisi bulunmaktadır ve söz konusu ofis, (A) işletmesi ve grup üyesi olmayan işletmeler bakımından (B) ülkesinde bir iş yeri oluşturmaktadır. (B) işletmesinin finansal muhasebe net kazancının 200€ olduğu ve bu kazancın sadece 100€'sunun iş yerine tahsis edildiği ve (B) ülkesinde vergilendirildiği varsayılmaktadır.

(B) işletmesinin finansal muhasebe net kazancı, grup üyesi olmayan işletmelere ait olan 80€ ($= 200 \times \%40$) kazanç tutarı kadar azaltılır. Kalan 120€ ($= 200€ - 80€$) kazanç tutarı ise tahsis konu edilir. İlk olarak 60€ ($= (100€ - (100€ \times \%40))$) kazanç, iş yerine tahsis edilir. İş yerine yapılan tahsisattan sonra geriye kalan 60€ ($= 120€ - 60€$) ise (A) işletmesine tahsis edilir.

Bu hüküm, grup üyesi olmayan işletmelerin, şeffaf işletmenin mülkiyet paylarına do- laylı olarak bir vergi şeffaf yapı aracılığıyla sahip olduğu durumlarda da geçerlidir. Ancak bir şeffaf işletmenin nihai ana işletme olması veya nihai ana işletme niteliğindeki bir şeffaf işlet- menin doğrudan ya da vergi şeffaf yapı aracılığıyla bir şeffaf işletmeye sahip olması durumun- da, grup dışı işletme sahiplerine ait kazanç veya zarar tutarları, şeffaf işletmenin finansal mu- hasebe net kazanç veya zararından indirilmez.

5.5. İşletmenin ve iş yerinin bulunduğu ülke

5.5.1. Bir işletmenin ve iş yerinin bulunduğu ülkenin tespiti

ATV uygulamasında;

a) Şeffaf işletme olmayan bir işletmenin; yönetim yeri, kuruluş yeri veya benzer kri- terlere göre bir ülkede mukim sayılması durumunda o ülkede bulunduğu, diğer durumlarda ise kurulduğu ülkede bulunduğu,

b) Şeffaf işletme olan bir işletmenin; çok uluslu işletme grubun nihai ana işletmesi ol- ması veya IIR uygulaması gerektiği durumda kurulduğu ülkede bulunduğu, diğer durumlarda devletsiz işletme olduğu,

kabul edilir.

Bir iş yerinin bulunduğu yerin belirlenmesinde;

a) Bir ülkede bulunan ve ticari faaliyetlerin yürütülmesine tahsis edilen ve yürürlükteki uluslararası vergi anlaşmaları uyarınca iş yeri olarak kabul edilen işe ilişkin yerler olarak ta- nımlanan bir iş yerinin, yürürlükteki vergi anlaşması uyarınca iş yeri olarak değerlendirildiği ve vergilendirildiği ülkede bulunduğu,

b) Bir uluslararası vergi anlaşmasının yürürlükte olmadığı durumlarda yerel vergi mev- zuatında yer alan düzenlemeler kapsamında iş yeri olarak kabul edilen yerler olarak tanımlanan bir iş yerinin, ticari faaliyetleri bakımından net esaslı vergilendirmeye tabi tutulduğu ülkede bulunduğu,

c) Kazancın elde edildiği ülkede kurumlar vergisi benzeri vergilerin bulunmadığı du- rumlarda OECD Model Vergi Anlaşmasının 7 nci maddesine göre iş yeri olarak kabul edilen yerler olarak tanımlanan bir iş yerinin, fiziki olarak yer aldığı ülkede bulunduğu,

ç) Yukarıda sayılanların dışında kalan ve işletmenin bulunduğu ülke dışında icra edilen faaliyetlere atfedilen kazançların işletmenin bulunduğu ülkede istisna tutulması şartıyla, işletme faaliyetlerinin icrasına tahsis edilen yerler olarak tanımlanan bir iş yerinin, devletsiz iş yeri ol- duğu,

kabul edilir.

5.5.2. Birden fazla ülkede yerleşik sayılan bağlı işletmenin bulunduğu ülkenin tespiti

Bir bağlı işletmenin birden fazla ülkede yerleşik sayılması durumunda, ATV uygulaması bakımından işletmenin bulunduğu yerin tespitinde öncelikle mevcut vergi anlaşmaları dikkate alınır.

a) Bağlı işletmenin yürürlükteki bir vergi anlaşmasına taraf olan iki ülkede yerleşik sayılması durumunda, bu işletme söz konusu vergi anlaşmasına göre hangi ülkede yerleşik sayılıyorsa, o ülkede bulunduğu kabul edilir. Ülkelerin yetkili makamlarının ilgili vergi anlaşması kapsamında bağlı işletmenin yerleşikliği konusunda karşılıklı anlaşma sağlayamadıkları durumda, yürürlükte bir vergi anlaşması bulunmadığında geçerli olan kurallar uygulanır. Benzer şekilde, bağlı işletmenin iki ülkede de mukim olarak kabul edilmesi nedeniyle vergi anlaşmasında bağlı işletmeye herhangi bir indirim, istisna veya muafiyet öngörülmemesi halinde de vergi anlaşmasının bulunmadığı duruma ilişkin kurallar uygulanır.

b) Yürürlükte bir vergi anlaşmasının bulunmadığı durumlarda bağlı işletmenin, CFC vergi düzenlemesi uyarınca ödenen vergiler dikkate alınmaksızın, bir hesap dönemine ilişkin daha fazla tutarda kapsanan vergi ödediği ülkede bulunduğu kabul edilir. Her iki ülkede ödenen kapsanan vergilerin aynı tutarda olması veya bu ülkelerde kapsanan vergi ödenmemiş olması halinde, bağlı işletmenin REF kazanç indirim tutarının daha fazla hesaplandığı ülkede bulunduğu kabul edilir. Her iki ülkede hesaplanan REF kazanç indirim tutarının aynı olması veya REF kazanç indiriminin sıfır olarak hesaplanması durumunda bağlı işletme, çok uluslu işletme grubunun nihai ana işletmesi olmaması şartıyla, devletsiz bağlı işletme olarak değerlendirilir. Bu işletmenin nihai ana işletme olması durumunda ise işletmenin kurulduğu ülkede bulunduğu kabul edilir.

Birden fazla ülkede yerleşik sayılan bir bağlı işletmenin ana işletme olması ve nitelikli IIR'ye tabi olmayan bir ülkede bulunması durumunda, yürürlükteki bir vergi anlaşması ile sınırlandırılmadığı sürece, söz konusu işletmenin diğer ülkede nitelikli IIR uygulaması söz konusu olabilir. Bir işletmenin bir hesap dönemi içinde bulunduğu ülkeyi değiştirmesi durumunda, söz konusu hesap döneminin başında yerleşik olduğu ülkede bulunduğu kabul edilir.

6. Düzeltilmiş Kapsanan Vergilerin Hesaplanması

Bir bağlı işletmenin bir hesap dönemi için düzeltilmiş kapsanan vergileri;

a) Kapsanan vergilere ilişkin olarak tahakkuk eden cari dönem vergi giderinin, ek 4 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca düzeltilmiş tutarının,

b) Toplam ertelenmiş vergi düzeltme tutarının,

c) Finansal tablolarındaki özkaynak değişim tablosu veya diğer kapsamlı gelir tablosunda gösterilen ve ek 5 inci madde kapsamına giren kazanç veya zararlara ilişkin kapsanan vergilerdeki herhangi bir artış veya azalış tutarlarının,

toplamına eşittir.

Kapsanan vergiler, bir bağlı işletmenin kazanç veya kârları üzerinden hesaplanan vergileri, bu vergilere benzer nitelikteki vergileri ve dağıtılmamış kârlar ile öz sermaye üzerinden hesaplanan vergileri içerir. Kazançtan bağımsız olarak hesaplanan; dolaylı vergiler, bordro üzerinden yapılan kesintiler, emlak vergisi ve benzeri vergiler ile ATV gibi tamamlayıcı vergiler bu tanım kapsamına girmemektedir.

6.1. Bağlı işletmenin düzeltilmiş kapsanan vergilerinin tespiti

Vergi yükünün tespitinde kullanılan vergilerin hesaplanmasında başlangıç noktası olarak bir bağlı işletmenin finansal muhasebe net kazanç veya zararının hesabında kapsanan vergilerle ilgili tahakkuk eden cari dönem vergi gideri dikkate alınır. Bu nedenle, finansal muhasebe net kazanç veya zararı üzerinden tahakkuk eden cari dönem vergi giderinin, emlak vergisi ve dolaylı vergiler gibi kapsanan vergi tanımına girmeyen vergileri içermesi durumunda bu tutarlar, ek 4 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca yapılacak herhangi bir düzeltmeye ihtiyaç duyulmaksızın vergi yükü hesaplamasında dikkate alınmaz.

Bir bağı işletmenin finansal hesap dönemi, işletmenin bulunduğu yerdeki vergilendirme döneminden farklı olabilir. Örneğin bir bağı işletme finansal hesaplarını 31 Aralık tarihinde sona eren bir hesap dönemine göre tutarken, aynı zamanda 30 Nisan tarihinde sona eren bir vergilendirme dönemi kullanması gerekebilir. Bu bağı işletme, ilgili hesap dönemi için düzeltilmiş kapsanan vergilerini belirlerken konsolide finansal tablolarda veya bağı işletmenin finansal muhasebe net kazanç veya zararını belirlemek için kullanılan diğer finansal tablolarda kullanılan yöntemi uygulamalıdır. Vergilendirme dönemi finansal hesap döneminden farklı olan bir iş ortaklığı veya iş ortaklığı grubunun düzeltilmiş kapsanan vergilerinin belirlenmesinde de benzer bir yaklaşım dikkate alınır.

Kapsanan vergiler, sadece bir bağı işletmenin düzeltilmiş kapsanan vergilerine ve tek sefere mahsus olarak dâhil edilir. Bir verginin, ek 4 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca farklı iki düzeltmeye birden tabi olması durumunda, söz konusu tahakkuk eden kapsanan vergi tutarı, ilgili hesap dönemindeki düzeltilmiş kapsanan vergi hesaplamasında iki defa dikkate alınmaz.

6.1.1. Kapsanan vergi

Kapsanan vergi; bir bağı işletmenin faaliyette bulunduğu ülkede tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi ile benzeri nitelikteki vergileri, kâr dağıtımına dayalı vergileme sistemi kapsamında dağıtılan veya dağıtılmış sayılan kârlar üzerinden hesaplanan vergileri, dağıtılın veya dağıtılmasın kurum kazancı üzerinden kâr dağıtımına bağı olarak hesaplanan vergileri, dağıtılmamış kazançlar ve öz sermaye üzerinden hesaplanan benzer nitelikteki diğer vergileri ifade eder. Şu kadar ki nitelikli yerel ATV, nitelikli küresel ATV, sigorta şirketi tarafından poliçe sahiplerine yapılan prim iadeleri dolayısıyla ödenen vergiler ile nitelikli olmayan iade edilebilir isnat vergisi, kapsanan vergi olarak dikkate alınmaz.

Bir verginin kapsanan vergi olup olmadığının tespitinde verginin mahiyeti dikkate alınır. Verginin adı, uygulama zamanı ve tahsilatında kullanılan yöntem verginin mahiyeti konusunda belirleyici değildir. Buna göre, bir işletmenin kazancı üzerinden dağıtım yapıldığında hesaplanan vergiler, dağıtılan kazancın cari hesap dönemine veya önceki bir döneme ait olup olmadığına bakılmaksızın, cari hesap döneminin kapsanan vergileri olarak dikkate alınır.

Örnek 1: (A) işletmesi, %10 oranında kurumlar vergisi ve %5 oranında dağıtılan kâr payları üzerinden vergi kesintisi uygulayan (T) ülkesinde bulunan tek bağı işletme olup bu işletmenin kurumlar vergisi matrahı ile ATV matrahı aynıdır. (A) işletmesinin 2021 hesap dönemine ilişkin kurum kazancı 1.500€ olup söz konusu kazanç üzerinden 150€ (= 1.500€ x %10) kurumlar vergisi ödemiştir. (A) işletmesinin 2022 hesap dönemine ilişkin kurum kazancı 2.000€ olup söz konusu kazanç üzerinden 200€ (= 2.000€ x %10) kurumlar vergisi ödemiştir. Ayrıca anılan hesap döneminde (A) işletmesi, 2021 hesap dönemine ait kazancının 900€ tutarındaki kısmını kâr payı olarak ortaklara dağıtmış olup bu dağıtım üzerinden 45€ (= 900€ x %5) tutarında vergi kesintisi yapmıştır.

Bu durumda, dağıtılan kâr payları üzerinden hesaplanan 45€ tutarındaki vergi kesintisi 2022 hesap dönemine ilişkin vergi yükünün tespitinde dikkate alınır. Dolayısıyla, (T) ülkesi için 2021 hesap dönemine ilişkin %10 (= 150€ / 1.500€); 2022 hesap dönemine ilişkin ise %12,25 [= (200€ + 45€) / 2.000€] vergi yükü hesaplanır.

Kapsanan vergiler üç başlık altında sınıflandırılır:

a) Bir bağı işletmenin faaliyette bulunduğu ülkede tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi ile benzeri nitelikteki vergiler ve dağıtılın veya dağıtılmasın kurum kazancı üzerinden kâr dağıtımına bağı olarak hesaplanan vergiler.

b) Kâr dağıtımına dayalı vergileme sistemi kapsamında dağıtılan veya dağıtılmış sayılan kârlar üzerinden hesaplanan vergiler.

c) Dağıtılmamış kazançlar ve öz sermaye üzerinden hesaplanan benzeri nitelikteki diğer vergiler.

Kapsanan vergi tanımı içerisinde bulunmayan tüketim vergileri veya bordro üzerinden yapılan kesintiler, işletme bazlı kazanç veya zararın tespitinde gider olarak dikkate alınır. Ancak bir verginin diğer bir kapsanan vergi matrahından indirilebilmesi, söz konusu verginin kapsanan vergi olarak değerlendirilmesine engel teşkil etmez.

6.1.1.1. Kapsanan vergi tanımına dâhil olan vergiler

6.1.1.1.1. Gelir ve kurumlar vergisi ile benzeri nitelikteki vergiler ve kâr dağıtımına bağlı olarak hesaplanan vergiler

Bir bağlı işletmenin finansal hesaplarında, kazanç veya kârlara ilişkin kaydedilen tüm vergiler ile bir bağlı işletmenin mülkiyet payına sahip olduğu başka bir bağlı işletmenin kazancındaki payı üzerinden hesaplanan vergiler, kapsanan vergilere dâhildir. Dolayısıyla, bağlı işletmenin sahip olduğu bir vergi şeffaf işletmedeki mülkiyet payına isabet eden dağıtılmamış kârlar üzerinden hesaplanan vergiler, CFC vergi düzenlemesi kapsamında hesaplanan vergiler ve başka bir bağlı işletme tarafından yapılan dağıtımlar üzerinden hesaplanan vergiler de bu kapsamdadır.

İlgili kazancın elde edilmesine ilişkin giderlerin bir kısmının indirimine izin verilmek suretiyle hesaplanan matrah ile basitleştirilmiş bir gider tahmini yöntemine göre tespit olunan matrah üzerinden hesaplanan vergiler de kapsanan vergi olarak dikkate alınır. Öte yandan, herhangi bir indirim olmaksızın brüt kazanç veya hasılat üzerinden hesaplanan bir vergi, kazanç üzerinden alınan kapsanan vergi olarak kabul edilmez.

Kazanç üzerinden alınan bir vergiye ilave olarak uygulanıp uygulanmadığına bakılmaksızın, bankacılık, petrol ve gaz arama veya üretimi gibi belirli faaliyetlerden elde edilen net kazançlara uygulanan vergiler veya ek vergiler de kapsanan vergilerin genel tanımına dâhildir. Doğal kaynakların yeryüzüne çıkarılması faaliyetinden elde edilen net kazanç veya kâr üzerinden hesaplanan ayrı mali yükümlülükler de bu kapsamdadır. Ancak, net kazanç veya kâr yerine sabit bir esasa göre hesaplanan veya çıkarılan kaynakların tutarı, hacmi veya değeri üzerinden alınan vergiler gibi çıkarma faaliyetiyle yakından bağlantılı olan doğal kaynak vergileri, kapsanan vergi olarak değerlendirilmez.

Kurumlar vergisi yerine uygulanan benzer nitelikteki vergiler de kapsanan vergi tanımına dâhildir. Bu kapsamda, kazanç üzerinden alınan bir vergi yerine uygulanması koşuluyla; faiz, kira ve telif hakları üzerindeki stopaj vergileri ile sigorta primleri gibi diğer brüt ödemeler üzerinden hesaplanan vergilerin “gelir ve kurumlar vergisine ikame nitelikteki vergiler” olup olmadığı ayrıca değerlendirilir. Ancak vergiye tabi olma kuralı uyarınca hesaplanan vergilerin, gelir ve kurumlar vergisine ikame nitelikteki vergiler kapsamına girdiği tabiidir.

İkame nitelikteki vergiler, üretilen birim sayısına veya ticari faaliyet alanına dayalı vergiler gibi net kazanç dışında alternatif bir matrah üzerinden hesaplanan ve ilgili ülke mevzuatı uyarınca kazanç üzerinden alınan vergi yerine uygulanan diğer vergileri de içerir. Örneğin, bir ülkenin belirli bir iş veya yatırım alanından elde edilen kazancın tespiti amacıyla basitleştirilmiş bir hesaplama yöntemi kullanması ve bu verginin kazanç üzerinden alınan bir vergi yerine kabul edilmesi durumunda, bu vergi kapsanan vergi olarak değerlendirilir. İlgili ülke mevzuatı uyarınca kazanç üzerinden alınan bir vergiye ek olarak uygulanan ve onun yerine ikame edilmeyen, net kazanç esasından ziyade alternatif bir matrah üzerinden hesaplanan vergi, bu kapsamda “ikame nitelikteki bir vergi” olarak değerlendirilmez.

6.1.1.1.2. Kâr dağıtımına dayalı vergileme sistemi kapsamında hesaplanan vergiler

Kâr dağıtımına dayalı vergileme sistemi kapsamında dağıtılan ve dağıtılmış sayılan kârlar üzerinden hesaplanan tüm vergiler kapsanan vergilere dâhildir.

6.1.1.1.3. Dağıtılmamış kazançlar ve öz sermaye üzerinden hesaplanan benzer nitelikteki diğer vergiler

Dağıtılmamış kazançlar ve öz sermaye üzerinden tahakkuk ettirilen vergiler ile bunların ikisi birden dikkate alınarak oluşan birleşik matrah üzerinden hesaplanan vergiler, kapsanan vergi tanımına dâhildir. Bir işletmenin, bir ülkedeki faaliyetleriyle ilgili olarak tahakkuk eden ve söz konusu ülkedeki kurumlar vergisi sisteminin bir parçası olarak değerlendirilen ve kazanç unsurunun yanı sıra kazanç dışı unsurları da içeren birleşik matrah üzerinden hesaplanan vergi tutarının tamamı, bu vergilerin hesaplandığı birleşik matrahın ağırlıklı olarak kazanç unsurları içermesi koşuluyla, kapsanan vergi olarak dikkate alınır. Örneğin, Suudi Arabistan Krallığı tarafından uygulanan zekât vergisi, kazanç veya öz sermaye ya da her ikisi üzerinden hesaplanan birleşik bir matrah yapısına sahip olduğundan kapsanan vergi tanımına dâhildir.

6.1.1.2. Kapsanan vergi tanımına dâhil olmayan vergiler

Kapsanan vergilerin tanımına, yaygın olarak uygulanan ve aşağıda belirtilen bazı vergiler dâhil edilmez:

- a) Bir teslim ya da hizmet tutarını esas alan ve kazanç ya da öz sermaye üzerinden hesaplanmayan satış vergileri ve katma değer vergisi gibi tüketim vergileri.
- b) Elde edilen kazançtan bağımsız olarak bir girdiye ilişkin olarak uygulanan özel tüketim vergisi gibi vergiler.
- c) Belirli dijital hizmetlerin sağlanmasından elde edilen brüt hasılatlara uygulanmak üzere tasarlanan ve bu nedenle bir gelir vergisi olarak kabul edilmeyen dijital hizmet vergileri.
- ç) Damga vergisi, ad valorem vergiler ve belirli bir işleme uygulanan diğer vergiler.
- d) İşverenin ticari kazancı veya öz sermayesi üzerinden hesaplanmak yerine çalışanların ücret gelirleri ya da bazı durumlarda bireysel gelirlere ilişkin bordro üzerinden yapılan kesintiler ve sosyal güvenlik katkı payları.
- e) Belirli varlıkların mülkiyetine sahip olunması nedeniyle ve genellikle ilgili varlıkların belirlenen değerine göre hesaplanan emlak vergileri.

Kapsanan vergiler dışında tutulan vergiler, tamamlayıcı vergiler ve iade edilebilir vergiler olmak üzere iki sınıflandırmaya tabi tutulur.

Bu kapsamda nitelikli yerel ve küresel ATV, kapsanan vergi tanımına dâhil edilmez. Ancak, kapsanan vergi tanımındaki gereklilikleri karşılayan ve nitelikli yerel ATV mahiyetinde olmayan bir yerel asgari vergi, kapsanan vergi olarak değerlendirilir. Örneğin, bu Kanunun 32/C maddesi ile yürürlüğe giren yurt içi asgari kurumlar vergisi kapsanan vergi olarak kabul edilir.

Öte yandan, iade zamanlaması çok uluslu işletme grubunun kontrolünde olduğundan bir teminat mahiyetinde olan ve bu nedenle vergi yükü hesaplamasında uygun bir şekilde dikkate alınmayan nitelikli olmayan iade edilebilir isnat vergileri, kapsanan vergi tanımının dışında tutulur. Örneğin, mükellefin sonraki bir hesap dönemine ait vergi yükümlülüğüne ilişkin ön ödeme yaparak bir teminat oluşturması durumunda, bu teminat cari hesap dönemindeki kapsanan vergi tutarında herhangi bir artışa neden olmaz.

Bir sigorta işletmesi tarafından poliçe sahiplerine yapılan prim iadeleri dolayısıyla kaydedilen vergi gideri, Tebliğin (5.2.10.) bölümünde yer alan düzenlemeye tabi olduğu oranda kapsanan vergi tanımının dışında tutulur. Anılan bölümde yer alan düzenleme uyarınca, bir sigorta işletmesinin bir poliçe sahibine yaptığı iadelerle ilgili katlandığı vergi gideri karşılığında poliçe sahiplerinden tahsil edilen tutarlar, işletme bazlı kazanç veya zarar hesaplamasına dâhil edilmez. Ayrıca, bir poliçe sahibine yapılan iadelerle ilgili katlanılan vergi gideri de sigorta işletmesinin kapsanan vergilerine dâhil edilmez.

6.1.2. Kapsanan vergilere yapılan ilaveler

Tüm kapsanan vergilerin bağlı işletmeye tam ve doğru bir şekilde atfedilmesini sağlamak amacıyla, ek 4 üncü maddenin üçüncü fıkrasının (a) bendi uyarınca kapsanan vergilere aşağıdaki ilavelerin yapılması gerekir:

- i. Finansal hesaplarda vergi öncesi kârda gider olarak tahakkuk eden herhangi bir kapsanan vergi.
- ii. Altıncı fıkra kapsamında tespit olunan ülkesel bazlı zarara ilişkin ertelenmiş vergi varlığı.
- iii. Cari hesap döneminde ödenen, belirsiz bir vergi pozisyonuyla ilgili olan ve önceki bir hesap dönemi için kapsanan vergilerde indirim olarak ele alınmış olan herhangi bir tutar.
- iv. Cari dönem vergi giderinde indirim olarak kaydedilen nitelikli iade edilebilir vergi kredisi ve pazarlanabilir-devredilebilir vergi kredisi ile ilgili herhangi bir indirim veya iade tutarı.

6.1.2.1. Vergi öncesi kârda gider olarak tahakkuk eden kapsanan vergi

Finansal tablolarda vergi gideri yerine olağan bir gider olarak dikkate alınan kapsanan vergiler, düzeltilmiş kapsanan vergi tutarına ilave edilir. Kapsanan vergilere ilişkin olarak bu kapsamda bir düzeltmenin yapılması durumunda, ek 5 inci maddenin birinci fıkrasının (a) bendinin (1) numaralı alt bendi uyarınca, işletme bazlı kazanç veya zararın hesaplanmasında finansal muhasebe net kazanç veya zararında buna karşılık gelecek bir düzeltme yapılır.

6.1.2.2. Ülkesel bazlı zarara ilişkin ertelenmiş vergi varlığı

Ek 4 üncü maddenin üçüncü fıkrasının (a) bendinin (2) numaralı alt bendi uyarınca, bir hesap döneminde kullanılan ülkesel bazlı zarara ilişkin ertelenmiş vergi varlığı tutarı kapsanan vergilere eklenir. Ülkesel bazlı zarara ilişkin ertelenmiş vergi varlığı, mezkûr maddenin altıncı fıkrası kapsamında bir seçim yapıldığında kullanılabilir. Söz konusu seçim, ek 4 üncü maddenin dördüncü fıkrasındaki ertelenmiş vergi muhasebesi kurallarını uygulamak yerine, zarara ilişkin olarak asgari kurumlar vergisi oranı üzerinden varsayımsal bir ertelenmiş vergi varlığı oluşturulmasını sağlar ve bu ertelenmiş vergi varlığı, kullanılacağı hesap dönemine ilişkin ülkesel bazlı vergi yükünün hesaplanmasında kapsanan vergi olarak dikkate alınır. Buna göre mezkûr maddenin altıncı fıkrası uyarınca, ülkesel bazlı zarara ilişkin ertelenmiş vergi varlığı, ülkesel bazlı zarar oluşuktan sonraki bir hesap döneminde, ülkesel bazlı kazanç elde edildiği zaman kullanılır.

6.1.2.3. Belirsiz bir vergi pozisyonuyla ilgili ödenen kapsanan vergiler

Ek 4 üncü maddenin üçüncü fıkrasının (a) bendinin (3) numaralı alt bendi uyarınca, belirsiz bir vergi pozisyonuyla ilgili olarak cari hesap döneminde ödenen kapsanan vergi tutarı, daha önce anılan fıkranın (b) bendinin (4) numaralı alt bendi uyarınca kapsanan vergilerde bir indirim olarak dikkate alınan tutarla sınırlı olmak üzere kapsanan vergilere geri eklenir. Ancak, söz konusu belirsiz vergi pozisyonuna ilişkin ödenen veya tahakkuk ettirilen faiz gideri veya cezalar, kapsanan vergilere ilave edilmez. Belirsiz vergi pozisyonlarına ilişkin bir vergi gideri tahakkuk ettirildiğinde, söz konusu tutarın ödenip ödenmeyeceği ve ne zaman ödeneceğine ilişkin oluşan belirsizlik nedeniyle bu tutar düzeltilmiş kapsanan vergilerin hesaplamasına dâhil edilmezken, söz konusu tutar ödendiği takdirde düzeltilmiş kapsanan vergilerin hesaplamasına dâhil edilir.

6.1.2.4. İndirim olarak kaydedilen nitelikli iade edilebilir vergi kredisi ve pazarlanabilir-devredilebilir vergi kredisi

Ek 4 üncü maddenin üçüncü fıkrasının (a) bendinin (4) numaralı alt bendi uyarınca, cari vergi giderinde bir indirim olarak kaydedilen nitelikli iade edilebilir vergi kredisi veya pazarlanabilir-devredilebilir vergi kredisi ile ilgili herhangi bir iade veya eşdeğer indirim tutarı, kapsanan vergilere ilave edilir. Nitelikli iade edilebilir vergi kredileri ile pazarlanabilir-devredilebilir vergi kredileri, işletme bazlı kazanç veya zararın hesaplanmasında bir kazanç kalemi

olarak değerlendirilir. Buna göre, bu tür bir kredinin sağlanması veya iadenin gerçekleşmesi durumunda, bağlı işletmenin finansal hesaplarında cari dönem vergi giderinde indirim olarak kaydedilmiş olan herhangi bir tutar, cari dönem vergi giderinin kaydedildiği ilgili hesap döneminde kapsanan vergilere geri eklenir. Ayrıca, nitelikli iade edilebilir vergi kredisi ile pazarlanabilir-devredilebilir vergi kredisi tutarının, söz konusu krediye hak kazanıldığı hesap döneminde gelir olarak dikkate alınabilmesi için finansal muhasebe net kazanç veya zararında karşı bir düzeltme yapılması gerekir.

6.1.3. Kapsanan vergilerden yapılan indirimler

Ek 4 üncü maddenin üçüncü fıkrasının (b) bendi uyarınca, bir bağlı işletmenin vergi yükü hesaplamasında, yalnızca işletme bazlı kazanç veya zarara ilişkin tahakkuk eden ve üç yıl içinde ödenmesi beklenen vergilerin dikkate alınmasını sağlamak amacıyla kapsanan vergilerden bazı indirimlerin yapılması gerekir:

i. Ülkesel bazlı kazanç veya zararın hesaplanmasına dâhil edilmeyen kazançlara ilişkin cari dönem vergi gideri.

ii. Cari dönem vergi giderinde indirim olarak kaydedilmemiş olan ve nitelikli iade edilebilir vergi kredisi ile pazarlanabilir-devredilebilir vergi kredisi niteliğinde olmayan bir vergi kredisine ilişkin bir kredi veya iade tutarı.

iii. Nitelikli iade edilebilir vergi kredisi ve pazarlanabilir-devredilebilir vergi kredisi hariç olmak üzere, finansal hesaplardaki cari dönem vergi giderinde bir düzeltme olarak değerlendirilmeyen ve bir bağlı işletmeye iade edilen veya kredilendirilen kapsanan vergi.

iv. Belirsiz bir vergi pozisyonuyla ilgili cari dönem vergi gideri.

v. Hesap döneminin son gününden itibaren üç yıl içinde ödenmesi beklenmeyen her türlü cari dönem vergi gideri.

6.1.3.1. Ülkesel bazlı kazanç veya zararın hesaplanmasına dâhil edilmeyen kazançla ilişkin cari dönem vergi gideri

Ek 4 üncü maddenin üçüncü fıkrasının (b) bendinin (1) numaralı alt bendine göre, ülkesel bazlı kazanç veya zararın hesaplanmasına dâhil edilmeyen kazançlara ilişkin kapsanan vergiler, düzeltilmiş kapsanan vergilerin tespitinde dikkate alınmaz. Buna göre, bir kazanç kalemi işletme bazlı kazanç veya zararın hesaplanmasına dâhil edilmediğinde, bu kazançla ilişkin vergiler ülkesel bazlı kazanç veya zarara ilişkin vergi yükünün hesaplanmasında dikkate alınmaz. Örneğin bir bağlı işletmenin aynı gruba bağlı başka bir bağlı işletmeden elde ettiği kâr payları üzerinden vergiye tabi olduğu durumda bu vergi, istisna tutulan kâr payları hükmü uyarınca işletme bazlı kazanç veya zarar hesaplamasına dâhil edilmeyen bir kazançla ilgili olduğundan, düzeltilmiş kapsanan vergilerin hesaplanmasında dikkate alınmaz. Diğer kapsamlı gelir bölümüne dâhil edilen bazı kalemler, bağlı işletmenin bulunduğu ülkedeki vergiye tabi kazancın hesaplanmasına da dâhil edilebilir ve dolayısıyla bağlı işletme bu kalemlere ilişkin cari veya ertelenmiş vergi yükümlülükleri tahakkuk ettirebilir. Ancak bu kalemler işletme bazlı kazanç veya zarara dâhil edilmediğinden ek 4 üncü maddenin üçüncü fıkrasının (b) bendinin (1) numaralı alt bendi uyarınca, bağlı işletmenin düzeltilmiş kapsanan vergilerinden indirilir.

Bu kapsamda yapılacak olan düzeltme, istisna kapsamına giren uluslararası deniz taşımacılığı kazançları üzerindeki kapsanan vergileri de ihtiva etmektedir. ATV'den istisna tutulan bu kazançlar ile ilgili olarak tahakkuk eden kurumlar vergisi veya tonaj vergisi, kazanç üzerinden alınan gelir ve kurumlar vergisi ile benzer nitelikteki bir vergi olarak kapsanan vergi tanımını karşılar. Söz konusu kazançlar ek 3 üncü maddedeki istisna hükmü uyarınca bir bağlı işletmenin işletme bazlı kazanç veya zararına dâhil edilmediği durumda, bu kazançlarla ilgili olarak tahakkuk ettirilen kapsanan vergiler de ülkesel bazlı vergi yükü hesaplanmasına dâhil edilmez. Ancak, ek 3 üncü maddenin yedinci fıkrasında düzenlenen %50 oranındaki istisna kazanç sınırını aşan uluslararası deniz taşımacılığı faaliyetiyle bağlantılı faaliyetlerden elde edilen bir kazanç, işletme bazlı kazanç veya zarar hesaplamasına dâhil edildiği için bu kazançla ilişkin hesaplanan kapsanan vergi, düzeltilmiş kapsanan vergilere dâhil edilir.

Bu alt bent kapsamında bir düzeltme yapılabilmesi için öncelikle kapsanan vergilerden indirim konusu yapılacak vergi tutarının belirlenmesi gerekmektedir. Bir kazanç kaleminin işletme bazlı kazanç veya zarardan istisna tutulması durumunda bu kapsamda yapılacak olan düzeltme, sadece istisna tutulan kazanç üzerinden hesaplanan vergiler için geçerli olur. Örneğin, istisna tutulan bir kâr payı üzerinden tevkifat yoluyla bir vergileme yapılması durumunda, söz konusu tevkifat tutarının tamamının kapsanan vergilerden indirim konusu yapılması; ancak bir azınlık payı dolayısıyla CFC vergi düzenlemesine tabi olunması durumunda, sadece pay sahibinin kazancı üzerinden alınan verginin CFC kazancına ilişkin olan kısmının ülkesel bazlı vergi yükü hesaplamasında, bağlı işletmenin düzeltilmiş kapsanan vergilerinden hariç tutulması gerekir.

Örnek 1: (A) işletmesi, ATV'ye tabi olan bir çok uluslu işletme grubunun üyesidir ve %20 kurumlar vergisi uygulayan (T) ülkesinde bulunmaktadır. (A) işletmesi bir hesap döneminde, işletme bazlı kazanç veya zarar hesaplamasından istisna tutulan 100€ tutarında bir kâr payı elde etmiştir. Ancak bu kâr payı, (T) ülkesinde vergiye tabi kazancın hesaplanmasına dâhil edilmektedir.

Aynı hesap döneminde (A) işletmesi, hem işletme bazlı kazanca dâhil olan hem de (T) ülkesinde vergiye tabi olan 300€ tutarında kazanç elde etmiştir. Buna göre (A) işletmesi, (T) ülkesinde 400€ vergiye tabi kazanç (= 100€ kâr payı + 300€ faaliyet geliri) üzerinden 80€ (= %20 x 400€) vergi hesaplar.

(A) İşletmesinin Yerel Vergiye Tabi Kazancı	1. Yıl
• Kâr Payı	100€
• Faaliyet Gelirleri	300€
(T) Ülkesinde Toplam Vergiye Tabi Kazanç	400€
(T) Ülkesinde Hesaplanan Vergi (%20)	80€
(A) İşletmesinin İşletme Bazlı Kazanç veya Zararı	
• Kâr Payı	0€
• Faaliyet Gelirleri	300€
(A) İşletmesinin Toplam İşletme Bazlı Kazancı	300€

İstisna tutulan kâr payı ile ilgili olarak (T) ülkesinde hesaplanan vergi, (A) işletmesinin düzeltilmiş kapsanan vergilerinden indirilir.

Kapsanan vergilerden indirilen söz konusu tutar; işletme bazlı kazanç veya zararın hesaplanmasından istisna tutulan kazancın, (T) ülkesindeki vergiye tabi kazancına bölünmesi sonucu bulunan tutarın cari vergi gideriyle çarpımına eşittir.

Bu örnekte, ilgili hesap dönemi için kapsanan vergilerden indirim konusu yapılacak tutar 20€ [= (100€ / 400€) x 80]; vergi yükünün tespitinde dikkate alınacak düzeltilmiş kapsanan vergi tutarı ise 60€ (= 80€ - 20€) olarak hesaplanır.

Sonuç olarak ilgili hesap döneminde (A) işletmesi, 300€ tutarında bir işletme bazlı kazanca ve %20 oranında bir vergi yüküne [= 60€ (kapsanan vergi) / 300€ (işletme bazlı kazanç)] sahiptir.

Bir bağlı işletmeden başka bir bağlı işletmeye tahsis edilen kapsanan vergiler, kendisine tahsisat yapılan bağlı işletmenin düzeltilmiş kapsanan vergilerinin tespitinde dikkate alınır. Örneğin, bağlı işletmeler arasında bir kâr payı dağıtımı söz konusu olduğunda bu dağıtımla ilgili olarak hesaplanan kapsanan vergiler, söz konusu kâr payını elde eden bağlı işletmenin düzeltilmiş kapsanan vergilerinin tespitinde dikkate alınmaz. Ancak bu vergiler, ek 4 üncü maddenin dokuzuncu fıkrasının (d) bendi uyarınca, dağıtımı yapan bağlı işletmeye tahsis edildiğinden, söz konusu işletmenin düzeltilmiş kapsanan vergilerine ve nihayetinde vergi yükü hesaplamasının pay kısmına dâhil edilir.

Benzer şekilde, ek 4 üncü maddenin onuncu fıkrasındaki düzenleme dikkate alınmak şartıyla, başka bir bağlı işletmeye uygulanan CFC vergi düzenlemesi kapsamında elde edilen bir kazançla ilişkin hesaplanan kapsanan vergiler, mezkûr maddenin dokuzuncu fıkrasının (c) bendi uyarınca CFC'ye tahsis edilir ve CFC'nin düzeltilmiş kapsanan vergilerine dâhil edilir. Ancak, ek 4 üncü maddenin onuncu fıkrasındaki sınırlamaya tabi olarak CFC niteliğindeki bağlı işletmeye tahsis edilmeyen kapsanan vergiler; bu işletmenin bağlı işletme niteliğindeki sahibinin düzeltilmiş kapsanan vergilerine dâhil edilir.

6.1.3.2. Nitelikli iade edilebilir vergi kredisi ile pazarlanabilir-devredilebilir vergi kredisi niteliğinde olmayan vergi kredisine ilişkin kredi veya iade tutarı

Nitelikli iade edilebilir vergi kredisi ile pazarlanabilir-devredilebilir vergi kredisi niteliğinde olmayan vergi kredileri, finansal muhasebe hesaplamaları kapsamında bağlı işletmenin kazancı olarak değerlendirilebilmesine rağmen bu krediler, ek 5 inci maddenin beşinci fıkrası uyarınca bağlı işletmenin işletme bazlı kazanç veya zarar hesaplamasına dâhil edilmez ve bağlı işletmenin vergi giderinde indirim olarak dikkate alınır. Bu kapsamda, ek 4 üncü maddenin üçüncü fıkrasının (b) bendinin (2) numaralı alt bendi uyarınca cari dönem vergi giderinde indirim olarak dikkate alınmayan ve nitelikli iade edilebilir vergi kredisi ile pazarlanabilir-devredilebilir vergi kredisi niteliğinde olmayan vergi kredisine ilişkin bir kredi veya iade tutarı, cari dönem vergi giderinden indirilir.

6.1.3.3. Bağlı işletmeye iade edilen veya kredilendirilen kapsanan vergi

Ek 4 üncü maddenin üçüncü fıkrasının (b) bendinin (3) numaralı alt bendi uyarınca, kapsanan vergilerden, nitelikli iade edilebilir vergi kredisi ve pazarlanabilir-devredilebilir vergi kredisi hariç olmak üzere bağlı işletmenin kapsanan vergilerine ilişkin yükümlülüğünü azaltan vergi kredisi tutarı ile daha önce kapsanan vergi olarak dikkate alınan ve söz konusu bağlı işletmeye nakden veya mahsuben iade edilen vergi tutarı indirilir. Bu indirim tutarı, finansal hesaplarda cari vergi giderine ilişkin bir düzeltme olarak değerlendirilmeyen iade veya kredi tutarlarıyla sınırlıdır.

6.1.3.3.1. Vergi kredileri

Nitelikli iade edilebilir vergi kredisi ve pazarlanabilir-devredilebilir vergi kredisi hariç vergi kredileri, bağlı işletmenin bulunduğu ülkede tabi olduğu ve bir hesap dönemi içerisinde sona eren vergilendirme döneminde kullanılması durumunda kapsanan vergilerde bir indirim olarak değerlendirilir.

Pazarlanabilir olmayan devredilebilir vergi kredisi;

- a) Krediyi sağlayan işletme tarafından elde tutulması durumunda devredilebilir fonksiyonunu sağlayan ancak pazarlanabilir-devredilebilir nitelikte olmayan bir vergi kredisini,
 - b) Krediyi devralan işletme tarafından elde tutulması durumunda pazarlanabilir olmayan devredilebilir bir vergi kredisini,
- ifade eder.

Buna göre pazarlanabilir-devredilebilir olmayan vergi kredisi durumunda:

- a) Krediyi sağlayan işletme, bir hesap dönemine ilişkin kapsanan vergilerini, vergi kredisinden söz konusu hesap dönemi içinde kullandığı tutar ile devrettiği kredi karşılığında bu hesap dönemi içinde aldığı tutar kadar azaltır.
- b) Krediyi devralan/satın alan işletme, bir hesap dönemine ilişkin kapsanan vergilerini, söz konusu hesap dönemi içinde sona eren vergilendirme döneminde kullanılan kredi tutarına orantılı olarak, vergi kredisinin nominal değerinin satın alma fiyatını aşan kısmı kadar azaltır.
- c) Krediyi devralan/satın alan işletmenin devraldığı vergi kredisini bir hesap dönemi içerisinde devretmesi durumunda bu işletme, kapsanan vergilerini devirden elde edilen kazanç tutarı kadar azaltır ve devirden kaynaklanan herhangi bir zarar doğması durumunda bu zararı, söz konusu hesap dönemi için işletme bazlı kazanç veya zararının hesaplanmasına dâhil eder.

Bir vergi kredisinin ATV uygulaması uyarınca nasıl dikkate alınacağını belirlenmesi için öncelikle iade edilebilirlik kriteri, ardından devredilebilirlik kriteri incelenmelidir. Buna göre bir vergi kredisi iade edilebilirlik kriterini karşılıyorsa ve nitelikli iade edilebilir vergi kredisi olarak değerlendiriliyorsa, pazarlanabilir bir fiyattan devredilebilir olup olmadığına bakılmaksızın nitelikli iade edilebilir vergi kredisi olarak ifade edilir. Bir vergi kredisinin iade edilebilirlik kriterini karşılamaması durumunda, bu vergi kredisinin pazarlanabilir-devredilebilir vergi kredisi olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceğini belirlemek için devredilebilirlik kriterine bakılır.

6.1.3.3.2. Kapsanan vergi olarak dikkate alınan tutarların iadesi

Bir bağlı işletmenin daha önce kapsanan vergi olarak dikkate almış olduğu tutarların nakden veya mahsuben iade edilmesi durumunda, iadeye konu tutar kapsanan vergilerden indirilir. Bu indirim, vergi iadesinin finansal hesaplarda tahakkuk ettirildiği cari hesap döneminde yapılır. Şu kadar ki, ek 6 ncı maddenin altıncı fıkrasının (c) bendi uyarınca, geçmiş dönemlerin kapsanan vergilerinde azalış şeklinde düzeltme gerektiren iade tutarının 1 milyon avro karşılığı Türk lirasına eşit veya daha fazla olması durumunda, ilgili hesap döneminin kapsanan vergilerinde düzeltme yapılır.

Bu iade tutarı, iadenin vergi giderini başlangıçta kaydeden işletmeden farklı bir bağlı işletmeye yapılması durumunda, vergi giderini kaydeden işletmenin kapsanan vergilerinden indirilir. Bu bent kapsamında yapılacak düzeltme, cari hesap dönemi veya önceki bir hesap döneminde ödenen veya tahakkuk eden kapsanan vergilere ilişkin iadeler için ancak ek 6 ncı maddenin altıncı fıkrasının ilgili hükümleri öncelikli olarak dikkate alınmak kaydıyla geçerlidir.

6.1.3.4. Belirsiz bir vergi pozisyonuna ilişkin cari vergi gideri

Ek 4 üncü maddenin üçüncü fıkrasının (b) bendinin (4) numaralı alt bendine göre, belirsiz vergi pozisyonlarına ilişkin cari dönem vergi gideri, kapsanan vergilerden indirilir. Belirsiz vergi pozisyonlarına ilişkin cari dönem vergi gideri, çok uluslu işletme grubunun cari hesap döneminde böyle bir vergi borcunun olmadığına ilişkin ilgili vergi dairesine yapılan itiraz ve söz konusu vergi tutarının sonraki hesap dönemlerinde ödenip ödenmeyeceğine ilişkin belirsizlik olduğu yönünde yapılan değerlendirmeler nedeniyle, ilgili tutar fiilen ödenene kadar, düzeltilmiş kapsanan vergilerin tespitinde dikkate alınmaz.

6.1.3.5. Hesap döneminin son gününden itibaren üç yıl içinde ödenmesi beklenmeyen her türlü cari dönem vergi gideri

Ek 4 üncü maddenin üçüncü fıkrasının (b) bendinin (5) numaralı alt bendine göre, mükellef tarafından hesap döneminin son gününden itibaren üç yıl içinde ödenmesi öngörülmeyen herhangi bir cari dönem vergi gideri, kapsanan vergilerden indirilir. Kapsanan vergilere ilişkin üç yıllık sürenin bitiminden sonraki bir dönemde ödeme yapılması durumunda ödenen bu tutar düzeltilmiş kapsanan vergilere dâhil edilmez. Öte yandan, daha sonraki hesap dönemlerinde çeşitli nedenlerle oluşabilecek ilave vergi yükümlülüğü gibi beyan sonrası düzeltmeler nedeniyle oluşan tutarlar, cari vergi giderine de dâhil edilmediğinden kapsanan vergilerden indirilmez.

6.1.4. Ülkesel bazlı kazancın oluşmadığı bir hesap dönemi için hesaplanan ek cari dönem küresel ATV

Ek 4 üncü maddenin sekizinci fıkrası uyarınca, net ülkesel bazlı kazancın oluşmadığı bir ülkede düzeltilmiş kapsanan vergiler; sıfırdan küçükse ve beklenen düzeltilmiş kapsanan vergi tutarından az ise o ülkedeki bağlı işletmeler tarafından, beklenen düzeltilmiş kapsanan vergiler ile düzeltilmiş kapsanan vergiler arasındaki fark üzerinden ilgili hesap dönemi için ek cari dönem küresel ATV hesaplanır. Bu fıkra geçen beklenen düzeltilmiş kapsanan vergi tutarı, ülkesel bazlı kazanç veya zarar tutarının asgari kurumlar vergisi oranı ile çarpımına eşittir.

Mezkûr fıkra, bir hesap dönemi için ülkesel bazlı kazanç oluşmadığı, çok uluslu işletme grubunun o ülke için sıfırdan küçük düzeltilmiş kapsanan vergi hesapladığı ve yerel vergiye tabi kazanç ile ülkesel bazlı kazanç arasında kalıcı bir fark bulunduğu sınırlı durumlarda uygulanır. Ancak, ek 4 üncü maddenin altıncı fıkrası uyarınca ülkesel bazlı zarara ilişkin ertelenmiş vergi varlığının oluşturulması durumunda, bu düzenleme uyarınca ek cari dönem küresel ATV hesaplanmaz.

Yerel vergiye tabi kazanç ile ülkesel bazlı kazanç arasındaki kalıcı farktan kaynaklanan ilave vergi faydasının olduğu hesap döneminde asgari oran üzerinden vergilendirme yapılır. Bununla birlikte yerel vergi mevzuatı ve hesaplamaları kapsamında ortaya çıkan fazla ertelenmiş vergi varlığının, bağlı işletmenin sonraki hesap dönemlerinde kullanılabilmesi sağlanır. Bir hesap döneminde, yerel mali zararın ATV kuralları doğrultusunda kaydedilen zarardan daha büyük olduğu durumlarda, bu fıkra kapsamında ek cari dönem küresel ATV yükümlülüğü doğar.

Örnek 1: Bir ülke için net ülkesel bazlı zarar 100€ ise ATV uygulaması için söz konusu dönemde oluşturulan ertelenmiş vergi varlığının azami tutarı 15€ olmalıdır (ülkesel bazlı zarar x asgari kurumlar vergisi oranı). Bu tutar; “Beklenen Düzeltilmiş Kapsanan Vergiler Tutarı” olarak ifade edilir. Yerel vergi hesaplamaları kapsamında izin verilen zararın, net ülkesel bazlı zarardan fazla olması (örneğin, 150€ tutarında bir yerel mali zarar) ve bu farkın yerel vergi matrahı ve ATV matrahı arasındaki kalıcı farklardan kaynaklanması durumunda, toplam ertelenmiş vergi düzeltme tutarı, beklenen düzeltilmiş kapsanan vergiler tutarından daha fazla olur. Bu durumda, mezkûr fıkra uyarınca 7,5€ ($= 50€ \times \%15$) ek cari dönem küresel ATV hesaplanır ve bu suretle söz konusu fark asgari kurumlar vergisi oranında vergilendirilir.

Örnek 2: (A) işletmesi, ATV’ye tabi olan bir çok uluslu işletme grubunun (T) ülkesinde bulunan tek bağlı işletmesidir. (T) ülkesinde kurumlar vergisi oranı $\%15$ olup geçmiş yıl zararlarının kurum kazancından indirilmesine izin verilmektedir.

Birinci hesap döneminde, (A) işletmesinin ATV kapsamında 120€ geliri ve 220€ gideri bulunmakta olup ilgili dönem için toplam işletme bazlı zararı 100€ olarak hesaplanır. Ancak, (T) ülkesinin vergi kanunları uyarınca (A) işletmesinin gelirinin 20€ tutarındaki kısmı istisna tutulan bir sermaye kazancından kaynaklandığından, (A) işletmesinin bu kapsamda yerel verginin hesaplanmasına konu zararı 120€ [$= (120€ - 20€) - 220€$] olarak hesaplanır. Aşağıdaki tabloda bulunan sol sütunlar, (A) işletmesinin yerel vergi uygulaması için belirlenen zararını gösterirken, sağ sütunlar ise ATV kapsamında hesaplanan tutarları göstermektedir.

Yerel Vergi		ATV	
Gelir (a)	120€	Gelir (a)	120€
İstisnalar (b)	20€	İstisnalar (b)	0€
Giderler (c)	(220€)	Giderler (c)	(220€)
Toplam Zarar (d) = (a) - (b) - (c)	(120€)	Toplam Zarar (d) = (a) - (b) - (c)	(100€)
Kurumlar Vergisi Oranı	$\%15$	Asgari Kurumlar Vergisi Oranı	$\%15$
Düzeltilmiş Kapsanan Vergi Tutarı (e) = (d) $\times$ $\%15$	(18€)	Beklenen Düzeltilmiş Kapsanan Vergi Tutarı (e) = (d) $\times$ $\%15$	(15€)

(A) işletmesinin yerel mali zararı, ATV kapsamında hesaplanan zarardan daha büyüktür. (A) işletmesinin yerel mali zararının kurumlar vergisi oranıyla çarpılması suretiyle 18€ [$= (120€) \times \%15$] tutarında ertelenmiş vergi varlığı hesaplanır. Bu ertelenmiş vergi varlığı (A) işletmesinin toplam ertelenmiş vergi düzeltme tutarına dâhil edilir ve söz konusu işletmenin düzeltilmiş kapsanan vergilerinden indirim olarak dikkate alınır. Söz konusu zarar (T) ülkesinde daha sonraki bir hesap döneminde kurum kazancından indirilmesi durumunda, ertelenmiş vergi varlığı bu işletmenin düzeltilmiş kapsanan vergilerinde ilave olarak dikkate alınır.

(A) işletmesinin zarar nedeniyle oluşan düzeltilmiş kapsanan vergileri (-18€), (A) işletmesinin beklenen düzeltilmiş kapsanan vergi tutarından (-15€) daha az olduğundan (A) işletmesi, ek 4 üncü maddenin sekizinci fıkrası uyarınca birinci hesap döneminde aşan kısım olan 3€ [= (-15€) - (-18€)] tutarında ek cari dönem küresel ATV hesaplar. (A) işletmesine birinci hesap döneminde söz konusu 3€ tutarında ek vergi tahakkuk ettirilmesi dolayısıyla, oluşturulan ilave vergi varlığı, (A) işletmesinin finansal muhasebe kuralları ve ATV kapsamındaki ertelenmiş vergi gideri arasındaki hesaplama dengesi korunarak, düzeltilmiş kapsanan vergi olarak muhasebeleştirilir.

İkinci hesap döneminde, (A) işletmesinin 220€ geliri ve 100€ gideri bulunmakta olup hem işletme bazlı kazancı hem de yerel vergiye tabi kazancı 120€ olarak hesaplanmıştır. (A) işletmesinin, yerel vergi mevzuatı uyarınca birinci hesap döneminden devreden 120€ zararını bu hesap döneminde kurum kazancından indirmesi durumunda, ikinci hesap döneminde; 120€ (= 220€ - 100€) işletme bazlı kazanç, 0€ [= (220€ - 100€) - 120€] yerel vergiye tabi kazancı ve sıfır cari vergi gideri oluşur. Bununla birlikte, (18€) tutarındaki ertelenmiş vergi varlığının tamamı, ikinci hesap döneminde düzeltilmiş kapsanan vergilere dâhil edilir ve dolayısıyla herhangi bir tamamlayıcı vergi oluşmaz.

Yerel Vergi		ATV	
Gelir (a)	220€	Gelir (a)	220€
Giderler (b)	(100€)	Giderler (b)	(100€)
Önceki Dönem Zarar Mahsubu (c)	(120€)	Önceki Dönem Zarar Mahsubu (c)	-
Toplam Kâr/(Zarar) (d) = (a) - (b) - (c)	0€	Toplam Kazanç (d) = (a) - (b)	120€
		Düzeltilmiş Kapsanan Vergi (e)	18€
		Vergi Yüku = [(e) / (d)] x 100€	%15

Örnek 3: Diğer tüm varsayımlar Örnek 2 ile aynı olmak üzere farklılıklar şöyledir:

a) (A) ve (B) işletmeleri, ATV'ye tabi olan bir çok uluslu işletme grubunun (T) ülkesinde bulunan bağlı işletmeleridir.

b) Birinci hesap döneminde (A) işletmesinin işletme bazlı zararı 100€, ertelenmiş vergi varlığı ise 18€ idi.

c) Birinci hesap döneminde, (B) işletmesinin toplam işletme bazlı kazancı 40€, kapsanan vergi tutarı 6€ (= 40€ x %15) 'dur.

Bu durumda (A) ve (B) işletmeleri için birinci hesap döneminde, düzeltilmiş kapsanan vergiler ile beklenen düzeltilmiş kapsanan vergiler arasındaki farka eşit tutarda ek cari dönem ATV hesaplanır.

(T) ülkesi için hesaplanan düzeltilmiş kapsanan vergilerin tespitinde, (A) işletmesinin ertelenmiş vergi varlığı (18€), (B) işletmesinin 6€ tutarındaki kapsanan vergilerine eklenir. Bu durumda (T) ülkesi için hesaplanan düzeltilmiş kapsanan vergiler -12€ [= 6€ + (-18€)] olarak hesaplanır. (A) ve (B) işletmelerinin birinci hesap dönemi için beklenen düzeltilmiş kapsanan vergi tutarı, -60€ [= (-100€) + 40€] ülkesel bazlı zarar tutarının, asgari kurumlar vergisi oranı ile çarpımına eşittir -9€ [= (-60€) x %15]. Düzeltilmiş kapsanan vergi (-12€), sıfırdan ve beklenen düzeltilmiş kapsanan vergi tutarından (-9€) daha az olduğu için 3€ tutarında bir ek cari dönem ATV hesaplanır. (A) işletmesinin, sıfırdan ve beklenen düzeltilmiş kapsanan vergilerden daha düşük bir düzeltilmiş kapsanan vergi tutarı kaydetmesi nedeniyle, 3€ tutarındaki ek cari dönem küresel ATV bu işletmeye tahsis edilir.

Bu örneğe ilişkin tablo aşağıda yer almaktadır.

Hesap Türleri	(A) İşletmesi	(B) İşletmesi	(T) Ülkesi
İşletme/Ülkesel Bazlı Kazanç (veya Zarar)	(100€)	40€	(60€)
Ertelenmiş Vergi Varlığı	(18€)	-	-
Kapsanan Vergiler	-	6€	-
Beklenen Düzeltilmiş Kapsanan Vergi Tutarı	-	-	(9€)
Düzeltilmiş Kapsanan Vergi Tutarı	(18€)	6€	(12€)
Ek Cari Dönem küresel ATV Tutarı			3€

Örnek 4: Diğer tüm varsayımlar Örnek 3 ile aynı olmak üzere (T) ülkesinde kurumlar vergisi oranı %25 olarak dikkate alınmıştır.

Bu durumda, (B) işletmesinin düzeltilmiş kapsanan vergileri 10€'dur ($= 40€ \times \%25$). (T) ülkesinin birinci hesap dönemindeki beklenen düzeltilmiş kapsanan vergi tutarı -9€ ($= -60€ \times \%15$)'dur. Bu örnekte (T) ülkesinde uygulanan kurumlar vergisi oranı (%25) asgari kurumlar vergisi oranının üzerinde olduğundan, (A) işletmesinin ertelenmiş vergi varlığı 18€ olarak dikkate alınır. Bu ertelenmiş vergi varlığı tutarı nedeniyle -18€ olarak tespit edilen (A) işletmesinin düzeltilmiş kapsanan vergileri (B) işletmesinin 10€ tutarındaki düzeltilmiş kapsanan vergilerine eklenir ve (T) ülkesi için düzeltilmiş kapsanan vergiler -8€ [$= 10€ + (-18€)$] olarak tespit olunur.

(T) ülkesi için belirlenen düzeltilmiş kapsanan vergiler (-8€) beklenen düzeltilmiş kapsanan vergi tutarından (-9€) fazla olduğundan ek cari dönem küresel ATV hesaplanmaz.

Hesap Türleri	(A) İşletmesi	(B) İşletmesi	(T) Ülkesi
İşletme Bazlı Kazanç (veya Zarar)	(100€)	40€	(60€)
Ertelenmiş Vergi Varlığı	(18€)	-	-
Kapsanan Vergiler	-	10€	-
Beklenen Düzeltilmiş Kapsanan Vergi Tutarı	-	-	(9€)
Düzeltilmiş Kapsanan Vergi Tutarı	(18€)	10€	(8€)
Ek Cari Dönem küresel ATV Tutarı			-

Örnek 5: (A) işletmesi, %25 oranında kurumlar vergisi uygulayan (T) ülkesinde bulunmaktadır ve bu işletmenin yerel vergi matrahı ile ATV matrahı aynıdır. (A) işletmesinin bir hesap döneminde, işletme bazlı kazanç veya zararın tespitinde indirim olarak dikkate alınan 100€ tutarında kâr payı geliri ve bu gelirle doğrudan ilgili olan 150€ gideri bulunmaktadır. Ek 5 inci maddenin birinci fıkrasının (b) bendinin (2) numaralı alt bendi uyarınca işletme bazlı kazanç veya zararın tespitinde sadece kâr payı gelirleri istisna tutulduğundan, (A) işletmesi için ilgili hesap döneminde 150€ işletme bazlı zarar hesaplanır.

(A) işletmesi için beklenen düzeltilmiş kapsanan vergi tutarı; işletme bazlı zararın asgari kurumlar vergisi oranıyla çarpılması suretiyle -22,5€ [$= (-150€) \times \%15$]; ATV kapsamında fiili olarak oluşturulan ertelenmiş vergi varlığı da yerel mali zararın yerel kurumlar vergisi oranı ile çarpımı suretiyle -22,5€ [$= (-150€) \times \%15$] olarak hesaplanır. Bu durumda ek 4 üncü maddenin sekizinci fıkrası kapsamında ek cari dönem ATV hesaplanmaz.

6.1.4.1. Vergi gideri fazlasının sonraki hesap dönemlerine devri

Ülkesel bazlı kazancın bulunduğu bir hesap döneminde, düzeltilmiş kapsanan vergilerin sıfırdan küçük olduğu durumda, küresel ATV oranı asgari kurumlar vergisi oranını aşar.

Hesaplanan ek cari dönem küresel ATV'nin ilgili dönemde ödenmesi ihtiyarı olup ödememeyi tercih eden mükellefler vergi gideri fazlası prosedürü uygulayabilir. Öte yandan, küresel ATV oranının asgari kurumlar vergisi oranını aştığı bir dönemde ise mükellefler vergi gideri fazlası prosedürünü uygulamak zorundadır.

Bu prosedürü uygulamayı tercih eden veya uygulamak zorunda olan çok uluslu işletme grupları vergi gideri fazlasını, ilgili hesap dönemi için hesaplanan toplam düzeltilmiş kapsanan vergi tutarından indirir ve sonraki dönemlere devredilebilen vergi gideri fazlası hesabı oluşturur. Çok uluslu işletme grubunun bulunduğu ülkede ülkesel bazlı kazanç elde etmediği bir hesap dönemi için vergi gideri fazlası, ek 4 üncü maddenin sekizinci fıkrası uyarınca hesaplanan ek cari dönem küresel ATV tutarına eşittir. Çok uluslu işletme grubunun bulunduğu ülkede ülkesel bazlı kazanç elde ettiği bir hesap dönemi için vergi gideri fazlası, ilgili hesap dönemi için tespit olunan sıfırdan küçük düzeltilmiş kapsanan vergi tutarına eşittir. Çok uluslu işletme grubu, sıfırdan büyük ülkesel bazlı kazanç ve düzeltilmiş kapsanan vergilere sahip olduğu sonraki her hesap döneminde toplam düzeltilmiş kapsanan vergi tutarını, sonraki dönemlere devredilebilen vergi gideri fazlası hesabında kayıtlı kalan tutar kadar azaltır, ancak sıfırın altına düşemez. Bu durumda sonraki dönemlere devredilebilen vergi gideri fazlası hesabının bakiyesi de aynı tutarda azaltılır. Yerel vergi mevzuatı uyarınca geçmişi hesap dönemlerine taşınarak o dönemlerin kazançlarından indirim konusu yapılan bir zarar tutarına ilişkin vergi gideri fazlası, sonraki dönemlere devredilebilen vergi gideri fazlası hesabına dâhil edilmez.

Bir çok uluslu işletme grubunun vergi gideri fazlası prosedürünü uyguladığı ve ülkesel bazlı zararı olduğu durumda, sıfırdan küçük düzeltilmiş kapsanan vergi tutarı, ek 4 üncü maddenin sekizinci fıkrası uyarınca beklenen düzeltilmiş kapsanan vergiler tutarından az olamaz veya bir ülkede ülkesel bazlı kazanç elde ettiğinde vergi yükü sıfırdan büyük olur.

Bir çok uluslu işletme grubunun, ilgili ülke için ek 4 üncü maddenin sekizinci fıkrası kapsamında yapacağı vergi gideri fazlası prosedürü seçimi yıllık bir seçimdir. Yıllık seçim, beyanda bulunan bağlı işletme tarafından yapılan ve sadece seçimin yapıldığı hesap dönemi için geçerli olan seçimi ifade eder. Bir çok uluslu işletme grubu tarafından, negatif vergi gideri fazlasına sahip olunan hesap döneminde, ülke için toplam düzeltilmiş kapsanan vergi hesaplama-sına söz konusu prosedür uygulanmak suretiyle tespit edilen düzeltilmiş kapsanan vergi tutarı, ülkeye ilişkin vergi yükünün hesaplanmasında kullanılarak bu seçim yapılır. Bu prosedürün seçilmesi durumunda, vergi gideri fazlası, sonraki dönemlerde o ülkeye ilişkin vergi yükünün tespitinde kullanılır.

Bir çok uluslu işletme grubunun yıllık seçim yaptığı ülkedeki bir veya daha fazla bağlı işletmeyi elden çıkarması durumunda, gelecek hesap dönemine devredilen vergi gideri fazlası, devreden gruba bağlı olarak kalmaya devam eder ve çok uluslu işletme grubu devreden bakiyenin bir kaydını tutar. Çok uluslu işletme grubunun bir ülkedeki tüm bağlı işletmelerini elden çıkarması ve sonraki bir hesap döneminde söz konusu ülkede yeniden bağlı işletme edinmesi veya kurması durumunda, vergi gideri fazlası tutarı, söz konusu hesap döneminden itibaren ülke için düzeltilmiş kapsanan vergilerin belirlenmesinde dikkate alınır.

Örnek 1: %15 oranında kurumlar vergisi uygulanan (M) ülkesinde faaliyet gösteren bir çok uluslu işletme grubunun, birinci hesap döneminde 100€ tutarında bir işletme bazlı zararı vardır. Ancak (M) ülkesinin yerel vergi mevzuatı uyarınca, çok uluslu işletme grubunun birinci hesap döneminde 300€ net faaliyet zararı bulunmaktadır. (M) ülkesi için beklenen düzeltilmiş kapsanan vergi tutarı -15€ ve gerçekleşen düzeltilmiş kapsanan vergi tutarı -45€'dur. Çok uluslu işletme grubu, vergi gideri fazlası prosedürünü uygulamayı seçmesi durumunda, birinci hesap döneminde herhangi bir tamamlayıcı vergi ödemez. Bu durumda 30€ tutarında sonraki dönemlere devreden vergi gideri fazlası hesaplanır ve bu tutar vergi gideri fazlası hesabında izlenir. İkinci hesap döneminde çok uluslu işletme grubu (M) ülkesinde 300€ işletme bazlı kazanç ile yerel vergiye tabi kazanç elde etmiş ve 300€ net faaliyet zararının tamamını yerel vergiye tabi kazançtan indirmiştir. ATV uygulaması kapsamında, birinci hesap döneminde kaydedilen 45€ tutarındaki ertelenmiş vergi varlığı, devredilen zararın kullanılması suretiyle kapatılır. Ancak, birinci hesap döneminde vergi gideri fazlası prosedürü seçildiğinden, (M) ülkesi için düzeltilmiş kapsanan vergiler, ikinci hesap döneminde 30€ tutarında vergi gideri fazlasının devri nedeniyle azaltılır. Sonuç olarak, ikinci hesap dönemi için düzeltilmiş kapsanan

vergiler $15\text{€} [= (0\text{€} + 45\text{€} - 30\text{€})]$ ve vergi yükü $\%5 [= 15\text{€} (\text{Düzeltilmiş kapsanan vergi}) / 300\text{€} (\text{İşletme bazlı kazanç})]$ olarak hesaplanır. Bu durumda, (M) ülkesine ilişkin küresel ATV oranı $\%10 [= \text{Asgari Oran } (\%15) - \text{Vergi Yükü } (\%5)]$ olarak hesaplanır ve ikinci hesap döneminde uygulanacak ATV tutarı $30\text{€} [= (300\text{€}) \times \%10]$ olur.

6.2. Kapsanan vergilerin tahsisi

Kapsanan vergiler, vergiye konu kazancı işletme bazlı kazanç veya zarar hesaplamasına dâhil eden bağlı işletmeye tahsis edilir ve söz konusu bağlı işletmenin bulunduğu ülkenin ülkesel bazlı vergi yükünün hesaplanmasında dikkate alınır.

CFC kazancı üzerinden ve kesinti yoluyla hesaplanan vergiler gibi kapsanan vergilerin, bir bağlı işletmenin işletme bazlı kazanç veya zarar hesaplamasına dâhil edilen bir kazanç üzerinden veya bağlı işletmenin bulunduğu ülke dışındaki bir ülke tarafından başka bir bağlı işletme adına tahakkuk ettirilmesi mümkündür. Bu durumda söz konusu kapsanan vergiler, ek 4 üncü maddenin dokuzuncu fıkrası uyarınca, anılan maddenin onuncu fıkrasında düzenlenen sınırlamaya tabi olmak koşuluyla, kazancı elde eden ilgili bağlı işletmeye tahsis edilir. Bu çerçevede kapsanan vergilerin; iş yeri ile ana merkez arasında, vergi şeffaf işletme ile o işletmenin bağlı işletme niteliğindeki sahipleri arasında ve kâr dağıtımı söz konusu olduğunda ise kâr payı elde eden ile dağıtımı yapan bağlı işletme arasında uygun bir şekilde tahsis edilmesi gerekir. Bu kapsamda, sadece ödenen ya da tahakkuk eden cari dönem vergileri değil, ertelenmiş vergiler de tahsisa konu edilir.

6.2.1. Kapsanan vergilerin iş yerine tahsisi

Bir ana merkez veya bir bağlı işletmenin finansal hesaplarında bir iş yerinin kazancıyla ilgili olarak tahakkuk ettirilen kapsanan vergiler, ilgili ülkedeki iş yerine tahsis edilir. Bu durumda söz konusu kapsanan vergiler, vergiyi tahakkuk ettiren bağlı işletmenin düzeltilmiş kapsanan vergilerinden indirilir ve iş yerinin düzeltilmiş kapsanan vergilerine dâhil edilir.

Bir iş yerinin kazancına ilişkin ana merkezde hesaplanan kapsanan vergiler üç aşamada belirlenir:

-Birinci aşama: Ana merkezin yerel vergiye tabi kazancına dâhil edilen iş yeri kazancının tutarı tespit edilir.

-İkinci aşama: Ana merkezin vergiye tabi kazancına dâhil edilen iş yeri kazancından kaynaklanan vergi tutarı tespit edilir. İş yeri kazancının ana merkezin diğer kazançları ile birlikte toplanması durumunda, yurt dışında ödenen vergiler mahsup edilmeden önce ana merkezin toplam kazancına ilişkin vergi tutarı hesaplanır ve bu tutar iş yeri kazancı ile ana merkezin diğer kazançları arasında orantısız olarak tahsis edilir. Yabancı ülke vergilerine konu iş yeri kazancının, ana merkezin zarar etmesi nedeniyle toplam vergiye tabi kazanç tutarından fazla olması durumunda, yurt dışında ödenen vergilerin mahsubundan önceki vergi tutarının tamamı iş yeri kazancına ilişkin olarak değerlendirilir.

-Üçüncü aşama: İş yeri tarafından mahallinde ödenen vergilerin ana merkezin vergilerinden mahsubuna izin verilen kısmı hesaplanır.

Ana merkezin kazancına dâhil edilen iş yeri kazançları üzerinden ödenen kapsanan vergi tutarı, söz konusu iş yeri kazançları nedeniyle doğan vergi tutarının, iş yeri kazançlarına ilişkin mahallinde ödenen mahsup edilebilir vergi tutarını aşan kısmıdır.

Örnek 1: (A) işletmesi bulunduğu ülkede kendi kazancı ve iş yeri kazancı üzerinden $\%20$ oranında, iş yeri ise bulunduğu ülkede $\%12$ oranında kurumlar vergisine tabidir. İş yeri, ilgili hesap döneminde 100€ kazanç elde etmiş ve bu kazanç üzerinden bulunduğu ülkede $12\text{€} (= 100\text{€} \times \%12)$ vergi hesaplamıştır. (A) işletmesi, iş yerinin 100€ kazancının tamamını kendi kazancına dâhil etmiş ve bu kapsamda yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu öncesi vergi tutarını $20\text{€} (= 100\text{€} \times \%20)$ olarak hesaplamıştır. Ancak, (A) işletmesinin iş yeri kazancı nedeniyle hesaplanan vergi tutarı, iş yerine ilişkin yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu sonucunda $8\text{€} (= 20\text{€} - 12\text{€})$ olarak hesaplanmıştır. Söz konusu vergi tutarı (8€), (A) işletmesinin kapsanan vergilerinden indirilir ve iş yerine tahsis edilir.

Yukarıda açıklanan üç aşamalı süreç sonucunda, ana merkezin kapsanan vergilerinden indirilecek vergi tutarı belirlenir. Ana merkezin birden fazla iş yerinin kazancı üzerinden vergiye tabi olması durumunda, söz konusu vergiler ilgili iş yerlerine birbirinden bağımsız olarak tahsis edilir. Ana merkezin kazancına dâhil edilen iş yeri kazançlarına ilişkin belirlenen vergi yükümlülüğünden her bir iş yerine ilişkin mahsubuna izin verilen vergi tutarları indirilerek mahsup sonrası oluşan vergi tutarları tespit olunur. Bu hesaplamada, yurt dışında ödenen verginin mahsubuna ilişkin sınırlamalar da dâhil olmak üzere ana merkezin bulunduğu ülkenin vergi mevzuatı geçerlidir. Örneğin, bir iş yeri tarafından ödenen verginin, sadece ana merkezin kazancına dâhil edilen iş yeri kazancı üzerinden tahakkuk eden vergi yükümlülüğü ile sınırlı olarak mahsup edilmesine imkân verilirken vergilerin çapraz mahsubuna izin verilmeyebilir.

Çapraz mahsuba izin verildiği durumlarda, ana merkez tarafından tahakkuk ettirilen cari dönem vergilerinin; diğer kazanç kaynaklarına veya iş yerlerine ilişkin olarak tahakkuk ettirilen tutarları aşağıda açıklanan dört aşamalı süreç kapsamında belirlenir. Bu süreç, sadece çapraz mahsuba izin veren bir kurumlar vergisi rejimi kapsamında ana merkeze uygulanan vergilerin tahsisi için kullanılmakta olup ana merkezin kazancına dâhil edilen kazançla ilgili olarak uygulanan diğer vergilerin tahsisi için kullanılmaz. Belirtilen sürecin birinci aşamasında her bir iş yeri için yurt dışı kaynaklı kazanç hesaplanır. İkinci aşamasında, yurt dışı kaynaklı kazanca ilişkin tahakkuk eden tahsis edilebilir kapsanan vergilerin toplamı hesaplanır. Üçüncü aşamada her bir iş yeri ve ana merkezin kendisi için bir çapraz mahsup tahsis anahtarı belirlenir. Dördüncü aşamada, tahsis edilebilir kapsanan vergiler iş yerleri ve ana merkez arasında tahsis edilir. Bu kapsamda iş yerlerine yapılacak tahsisler bakımından ek 4 üncü maddenin dokuzuncu fıkrasının (a) bendi hükümleri uygulanır.

Bir şeffaf işletme söz konusu olduğunda bu vergiler, ek 5 inci maddenin dokuzuncu fıkrasında düzenlenen işletme bazlı kazanç veya zararın tahsisine uygun olarak, ek 4 üncü maddenin dokuzuncu fıkrasının (a) bendine göre iş yerine tahsis edilir. Örneğin, bir şeffaf işletmenin bağlı işletme niteliğindeki sahibinin, bir vergi şeffaf işletme aracılığıyla yürütülen faaliyetleri nedeniyle iş yerine atfedilebilen kazanca ilişkin bir vergi ödemesi durumunda söz konusu ödenen vergi iş yerine tahsis edilir.

ATV kapsamındaki birden fazla bağlı işletmenin ana merkezin bulunduğu ülke vergi mevzuatı uyarınca yalnızca tek bir işletme olarak dikkate alındığı durumda, işletmenin yurt dışı kaynaklı kazançları ve buna isabet eden vergileri, söz konusu tek işletmeyi oluşturan bağlı işletmeler arasında tahsis edilir. Yurt dışı kaynaklı kazanca ilişkin vergiler ancak ödendikleri takdirde mahsup edilir.

6.2.2. Kapsanan vergilerin vergi şeffaf işletme ile bu işletmenin bağlı işletme niteliğindeki sahibi arasında tahsisi

Vergi şeffaf işletmeler kuruldukları ülkede kurumlar vergisine tabi olmamakla birlikte, söz konusu işletmelere kuruldukları ya da faaliyet gösterdikleri ülkelerde kapsanan vergi tahakkuk ettirilebilir. Bu durumda, bir vergi şeffaf işletmenin bağlı işletme niteliğindeki sahibine tahsis edilen işletme bazlı kazanç veya zarar ile ilgili olarak vergi şeffaf işletmenin finansal hesaplarına kaydedilen kapsanan vergiler, söz konusu şeffaf işletmenin bağlı işletme niteliğindeki sahibine tahsis edilir.

Bir vergi şeffaf işletmenin faaliyetlerinin ilgili ülkede iş yeri oluşturması ve o ülkedeki net kazancı üzerinden vergiye tabi olması durumunda, vergi şeffaf işletmenin kazancının ilgili kısmı, ek 5 inci maddenin dokuzuncu fıkrası uyarınca öncelikle iş yerine tahsis edilir. Ayrıca, bir vergi şeffaf işletmenin kazancı üzerinden hesaplanan ve bir iş yerine tahsis edilmeyen kapsanan vergiler, mezkûr fıkra uygulamasına benzer şekilde, vergi şeffaf işletmenin her bir bağlı işletme niteliğindeki sahibine, mülkiyet paylarıyla orantılı olarak tahsis edilir. Bir ters hibrit işletme söz konusu olduğunda ise kazanç ve vergiler, ilgili işletmenin kendi üzerinde kalır ve kapsanan vergiler tahsise konu edilmez.

6.2.3. Kapsanan vergilerin CFC'lere tahsisi

CFC'ye doğrudan veya dolaylı olarak sahip olan bağlı işletmenin, CFC kazancındaki payına ilişkin finansal hesaplarında kaydedilen vergi tutarı, ek 4 üncü maddenin onuncu fıkrasındaki sınırlamalara tabi olarak CFC'ye tahsis edilir. Bu durumda söz konusu kapsanan vergiler, vergiyi tahakkuk ettiren bağlı işletmenin düzeltilmiş kapsanan vergilerinden indirilir ve CFC'nin düzeltilmiş kapsanan vergilerine dâhil edilir.

6.2.3.1. Karma CFC vergi düzenlemesi

Karma CFC vergi düzenlemesi, pay sahiplerinin düzenleme kapsamındaki vergi yükümlülüğünün hesaplanması amacıyla tüm CFC'lerin kazanç, zarar ve mahsup edilebilir vergilerini birleştiren ve %15 oranından daha düşük vergi oranı uygulanan bir düzenlemedir. Bir grubun yerel kazancını da dikkate alan herhangi bir karma vergi düzenlemesi, karma CFC vergi düzenlemesi olarak değerlendirilmez. Bu kapsamda CFC'lere tahsis edilen tutarlar, 31/12/2025 tarihinde veya öncesinde başlayan ve 30/6/2027 tarihinden önce sona eren hesap dönemleri için aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde hesaplanır.

Bir CFC'ye tahsis edilen vergi tutarı, bu kurum için belirlenen tahsis anahtarının, tüm CFC'ler için belirlenen tahsis anahtarları toplamına bölünmesi sonucu bulunan oranın, tahsis edilebilir karma CFC vergisi tutarıyla çarpılması suretiyle hesaplanır. Bir CFC'nin tahsis anahtarı ise uygulanan vergi oranının ülkesel bazlı vergi yükünü aşan kısmının, bu kurumun atfedilebilir kazancıyla çarpılması suretiyle tespit olunur.

İşletmenin atfedilebilir kazancı, CFC'nin bağlı işletme niteliğindeki sahibinin ilgili kurumun kazancındaki payıdır. Uygulanan vergi oranı ise CFC kazancı üzerindeki yabancı vergileri CFC vergisine eşitleyen asgari orandır.

Öte yandan, ülkesel bazlı vergi yükü, CFC vergi düzenlemesi kapsamında hesaplanan kapsanan vergiler dikkate alınmaksızın, bir ülkedeki işletmeler için ek 5 inci maddenin on birinci fıkrası uyarınca tespit olunan vergi yüküdür. Ülkesel bazlı vergi yükünün, uygulanan oran veya asgari kurumlar vergisi oranına eşit olması ya da bu oranları aşması durumunda, bağlı işletme için tahsis anahtarı sıfır olarak kabul edilir. Ayrıca, karma CFC vergi düzenlemesinin, bir nitelikli yerel ATV için diğer mahsup edilebilir kapsanan vergilerle aynı şartlarda mahsuba izin vermesi durumunda bu vergi tutarı da ülkesel bazlı vergi yükünün belirlenmesinde dikkate alınır.

Bir bağlı işletmenin, doğrudan veya dolaylı olarak mülkiyet payına sahip olduğu ATV kapsamında olmayan işletmelerin kazançları bakımından karma CFC vergi düzenlemesine tabi olması durumunda; bu düzenleme kapsamında hesaplanan vergi tutarı, ATV kapsamında olmayan işletmelere tahsis edilir. Kendisine tahsis yapılan bu işletmeler için, aynı ülkedeki karma gruplar arasında toplamda en büyük "atfedilebilir kazanç" tutarına sahip karma grup için belirlenen ülkesel bazlı vergi yükü kullanılarak bir tahsis anahtarı hesaplanır ve bu tahsis anahtarı tüm tahsis anahtarları toplamına dâhil edilir.

Örnek 1: (M) ülkesinde yerleşik nihai ana işletmeye sahip bir çok uluslu işletme grubu, söz konusu ülkede karma CFC vergi düzenlemesine tabidir. Bu ülkede, karma CFC vergi düzenlemesi kapsamında uygulanan vergi oranı %13,125'tir.

Nihai ana işletme, (A), (B) ve (C) ülkelerinde yerleşik sırasıyla (A), (B) ve (C) CFC'lerinin %100'üne sahiptir. Söz konusu kurumların ilgili hesap dönemine ilişkin sırasıyla 100€, 50€ ve 25€ atfedilebilir kazancı bulunmaktadır. Ayrıca, ülkesel bazlı vergi yükü (A) ülkesi için %10, (B) ülkesi için %20, (C) ülkesi için %5 hesaplanmıştır.

Nihai ana işletme tarafından karma CFC vergi düzenlemesi kapsamında hesaplanan vergi tutarı 20€ olup bu verginin CFC'lere tahsis edilmesi gerekir.

Her bir CFC için tahsis anahtarı aşağıdaki şekilde hesaplanır:

İşletme	Tahsis Anahtarı Hesaplaması [İşletmenin Atfedilebilir Kazancı x (Uygulanan Oran - Ülkesel Bazlı Vergi Yüğü)]	Tahsis Anahtarı
(A) İşletmesi	$100\text{€} \times (\%13,125 - \%10)$	3,125€
(B) İşletmesi	$50\text{€} \times (\%13,125 - \%20)$	Tahsis Yok
(C) İşletmesi	$25\text{€} \times (\%13,125 - \%5)$	2,031€
Tüm Tahsis Anahtarlarının Toplamı		5,156€

Karma CFC vergi düzenlemesi kapsamında tahakkuk ettirilen 20€ tutarındaki vergi, söz konusu tahsis anahtarları kullanılarak aşağıdaki şekilde tahsis edilir:

İşletme	Tahsisat Tutarı Hesaplaması (Tahsis Anahtarı / Tüm Tahsis Anahtarlarının Toplamı) x Tahsis Edilebilir Karma CFC Vergisi	Tahsis Edilen Karma CFC Vergisi
(A) İşletmesi	$(3,125\text{€} / 5,156\text{€}) \times 20\text{€}$	12,12€
(B) İşletmesi	Tahsis Yok	Tahsis Yok
(C) İşletmesi	$(2,031\text{€} / 5,156\text{€}) \times 20\text{€}$	7,88€
Tahsis Edilen Toplam Karma CFC Vergisi		20€

Örnek 2: Diğer tüm varsayımlar Örnek 1 ile aynıdır. Ancak (A) ülkesinde, bağıli işletme niteliğinde olmayan (A1) ile bağıli işletme olan (A2) olmak üzere iki işletme bulunmaktadır. (A) ülkesindeki toplam kazancın 100€'su (A1) işletmesine ait olup bu kazancın 25€'su işletmenin atfedilebilir kazancıdır. Toplam kazancın 75€'su (A2) işletmesine ait olup bu kazancın tamamı işletmenin atfedilebilir kazancıdır. Her bir CFC için tahsis anahtarı aşağıdaki şekilde hesaplanır:

İşletme	Tahsis Anahtarı Hesaplaması [İşletmenin Atfedilebilir Kazancı x (Uygulanan Oran - Ülkesel Bazlı Vergi Yüğü)]	Tahsis Anahtarı
(A1) İşletmesi	$25\text{€} \times (\%13,125 - \%10)$	0,781€
(A2) İşletmesi	$75\text{€} \times (\%13,125 - \%10)$	2,344€
(B) İşletmesi	$50\text{€} \times (\%13,125 - \%20)$	Tahsis Yok
(C) İşletmesi	$25\text{€} \times (\%13,125 - \%5)$	2,031€
Tüm Tahsis Anahtarlarının Toplamı		5,156€

Karma CFC vergi düzenlemesi kapsamında tahakkuk ettirilen 20€ tutarında vergi, söz konusu tahsis anahtarları kullanılarak aşağıdaki şekilde tahsis edilir:

İşletme	Tahsisat Tutarı Hesaplaması (Tahsis Anahtarı / Tüm Tahsis Anahtarlarının Toplamı) x Tahsis Edilebilir Karma CFC Vergisi	Tahsis Edilen Karma CFC Vergisi
(A1) İşletmesi	$(0,781\text{€} / 5,156\text{€}) \times 20\text{€}$	(A1) işletmesi bağıli işletme niteliğinde olmayan bir işletme olduğu için hariç tutulmuştur.
(A2) İşletmesi	$(2,344\text{€} / 5,156\text{€}) \times 20\text{€}$	9,09€
(B) İşletmesi	Tahsis Yok	Tahsis Yok
(C) İşletmesi	$(2,031\text{€} / 5,156\text{€}) \times 20\text{€}$	7,88€
Tahsis Edilen Toplam Karma CFC Vergisi		16,97€

Karma CFC vergisinin 3,03€'su [= (0,781€ / 5,156€) x 20€], (A1) işletmesine atfedilmiştir. Ancak (A1) bağlı işletme niteliğinde olmayan bir işletme olduğu için söz konusu tutar çok uluslu işletme grubunun düzeltilmiş kapsanan vergilerine dâhil edilmez.

6.2.4. Kapsanan vergilerin hibrit ve ters hibrit işletmelere tahsis

Hibrit ve ters hibrit işletmelerin kazançlarına ilişkin olarak, bu işletmelere doğrudan veya dolaylı sahip olan bağlı işletmeler adına tahakkuk eden kapsanan vergiler, söz konusu hibrit ve ters hibrit işletmelere tahsis edilir. Bu kapsamda tahsis edilen tutar, Tebliğin (6.2.1.) bölümünde ana merkez ile iş yeri arasında kapsanan vergilerin tahsisi için yapılan açıklamalar çerçevesinde tespit edilir. Bununla birlikte, pasif nitelikli kazanç dolayısıyla hibrit işletme veya ters hibrit işletmeye tahsis edilen vergiler, ek 4 üncü maddenin onuncu fıkrası uyarınca sınırlamaya tabidir. Bağlı işletme sahibi, hibrit işletme veya ters hibrit işletme tarafından dağıtılan tutarlar üzerinden vergiye tabi olduğunda bu vergiler de mezkûr maddenin dokuzuncu fıkrasının (ç) bendi uyarınca hibrit işletme veya ters hibrit işletmeye tahsis edilir.

Hibrit işletmenin aynı mülkiyet paylarına doğrudan veya dolaylı olarak sahip olan birden fazla bağlı işletmenin bulunması durumunda, söz konusu işletmelerin finansal hesaplarında yer alan kapsanan vergiler de hibrit işletmeye tahsis edilir.

Örnek 1: (A), (B) ve (C) ülkelerinde yerleşik sırasıyla (A), (B) ve (C) işletmelerinden; (A) işletmesi (B) işletmesine, (B) işletmesi ise (C) işletmesine sahip olup (C) ülkesinde başka bir bağlı işletme bulunmamaktadır. Anılan işletmeler şeffaf işletme değildir. (A) ülkesi, (B) ve (C) işletmelerini, (B) ülkesi de (C) işletmesini mali açıdan saydam olarak değerlendirmektedir. (C) işletmesi pasif nitelikli olmayan 100€ kazancı üzerinden (C) ülkesinde %10 vergiye tabi olup bu kapsamda 10€ (= 100€ x %10) vergi öder. (C) işletmesinin kazancına ilişkin olarak (B) işletmesi (B) ülkesinde %15 oranında vergilendirilmekte olup mahallinde ödenen vergilerin mahsubu sonucunda (B) işletmesi yalnızca 5€ [= (100€ x %15) - 10€] vergi öder. Aynı şekilde, (C) işletmesinin kazancına ilişkin olarak (A) işletmesi (A) ülkesinde %18 oranında vergilendirilmekte ancak (B) ve (C) ülkelerinde ödenen vergilerin mahsubu sonucu (A) işletmesi yalnızca 3€ [= (100€ x %18) - 10€ - 5€] vergi öder. (A) ve (B) işletmeleri tarafından ödenen vergiler, ilgili finansal tablolarda gösterilir. Bu durumda, (B) işletmesi tarafından ödenen 5€ ve (A) işletmesi tarafından ödenen 3€ vergi, (C) işletmesine tahsis edilir ve (C) ülkesinin vergi yükü %18 [= (10€ + 5€ + 3€) / 100€] olarak hesaplanır.

6.2.5. Kâr payları ve diğer dağıtımlar üzerindeki kapsanan vergilerin tahsisi

Bağlı işletmeler arasında mülkiyet paylarına ilişkin yapılan dağıtımlarla bağlantılı olarak hesaplanan vergiler tahsise konu edilir. Bu kapsamda, ilgili hesap dönemi içerisinde bir bağlı işletme tarafından bağlı işletme niteliğindeki sahiplerine mülkiyet paylarına ilişkin yapılan dağıtım veya kâr dağıtımı sayılan durumlarda, bu tutarlar üzerinden kesilen vergiler ile diğer benzer vergiler ek 4 üncü maddenin dokuzuncu fıkrasının (d) bendi uyarınca dağıtımı yapan bağlı işletmeye tahsis edilir. Bu tahsisat hükmü, dağıtım yapılan bağlı işletmenin bulunduğu ülkenin vergi mevzuatı uyarınca kâr payı olarak nitelendirilmeyen bir dağıtımla ilgili vergiler ile işletmenin bağlı işletme niteliğindeki sahibine, bulunduğu ülkedeki vergi mevzuatı ve finansal muhasebe uygulamaları açısından öz sermaye payı olarak kabul edilen bir paya ilişkin dağıtılmış sayılan kazançlar üzerinden tahakkuk ettirilen kapsanan vergiler için de geçerlidir.

Bağlı işletmeler tarafından yapılan dağıtımlarla ilgili tahakkuk ettirilen kapsanan vergiler, kazancı asıl elde eden bağlı işletmenin bulunduğu ülkeye tahsis edilir. Ancak bir bağlı işletmeye mülkiyet zinciri aracılığıyla dolaylı olarak sahip olunması durumunda bu kapsanan vergiler, kâr payını ilk dağıtan ve dolayısıyla vergiyi doğuran bağlı işletmenin bulunduğu ülkeye tahsis edilir.

6.2.6. Kapsanan vergilerin ana merkeze tahsisi

Bir iş yerinin işletme bazlı kazancının, ek 5 inci maddenin sekizinci fıkrasının (c) bendi uyarınca ana merkezin işletme bazlı kazancı olarak kabul edildiği durumda, iş yerinin bulunduğu ülkede elde edilen kazançla ilişkin o ülkede hesaplanan düzeltilmiş kapsanan vergiler, ek 4 üncü maddenin dokuzuncu fıkrasının (e) bendine göre ana merkezin düzeltilmiş kapsanan vergisi olarak dikkate alınır. Şu kadar ki, söz konusu kapsanan vergi tutarı, ana merkezin bulunduğu ülkede uygulanan en yüksek kurumlar vergisi oranının ilgili kazançla çarpılması suretiyle tespit olunan tutardan fazla olamaz.

Bir iş yerinin işletme bazlı zararının, ek 5 inci maddenin sekizinci fıkrasının (c) bendi uyarınca ana merkezin bir gideri olarak değerlendirildiği durumda, iş yerinin mali zararına ilişkin oluşturulan ertelenmiş vergi varlığı, iş yerinin veya ana merkezin bulunduğu ülkenin düzeltilmiş kapsanan vergilerinde indirim olarak dikkate alınmaz. Aynı şekilde, söz konusu ertelenmiş vergi varlığı iş yerinin bulunduğu ülkede kullanıldığında, iş yeri veya ana merkezin bulunduğu ülkenin düzeltilmiş kapsanan vergilerini artırmaz. Bununla birlikte, iş yerinin zararına ilişkin olarak ana merkezin bulunduğu ülkede kaydedilen ertelenmiş vergi varlıkları kullanılmaya devam edilir.

6.2.7. Pasif nitelikli kazançlara ilişkin tahsisat sınırlaması

Ek 4 üncü maddenin onuncu fıkrası, bir bağlı işletmenin pasif nitelikteki kazançlarına ilişkin hesaplanan vergilerin, bu işletmenin bağlı işletme niteliğindeki sahibi tarafından bağlı işletmeye tahsisine bir sınırlama getirir. Bu düzenleme ile işletmenin bağlı işletme niteliğindeki sahibinin yüksek vergili bir ülkede söz konusu kazançlar üzerinden ödediği vergilerin, düşük vergili ülkenin küresel ATV'sinin tespitinde bu ülkedeki diğer kazançlarla birlikte dikkate alınması engellenir.

Bu kapsamda, bağlı işletmelere tahsis edilen vergilerin kaynağı olan kazançlardan; faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış gelirleri gibi pasif nitelikteki kazançlara tekabül eden kapsanan vergiler ile söz konusu kazançların bağlı işletmenin bulunduğu ülke için belirlenen küresel ATV oranıyla çarpılması sonucu hesaplanan tutardan düşük olanı, mezkûr maddenin dokuzuncu fıkrasının (c) ve (ç) bentleri uyarınca yapılacak tahsise konu edilir. Şu kadar ki, söz konusu ATV oranının belirlenmesinde, CFC vergi düzenlemesi ya da mali saydamlık kuralları uyarınca bağlı işletmeye tahsis edilecek olan vergiler dikkate alınmaz.

Örnek 1: (A) işletmesi, bir çok uluslu işletme grubunun (A) ülkesinde bulunan bağlı işletmesidir. (A) ülkesinin kurumlar vergisi oranı %25 olup söz konusu ülkede pasif nitelikli kazançlara ilişkin olarak CFC vergi düzenlemesi uygulanmaktadır.

(A) işletmesi, %5 oranında kurumlar vergisi uygulayan (B) ülkesinde yerleşik tek bağlı işletme olan (B) işletmesinin tamamına sahiptir. Birinci hesap döneminde, (B) işletmesinin işletme bazlı kazancı 100€ olup bunun 40€ tutarındaki kısmı (A) ülkesinin CFC vergi düzenlemesine tabi olan pasif nitelikteki kazançtır.

(B) işletmesine ilişkin CFC vergisi; bu işletmenin pasif nitelikteki kazancına (40€), (A) ülkesindeki kurumlar vergisi oranının (%25) uygulanması suretiyle hesaplanan tutardan mahallinde ödenen yabancı vergi tutarının mahsup edilmesi sonucu tespit olunur. Buna göre, hesaplanan vergi 8€'dur [$= (40€ \times \%25) - (40€ \times \%5)$]. (A) işletmesinin birinci hesap döneminde başka bir faaliyet kazancı bulunmamaktadır.

(A) ve (B) ülkelerine ilişkin ilgili ülke mevzuatları kapsamında yapılan hesaplamalar aşağıda gösterilmektedir:

(A) İşletmesi - (A) Ülkesi	Tutar
• Faaliyet Kazançları	0€
• CFC Kazancı (B İşletmesi)	40€
Toplam Vergiye Tabi Kazanç	40€
• Faaliyet Kazançları Üzerinden Hesaplanan Vergi (0€ x %25)	0€
• CFC Kazancı Vergisi (40€ x %25)	10€
• Mahallinde Ödenen Yabancı Vergi (40€ x %5)	(2€)
(A) Ülkesi Toplam Vergi	8€
(B) İşletmesi - (B) Ülkesi	Tutar
• Faaliyet Kazançları	60€
• Pasif Nitelikteki Kazanç	40€
Toplam Vergiye Tabi Kazanç	100€
• Faaliyet Kazançları Üzerinden Hesaplanan Vergi (60€ x %5)	3€
• Pasif Nitelikteki Kazanç Üzerinden Hesaplanan Vergi (40€ x %5)	2€
(B) Ülkesi Toplam Vergi	5€

Bu durumda, (A) ülkesinden (B) ülkesine tahsis edilebilecek CFC vergisi tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanır:

-(B) ülkesi için bağlı işletme niteliğindeki sahibin pasif nitelikteki kazançlarına ilişkin kapsanan vergiler dikkate alınmaksızın hesaplanan vergi yükü %5 [= (5€ / 100€)] olup küresel ATV oranı ise %10'dur (= %15 - %5).

-Pasif nitelikteki kazançların küresel ATV oranı ile çarpımı sonucu tespit edilen vergi tutarı 4€'dur (= 40€ x %10).

-Bu kapsamda hesaplanan vergi tutarı (4€) veya pasif nitelikteki kazançta tekabül eden kapsanan vergi tutarından (8€) düşük olanı, (B) işletmesine tahsis edilir. (A) ülkesinde tahsise konu edilmeyen 4€ tutarındaki kapsanan vergi bu ülkenin vergi yükünün tespitinde dikkate alınır.

Aşağıdaki tablo, (A) ve (B) ülkelerinin küresel ATV'sine ilişkin yapılan hesaplamaları göstermektedir:

(A) İşletmesi - (A) ülkesi	Tutar
İşletme Bazlı Kazanç	0€
• (A) Ülkesi Toplam Vergi	8€
• (B) Ülkesine Tahsis Edilen CFC Vergisi	(4€)
(A) Ülkesi Toplam Düzeltilmiş Kapsanan Vergiler	4€
Vergi Yükü	---
Küresel ATV Tutarı	---
(B) İşletmesi - (B) ülkesi	Tutar
• Faaliyet Kazançları	60€
• Pasif Nitelikteki Kazanç	40€
İşletme Bazlı Kazanç	100€
• (B) Ülkesi Vergisi	5€
• (A) Ülkesinden Tahsis Edilen CFC Vergisi	4€
(B) Ülkesi Toplam Düzeltilmiş Kapsanan Vergiler	9€
Vergi Yükü (9€ / 100€)	%9
Küresel ATV Oranı (%15 - %9)	%6
Küresel ATV Tutarı (100€ x %6)	6€

6.3. Geçici farklılıkların giderilmesi

Kazanç veya zararların finansal muhasebe ve vergi mevzuatı bakımından farklı hesap dönemlerinde dikkate alınması nedeniyle geçici farklılıklar ortaya çıkabilir. Söz konusu geçici farklılıklar, ek 4 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca toplam ertelenmiş vergi düzeltme tutarının düzeltilmiş kapsanan vergilere dâhil edilmesi suretiyle giderilir.

Örnek 1: (Z) ülkesinde kurumlar vergisi oranı %15'tir. Anılan ülkede faaliyette bulunan (A) işletmesi birinci hesap döneminde doğrudan gider yazılabilen ancak finansal muhasebe hesaplamaları kapsamında beş hesap dönemi boyunca amortismanına tabi tutulması gereken bir demirbaşını 100€'ya satın almış olup aynı hesap döneminde 100€ tutarında faaliyet kazancı elde etmiştir. Amortismanına tabi demirbaşın doğrudan gider yazılması nedeniyle, söz konusu işletmenin yerel vergi mevzuatı uyarınca vergiye tabi bir kazancı bulunmamaktadır. Ancak finansal muhasebe ve ATV hesaplamaları doğrultusunda, (A) işletmesinin ilgili hesap döneminde $80€ [= 100€ (\text{faaliyet kazancı}) - 20€ (\text{amortisman gideri})]$ kazancı bulunmakta olup vergi yükü %0 ($= 0€ / 80€$) olarak hesaplanır. Dolayısıyla ATV kapsamında ertelenmiş vergi muhasebesinin dikkate alınmaması durumunda, birinci hesap dönemi için (Z) ülkesinde vergiye tabi olmayan 80€ kazanç üzerinden $12€ (= 80€ \times \%15)$ tutarında ATV hesaplanır. Ancak ertelenmiş vergi muhasebesi uygulaması sonucunda, oluşan geçici fark tutarına (80€) birinci hesap dönemi için %15 asgari kurumlar vergisi oranının uygulanması suretiyle 12€ tutarında bir ertelenmiş vergi yükümlülüğü kaydedilerek söz konusu geçici fark giderilir.

6.3.1. Toplam ertelenmiş vergi düzeltme tutarının tespiti

Bir bağlı işletmenin bir hesap dönemindeki düzeltilmiş kapsanan vergilerine ek 4 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca eklenmesi gereken toplam ertelenmiş vergi düzeltme tutarı, anılan maddenin dördüncü ve beşinci fıkralarına göre tespit edilir.

Yürürlükteki kurumlar vergisi oranının asgari kurumlar vergisi oranının altında olması durumunda, toplam ertelenmiş vergi düzeltme tutarı hesaplamasının başlangıç noktası olarak bir bağlı işletmenin finansal hesaplarında tahakkuk eden ertelenmiş vergi gideri tutarı dikkate alınır; ancak kurumlar vergisi oranının asgari kurumlar vergisi oranının üzerinde olması durumunda ise söz konusu ertelenmiş vergi gideri, asgari kurumlar vergisi oranı üzerinden yeniden hesaplanır. Örneğin, %20 oranında kurumlar vergisi uygulanan ülkede bulunan ve 100€ kazanç üzerinden $20€ (= 100€ \times \%20)$ ertelenmiş vergi yükümlülüğü kaydeden bir bağlı işletme, ertelenmiş vergi yükümlülüğünü asgari kurumlar vergisi oranı üzerinden $15€ (= 100€ \times \%15)$ olarak yeniden hesaplar ve ATV'nin tespitinde bu tutarı dikkate alır. Öte yandan, %10 oranında kurumlar vergisi uygulayan bir ülkede bulunan ve 100€ kazanç üzerinden $10€ (= 100€ \times \%10)$ ertelenmiş vergi yükümlülüğü kaydeden bir bağlı işletme, söz konusu ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarını herhangi bir düzeltmeye tabi olmaksızın dikkate alır.

Bir hesap dönemi için kaydedilen ertelenmiş vergi gideri, hesap döneminin başlangıcı ile sonu arasındaki ertelenmiş vergi varlıkları ve yükümlülüklerindeki net değişimi ifade eder. ertelenmiş vergi varlıkları oluşturuldukları dönemde negatif vergi gideri (vergi faydası), ertelenmiş vergi yükümlülükleri ise vergi gideri olarak kaydedilir. Bir ertelenmiş vergi varlığı veya yükümlülüğü ters kayıtla kapatılırken, söz konusu varlık veya yükümlülüğün kayıtlara alındığı tutar ve oran dikkate alınarak işlem yapılır. Bu kapsamda ters kayıtla kapatıldıkları dönemde, bir ertelenmiş vergi yükümlülüğü negatif ertelenmiş vergi gideri, bir ertelenmiş vergi varlığı ise ertelenmiş vergi gideri olarak kaydedilir.

Örnek 1: %30 oranında kurumlar vergisi uygulayan (Z) ülkesinde yerleşik bağlı işletmenin söz konusu ülkede yerel vergiye tabi kazancı oluşmamıştır. Ancak, anılan bağlı işletmenin geçici farklılıklar nedeniyle 80€ işletme bazlı kazancı bulunmaktadır. Bu durumda, yürürlükteki kurumlar vergisi oranı asgari kurumlar vergisi oranının üzerinde olduğundan, birinci hesap döneminde asgari kurumlar vergisi oranı dikkate alınarak $12€ (= 80€ \times \%15)$ tutarında bir ertelenmiş vergi yükümlülüğü hesaplanır. Söz konusu ertelenmiş vergi yükümlülüğünün ters kayıtla kapatıldığı dönemde ise 12€ tutarında negatif ertelenmiş vergi gideri olarak kaydedilir.

Bu ülkede kurumlar vergisi oranının %10 olması durumunda ise ertelenmiş vergi yükümlülüğü, söz konusu oran dikkate alınarak $8\text{€} (= 80\text{€} \times \%10)$ olarak hesaplanacak olup bu yükümlülüğün ters kayıtlı kapatıldığı dönemde de bu tutar dikkate alınacaktır.

Bu hesaplamalar bakımından bir bağlı işletmenin ertelenmiş vergi gideri olarak, söz konusu bağlı işletmenin finansal muhasebe net kazanç veya zararında tahakkuk eden ertelenmiş vergi gideri dikkate alınır. Bu kapsamda, bir bağlı işletmenin Tebliğin (5.1.5.) bölümünde yer alan açıklamalar kapsamında nihai ana işletmenin konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında kullanılan finansal muhasebe standardından farklı bir muhasebe standardı kullanması durumunda da, bu bağlı işletmenin ertelenmiş vergi gideri olarak, finansal muhasebe net kazanç veya zararında tahakkuk eden ertelenmiş vergi gideri dikkate alınır.

Öte yandan, bir bağlı işletmeye atfedilebilen ve yalnızca konsolide finansal tablolarda gösterilmiş olan gelir ve giderler söz konusu olduğunda, bu gelir ve gider kalemleri ilgili bağlı işletme özelinde hesaplanır. Bu durumda, bir bağlı işletmeye ilişkin olarak finansal hesaplarında veya konsolide finansal hesaplarında kaydedilen ertelenmiş vergi giderleri, söz konusu bağlı işletmenin toplam ertelenmiş vergi düzeltme tutarının hesaplamasına dâhil edilir ve düzeltilmiş kapsanan vergilerinin tespitinde dikkate alınır.

6.3.1.1. Ertelenmiş vergi giderinden yapılan indirimler

6.3.1.1.1. Ülkesel bazlı kazanç veya zararın hesaplamasına dâhil edilmeyen kazançlara ilişkin ertelenmiş vergi gideri

Ülkesel bazlı kazanç veya zarar hesaplamasına dâhil edilmeyen kazançlara ilişkin ertelenmiş vergi gideri, toplam ertelenmiş vergi düzeltme tutarı hesabında dikkate alınmaz.

Örnek 1: (M) işletmesi, %15 oranında kurumlar vergisi uygulayan ve işletme bazlı kazanç veya zararın tespitinde dikkate alınmayan öz sermaye kazanç veya zararı üzerinden yerel vergi hesaplanan (C) ülkesinde bulunan bir bağlı işletmedir. Bir hesap döneminde, (M) işletmesi tarafından 300€ tutarında işletme bazlı zarar ve 100€ tutarında öz sermaye zararı kaydedilmiştir. Söz konusu öz sermaye zararı, (C) ülkesinin ülkesel bazlı kazanç veya zarar hesaplamasına dâhil edilmez. (M) işletmesinin ATV matrahı ile yerel vergi matrahı arasında başka bir fark bulunmadığından, işletme bazlı zararı 300€, yerel mali zararı ise 400€ olarak dikkate alınır. Bu durumda, $60\text{€} (= 400\text{€} \times \%15)$ tutarında bir ertelenmiş vergi varlığı oluşturulur. Ancak bu hesaplanan ertelenmiş vergi varlığının, $15\text{€} (= 100\text{€} \times \%15)$ tutarındaki kısmı işletme bazlı kazanç veya zararın tespitinde dikkate alınmayan öz sermaye zararı ile ilişkili olduğundan, ATV kapsamında sadece $45\text{€} (= 60\text{€} - 15\text{€})$ tutarındaki kısmı dikkate alınır.

6.3.1.1.2. Belirsiz bir vergi pozisyonuyla ilgili ertelenmiş vergi gideri

Belirsiz bir vergi pozisyonuyla ilgili ertelenmiş vergi gideri, toplam ertelenmiş vergi düzeltme tutarı hesabında dikkate alınmaz. Belirsiz vergi pozisyonu, finansal hesaplarda kaydedilen ertelenmiş vergi gideri ve ertelenmiş vergi yükümlülüğüne ilişkin kabul edilmeyen tahakkuk ile potansiyel tahakkuktan oluşur. Kabul edilmeyen tahakkuk söz konusu olduğunda bu tutarların gerçekte ödenip ödenmeyeceğine ilişkin belirsizlik; potansiyel tahakkuk söz konusu olduğunda ise bu tutarın ne zaman ödeneceğine ilişkin belirsizlik nedeniyle, bu tutarlar ödeninceye kadar hesaplamaya dâhil edilmez.

Bu düzenleme kapsamında kabul edilmeyen tahakkuk, bağlı işletmenin finansal hesaplarında tahakkuk eden ve belirsiz bir vergi pozisyonuyla ilgili olan ertelenmiş vergi giderindeki herhangi bir değişim ile bir bağlı işletmenin finansal hesaplarında tahakkuk eden ve bir bağlı işletmeden yapılan dağıtımlarla ilgili ertelenmiş vergi giderindeki herhangi bir değişimi ifade eder. Bağlı işletmeler arasında yapılacak olan dağıtımların zamanlaması çok uluslu işletme grubu tarafından belirlenebildiğinden, bu dağıtımlar üzerinden tahakkuk eden ertelenmiş vergi tutarları da düzeltilmiş kapsanan vergilerde meydana gelen cari bir artış olarak dikkate alınmaz.

Potansiyel tahakkuk ifadesi ise bir bağıli işletmenin finansal hesaplarında bir hesap dönemi için ertelenmiş vergi yükümlülüğünde kaydedilen ancak ilgili hesap dönemini takip eden beş hesap dönemi içinde ödenmesi beklenmeyen ve toplam ertelenmiş vergi düzeltme tutarına dâhil edilmeyen bir artışı ifade eder. Şu kadar ki, küresel ATV bilgi beyannamesini veren bağıli işletme tarafından yıllık seçim yapılması durumunda, söz konusu artış toplam ertelenmiş vergi düzeltme tutarından hariç tutulur.

6.3.1.1.3. Ertelenmiş vergi varlığına ilişkin hesap veya değer düzeltmesi

Ertelenmiş vergi varlıklarına ilişkin hesap veya değer düzeltmelerinden kaynaklanan tutarlar, toplam ertelenmiş vergi düzeltme tutarına dâhil edilmez. Sonraki dönemlerde, yerel mali zararın bir kısmının veya tamamının mahsup edilebileceği vergiye tabi bir kazancın oluşmaması durumunda, finansal muhasebe hesaplamaları kapsamında bir değerlendirme karşılığı ayrılır ya da muhasebe kayıtlarında buna ilişkin bir düzeltme yapılır. Bu kapsamda, yalnızca gelecek hesap dönemlerinde mahsup edilemeyeceği öngörülen zarar tutarı kadar bir karşılık ayrılması ya da düzeltme yapılması mümkündür. Sonraki dönemlerde finansal tahminlerin değişmesi ve cari dönem veya sonraki dönemlere ilişkin vergiye tabi kazanç öngörülmesi durumunda, tahminin değiştiği dönemde, önceden yapılan düzeltme veya ayrılan karşılık kapatılır.

Yerel mali zarara ilişkin hesaplanan ertelenmiş vergi varlığı, sonraki hesap dönemlerinde kullanılıp kullanılmayacağına bakılmaksızın, ATV hesaplamaları kapsamında söz konusu zararın oluştuğu hesap döneminde dikkate alınır. Söz konusu zararların ATV kapsamında dikkate alınabilmesi için geçmiş hesap dönemlerine ilişkin bu zararların ilgili ülke mevzuatı uyarınca mahsup imkânı bulunmalıdır.

Örnek 1: Bir bağıli işletmenin birinci hesap döneminde 100€ tutarında bir işletme bazlı zarar elde ettiği ve buna ilişkin olarak 15€ tutarında ertelenmiş vergi varlığı oluşturduğu; aynı zamanda finansal tahminlere göre de söz konusu mali zararının sonraki dönemlerde kullanılmayacağı varsayılmaktadır. Buna göre; bu mali zarara ilişkin değer düşüklüğü karşılığı ayrılması veya muhasebe kayıtlarında yapılan bir düzeltme nedeniyle, söz konusu zarara ilişkin bir fayda (negatif vergi gideri) sağlanmaz. Ancak, bu durum ATV uygulaması bakımından dikkate alınmaz ve söz konusu zarara ilişkin ertelenmiş vergi varlığı oluşturulur. İkinci hesap döneminde, tahminlerin değiştiği ve bu nedenle daha önce ayrılmış olan karşılığın ya da yapılmış olan düzeltme kaydının ters kayıtla kapatıldığı varsayıldığında yine bu kapsamda yapılan düzeltmeler de ATV uygulaması bakımından dikkate alınmaz. Üçüncü hesap döneminde, 100€ işletme bazlı kazanç elde edildiği varsayıldığında, önceki yıllarda oluşan zarara ilişkin hesaplanan ertelenmiş vergi varlığı kullanılarak tersine çevrilir.

6.3.1.1.4. Cari hesap dönemindeki vergi oranlarının değişiminden kaynaklanan ertelenmiş vergi gideri

İlgili ülkenin yürürlükteki kurumlar vergisi oranındaki bir değişiklikten kaynaklanan ertelenmiş vergi gideri tutarı, hâlihazırda tahakkuk etmiş olan vergi giderinde yapılan değişiklikler ile ilgili olduğundan, bu tutarlar, vergi oranı değişikliğinin gerçekleştiği hesap döneminin toplam ertelenmiş vergi düzeltme tutarına dâhil edilmez. Örneğin, yürürlükteki kurumlar vergisi oranının %10'dan %15'e artırılması nedeniyle finansal tablolara ilave bir ertelenmiş vergi giderinin yansıtılması durumunda, bu tutar cari hesap dönemindeki işletme bazlı kazanç ile ilgili olmadığı için o dönemin kapsanan vergilerine ilave edilmez.

6.3.1.1.5. Vergi kredilerine ilişkin ertelenmiş vergi gideri

Vergi kredilerinin oluşturulmasıyla ilgili hesaplanan ertelenmiş vergi faydası ile vergi kredilerinin kullanımına ilişkin hesaplanan ertelenmiş vergi gideri, toplam ertelenmiş vergi düzeltme tutarının hesaplanmasından hariç tutulur. Vergi kredisi, mükelleflerin devlete karşı olan vergi borçlarından doğrudan mahsup edebilecekleri ve dolayısıyla mükelleflerin toplam vergi borcunu azaltan bir tutardır ve bu itibarla vergiye tabi kazanç tutarını azaltan indirimlerden

farklıdır. Bu kapsamda, nitelikli yatırım harcamalarını gerçekleştiren mükelleflere, belirli şartların sağlanması durumunda ileride ödenecek vergilerinden mahsup imkânı sağlayan vergi teşviki uygulamaları vergi kredisi olarak değerlendirilir. Dolayısıyla, indirimli kurumlar vergisi uygulaması uyarınca yatırım teşvik belgesi kapsamında hak kazanılan yatırıma katkı tutarlarının kullanılmayarak devredilen kısımlarına ilişkin finansal hesaplarda kaydedilen ertelenmiş vergi varlıkları ile bu ertelenmiş vergi varlıklarının kullanımı dolayısıyla kaydedilen ertelenmiş vergi tutarları, toplam ertelenmiş vergi düzeltme tutarının tespitinde dikkate alınmaz.

Ayrıca mükelleflerin toplam vergi borçlarından mahsup edilebilen yurt dışında ödenen vergiler ya da başka bir işletme tarafından dağıtılan kârlar üzerinden kesilen vergiler de yine toplam ertelenmiş vergi düzeltme tutarının tespitinde dikkate alınmaz.

Vergi kredilerinin oluşturulması ve kullanımına ilişkin kaydedilen ertelenmiş vergi tutarlarının yanı sıra, bu kredilerin oluşumu ve kullanımından kaynaklanan ertelenmiş vergi giderindeki herhangi bir değişiklik de düzeltilmiş kapsanan vergilerin hesaplanmasına dâhil edilmez. Örneğin, yurt dışında ödenen vergilerin mahsup edilemeyen ve sonraki dönemlere devreden kısmına ilişkin bir ertelenmiş vergi varlığı oluşturulduğunda, toplam ertelenmiş vergi düzeltme tutarına dâhil edilmez ve dolayısıyla düzeltilmiş kapsanan vergilerde bir azalmaya sebep olmaz. Benzer şekilde, sonraki hesap dönemlerine devreden söz konusu tutar bir sonraki hesap döneminde kullanıldığında, bu ertelenmiş vergi varlığının kullanımı da düzeltilmiş kapsanan vergilerde bir artışa sebep olmaz.

Vergi kredilerinin oluşturulmasından kaynaklanan ertelenmiş vergi varlıkları toplam ertelenmiş vergi düzeltme tutarına dâhil edilmediğinden ve dolayısıyla düzeltilmiş kapsanan vergileri azaltmadığından, söz konusu kredilerin oluşturulması ek 4 üncü maddenin sekizinci fıkrası kapsamında ek cari dönem küresel ATV'ye neden olmaz.

Yurt dışından elde edilen kazançların yurt içi faaliyetler nedeniyle oluşan mali zarardan mahsup edilememesi durumunda, söz konusu mali zararın tamamına ilişkin ertelenmiş vergi varlığı oluşturulur ve bu tutar, sonraki hesap dönemlerinde kullanılması durumunda kapsanan vergilere dâhil edilir. Ancak bir ülkede yurt dışından elde edilen kazançların vergiye tabi olması ve o ülkenin yerel vergi mevzuatı uyarınca, bir bağlı işletmenin yurt içi faaliyetlerinden kaynaklı zararının yurt dışı faaliyetlerden elde edilen kazançtan mahsup edilebilmesi ve yurt dışında ödenen vergilerin mahsup edilemeyen kısmının sonraki bir hesap döneminde, ilgili ülkede hesaplanan vergi tutarından indirilmesi mümkündür. Bu durumda, ek 4 üncü maddenin dördüncü fıkrasının (a) bendinin (5) numaralı alt bendi uygulanmayacak olup, vergi kredilerinin oluşturulması ve kullanılmasına ilişkin hesaplanan ertelenmiş vergi gideri tutarı, bağlı işletmenin ilgili hesap dönemine ilişkin toplam ertelenmiş vergi düzeltme tutarına dâhil edilir.

Bir bağlı işletmenin bu uygulamaya tabi olabilmesi için ilgili ülke mevzuatı uyarınca; yurt dışında ödenen vergilerin mahsup edilebilmesini teminen öncelikle yurt içi faaliyetlerden elde edilen zararın yurt dışı faaliyetlerden elde edilen kazançtan indirilmesi ve yurt dışında ödenen vergilerin, sonraki hesap döneminde bağlı işletmenin işletme bazlı kazanç veya zararının hesaplanmasına dâhil edilen kazançla ilişkin hesaplanan vergilerden mahsubuna izin verilmesi gerekir.

Bu kapsamda hesaplanan ertelenmiş vergi gideri, bu giderin oluştuğu hesap dönemi ve ters kayıtlı kapatıldığı hesap döneminde bağlı işletmenin toplam ertelenmiş vergi düzeltme tutarına dâhil edilir. Toplam ertelenmiş vergi düzeltme tutarına dâhil edilecek olan ertelenmiş vergi gideri tutarı; bağlı işletmenin mali zarara uğradığı hesap döneminden sonraki hesap dönemine devredilmesine izin verilen yurt dışında ödenen vergi ile söz konusu mali zarar tutarının yürürlükteki kurumlar vergisi oranıyla çarpımı sonucu hesaplanan tutardan düşük olanıdır.

Örnek 1: (A) işletmesi, ATV'ye tabi olan bir çok uluslu işletme grubunun %25 oranında kurumlar vergisi uygulanan (A) ülkesinde bulunan tek bağlı işletmesidir. (A) ülkesinin yerel vergi matrahı küresel ATV matrahı ile aynıdır. (A) ülkesinde, bir hesap döneminde en az %17 oranında kurumlar vergisi ödenmesini gerektiren bir asgari kurumlar vergisi düzenlemesi bulunmaktadır.

Birinci hesap döneminde (A) işletmesi, (A) ülkesinde 100€ işletme bazlı kazanç elde etmiş olup bu kazanç üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi 25€'dur. Ayrıca, (A) işletmesinin 15€ tutarında bir vergi kredisine sahip olduğu varsayılmıştır. Ancak, asgari kurumlar vergisi düzenlemesi nedeniyle (A) işletmesinin en az 17€ ($= 100€ \times \%17$) tutarında vergi ödemesi gerektiğinden, birinci hesap döneminde vergi kredisinin sadece 8€ ($= 25€ - 17€$) tutarındaki kısmı kullanılabilir. Vergi kredisinin kalan 7€'su ($= 15€ - 8€$) ise sonraki bir hesap dönemine devredilebilir. Dolayısıyla (A) işletmesi birinci hesap döneminde (A) ülkesinde 17€ tutarında kurumlar vergisi öder ve bakiye 7€ vergi kredisini sonraki döneme devreder.

İkinci hesap döneminde, (A) işletmesi 200€ işletme bazlı kazanç elde etmiş olup bu kazanç üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi 50€'dur. (A) işletmesi ikinci hesap döneminde, birinci hesap döneminden devreden 7€ vergi kredisini kullanır ve 43€ ($= 50€ - 7€$) tutarında kurumlar vergisi öder.

Ek 4 üncü maddenin dördüncü fıkrasının (a) bendinin (5) numaralı alt bendi uyarınca, vergi kredilerinin oluşturulması ve kullanımına ilişkin ertelenmiş vergi gideri, toplam ertelenmiş vergi düzeltme tutarının hesaplamasına dâhil edilmediğinden, oluşturulan vergi kredisinin devreden kısmı (7€), ATV uygulamasında ertelenmiş vergi varlığı oluşturmaz ve dolayısıyla (A) ülkesinin birinci hesap dönemine ilişkin düzeltilmiş kapsanan vergilerini azaltmaz. Aynı şekilde, söz konusu devreden kredi tutarının (7€) ikinci hesap döneminde kullanılması, (A) ülkesinin bu döneme ilişkin düzeltilmiş kapsanan vergilerini artırmaz. Sonuç olarak, (A) ülkesinin vergi yükü birinci hesap döneminde $\%17$ ($= 17€ / 100€$), ikinci hesap döneminde $\%21,5$ ($= 43€ / 200€$) olarak belirlenir.

Örnek 2: (ABC) çok uluslu işletme grubu, (A) ülkesindeki tek bağlı işletme olan (A) işletmesinin $\%100$ 'üne sahiptir. (A) ülkesinde $\%17,5$ oranında kurumlar vergisi uygulanmakta olup bu ülkede yurt dışında ödenen vergilerin mahsubuna izin verilmektedir. (A) bağlı işletmesi elde ettiği tüm kazançlar bakımından CFC vergi düzenlemesine tabidir. (A) bağlı işletmesi, $\%20$ oranında kurumlar vergisi uygulanan (B) ülkesinde faaliyet gösteren (B) bağlı işletmesinin $\%100$ 'üne sahiptir.

(A) ülkesinde uygulanan CFC vergi düzenlemesinin oluşturduğu farklılık dışında, (A) ve (B) ülkelerindeki yerel vergi matrahları küresel ATV matrahları ile aynıdır.

Birinci hesap döneminde, (A) bağlı işletmesinin (A) ülkesinde 100€ yerel mali zararı; (B) bağlı işletmesinin (B) ülkesinde 100€ kazancı bulunmaktadır. (B) bağlı işletmesi birinci hesap döneminde, söz konusu kazancı üzerinden 20€ ($= 100€ \times \%20$) tutarında vergi ödemiştir. (A) ülkesinde oluşan zararın tamamı yurt dışı kaynaklı kazançtan mahsup edildiğinden, birinci hesap döneminde vergiye tabi kazanç oluşmaz ve dolayısıyla (A) bağlı işletmesi için bu ülkede kurumlar vergisi hesaplanmaz. (B) ülkesinde birinci hesap döneminde ödenen vergilerin (A) ülkesinde mahsup edilemeyen kısmına ilişkin olarak, sonraki hesap dönemlerinde kullanılmak üzere 20€ tutarında ertelenmiş vergi varlığı (yabancı vergi kredis) oluşturulur.

İkinci hesap döneminde, (A) bağlı işletmesinin (A) ülkesinde 100€ kazancı bulunurken (B) bağlı işletmesinin (B) ülkesinde herhangi bir kazanç veya zararı bulunmamaktadır. İkinci hesap döneminde, birinci hesap döneminden devreden herhangi bir zarar bulunmadığından, birinci hesap döneminde mahsup edilemeyen yabancı vergi kredis tutarı (20€), (A) ülkesinde 100€ kazanç üzerinden hesaplanan 17,5€ ($= 100€ \times \%17,5$) vergiden mahsup edilir. Bakiye 2,5€ ($= 20€ - 17,5€$) yabancı vergi kredis ise sonraki hesap dönemine devreder.

Öte yandan, birinci hesap döneminde (A) bağlı işletmesinin (A) ülkesindeki yerel matrahı 0€ iken, (A) ülkesinin ATV uygulaması bakımından ülkesel bazlı zararı 100€'dur. Ayrıca, bu hesap döneminde yerel mevzuat uyarınca 20€ olarak hesaplanan ertelenmiş vergi varlığı, ATV uygulaması bakımından, küresel asgari kurumlar vergisi oranı üzerinden 15€ olarak yeniden hesaplanır. Bu tutar, bu hesap döneminin düzeltilmiş kapsanan vergilerinin tespitinde indirim olarak dikkate alınır.

İkinci hesap döneminde ise (A) ülkesinin ATV uygulaması bakımından ülkesel bazlı kazancı 100€'dur. Birinci hesap döneminde yeniden hesaplanarak oluşturulan 15€ tutarındaki ertelenmiş vergi varlığı, bu hesap döneminde kullanılır ve düzeltilmiş kapsanan vergilere ilave edilir. Bu kapsamda (A) ülkesinin bu hesap dönemi için ülkesel bazlı vergi yükü %15 (= 15€ / 100€) olarak tespit olunur ve dolayısıyla küresel ATV hesaplanmaz.

6.3.1.1.6. Cari dönem vergi zararına ilişkin ertelenmiş vergi varlığı olarak muhasebeleştirilemeyen tutarlar

Zararın oluştuğu hesap döneminde kaydedilmesi gereken bir ertelenmiş vergi varlığının ilgili muhasebeleştirme kriterinin karşılanmaması nedeniyle kaydedilmemiş olması durumunda, ek 4 üncü maddenin dördüncü fıkrasının (a) bendinin (6) numaralı alt bendi uyarınca, ilgili hesap döneminde varsayımsal bir ertelenmiş vergi varlığı oluşturulur ve bu ertelenmiş vergi varlığı, toplam ertelenmiş vergi düzeltme tutarından indirilir. İlgili muhasebeleştirme kriterlerinin karşılandığı sonraki hesap dönemlerinde, zararın oluştuğu geçmiş hesap dönemine ilişkin ertelenmiş vergi varlığı oluşturulması durumunda, bu ertelenmiş vergi varlığı ek 4 üncü maddenin dördüncü fıkrasının (a) bendinin (3) numaralı alt bendi uyarınca toplam ertelenmiş vergi düzeltme tutarının tespitinde dikkate alınmaz.

Örnek 1: *(A) işletmesinin birinci hesap dönemindeki işletme bazlı zararı ile yerel mali zararı 100€'dur. Finansal raporlama standartları uyarınca, gelecek hesap dönemine yönelik kazanç beklentisi bulunmaması nedeniyle ilgili kriter karşılanmadığından bu hesap döneminde ertelenmiş vergi varlığı oluşturulmamıştır. Ancak ATV uygulaması kapsamında birinci hesap döneminde 15€ tutarında varsayımsal bir ertelenmiş vergi varlığı oluşturulur ve oluşturulan bu tutar, toplam ertelenmiş vergi düzeltme tutarından indirilir.*

İkinci hesap döneminde, (A) işletmesinin yerel vergiye tabi kazanç ile işletme bazlı kazanç veya zararı bulunmamaktadır ancak gelecek hesap dönemine ilişkin bir kazanç beklentisi bulunmaktadır. Bu durumda, anılan hesap döneminde, birinci hesap dönemindeki zarara ilişkin finansal muhasebe hesaplamaları kapsamında 15€ tutarında ertelenmiş vergi varlığı kaydedilir. Ancak bu tutar ATV hesaplamalarında dikkate alınmaz.

(A) işletmesi üçüncü hesap döneminde 100€ işletme bazlı kazanç ile yerel kazanç elde etmiş olup, oluşturulan ertelenmiş vergi varlığını (15€) bu hesap döneminin düzeltilmiş kapsanan vergilerine dâhil eder.

6.3.1.2. Ertelenmiş vergi giderine yapılan ilaveler

6.3.1.2.1. Belirsiz bir vergi pozisyonuyla ilgili ertelenmiş vergi giderine ilişkin yapılan ödemeler

Bir hesap döneminde kabul edilmeyen tahakkuk veya potansiyel tahakkuka ilişkin yapılan ödemeler, bu hesap döneminin toplam ertelenmiş vergi düzeltme tutarına ilave edilir.

6.3.1.2.2. Önceki dönem ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin ters kayıtla kapatılması

Ertelenmiş vergi yükümlülüklerine ilişkin oluşturulan hesaplarda izlenen ve daha önce kapsanan vergi olarak dikkate alınan tutarların ters kayıtla kapatılmayan kısmına ilişkin ödeme yapılması durumunda ödenen bu tutar, toplam ertelenmiş vergi düzeltme tutarına ilave edilir ve düzeltilmiş kapsanan vergilerin hesabında dikkate alınır. Ek 6 ncı maddenin altıncı fıkrasının (b) bendi uyarınca, ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak kaydedilen ve bu kapsamda düzeltilmiş kapsanan vergi olarak dikkate alınan ancak anılan bentte belirtilen süre içerisinde ödenmemiş olan tutarlar artık kapsanan vergi olarak değerlendirilmez.

6.3.2. İşletme bazlı zarara ilişkin ertelenmiş vergi varlığının yeniden tespiti

Ek 4 üncü maddenin beşinci fıkrası uyarınca, asgari kurumlar vergisi oranından daha düşük bir oran üzerinden hesaplanarak kayıtlara alınan bir ertelenmiş vergi varlığı, söz konusu varlığın bir işletme bazlı zarara atfedilebilir olması koşuluyla, asgari kurumlar vergisi oranı üzerinden yeniden hesaplanabilir. Söz konusu yeniden hesaplama işlemi, işletme bazlı zararın oluştuğu hesap döneminde yapılır. Bu kapsamda toplam ertelenmiş vergi düzeltme tutarı, yapılan yeniden hesaplama nedeniyle ertelenmiş vergi varlığında oluşan artış tutarı kadar azaltılır.

Örnek 1: Bir işletmenin 100€ tutarındaki işletme bazlı zararına ilişkin olarak o ülkede uygulanan %5 kurumlar vergisi oranı üzerinden hesaplanarak birinci hesap döneminde kaydedilen 5€ tutarındaki ertelenmiş vergi varlığı, 100€ işletme bazlı kazanç elde edilen ikinci hesap döneminde tersine çevrilir ve toplam ertelenmiş vergi düzeltme tutarı aracılığıyla kapsanan vergilere ilave edilir. İkinci hesap döneminde elde edilen 100€ kazanç üzerinden %5 ($= 5€ / 100€$) vergi yükü; $10€ [= 100€ \times (\%15 - \%5)]$ tutarında küresel ATV hesaplanır. Ancak, işletme bazlı zarara ilişkin asgari kurumlar vergisi oranı üzerinden yeniden hesaplama yapılması durumunda, işletme bazlı zarara ilişkin kaydedilen ertelenmiş vergi varlığının değeri 5€'dan 15€'ya yükselir. Bu durumda, vergi yükü %15 ($= 15€ / 100€$) olarak hesaplanır ve dolayısıyla herhangi bir küresel ATV yükümlülüğü doğmaz.

6.3.3. Takip kapsamına alınan ve ters kayıtlı kapatılamayan ertelenmiş vergi yükümlülükleri

Ertelenmiş vergi yükümlülüğü hesaplarına alınan tutarların, bu hesaba alındıkları dönem takip eden beş hesap dönemi boyunca ilgili dönemlerin kapsanan vergilerinde indirim konusu yapılamaması durumunda, kapsanan vergilerden indirilemeyen söz konusu vergiler, hesaba alındıkları ilgili dönemin düzeltilmesi suretiyle dikkate alınır.

Bu düzenleme uyarınca, ertelenmiş vergi yükümlülüğü hesaplarına alınan ancak beş hesap dönemi boyunca ters kayıtlı kapatılamayan tutarlar, söz konusu ertelenmiş vergi yükümlülüğü hesaplarına kaydedildiği dönemin toplam ertelenmiş vergi düzeltme tutarından indirilir. Dolayısıyla, ilgili hesap dönemine ilişkin vergi yükü ile küresel ATV yeniden hesaplanır. Bu kapsamda her bir ertelenmiş vergi giderinin ters kayıtlı kapatılamayan kısmı, her bir hesap dönemi için ayrı ayrı tespit olunur. Örneğin, bir bağlı işletmenin birinci hesap döneminde finansal hesaplarında 100€ ertelenmiş vergi yükümlülüğü kaydetmesi durumunda, bu tutar söz konusu hesap döneminin düzeltilmiş kapsanan vergilerine dâhil edilir. Ertelenmiş vergi yükümlülüğünün kayıtlara alındığı birinci hesap dönemini takip eden beş hesap dönemi sonunda ters kayıtlı kapatılmamış olması durumunda, söz konusu ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarı (100€), birinci hesap döneminin düzeltilmiş kapsanan vergilerinden indirilir ve bu döneme ilişkin ATV hesaplamaları yeniden yapılır.

6.3.4. Takip kapsamına alınma zorunluluğu bulunmayan ertelenmiş vergi yükümlülükleri

Aşağıda sayılan kalemlerle ilgili olarak oluşan geçici farklılıklar zaman içinde kapanacağından, bunlara ilişkin ertelenmiş vergi yükümlülükleri ek 6 ncı maddenin altıncı fıkrasının (b) bendi kapsamında izlenmez ve ters kayıtlı kapatılamadığı takdirde düzeltilmez:

- a) Maddi duran varlıklara ilişkin amortisman gideri,
- b) Gayrimenkullerin kullanımı veya doğal kaynakların işletilmesi için devletten alınan lisans veya benzeri bir ruhsat maliyeti,
- c) Araştırma ve geliştirme giderleri,
- ç) Aktiften çıkarma ve islah giderleri,
- d) Gerçekleşmemiş net kazançların gerçeğe uygun değer muhasebesi,
- e) Döviz kurundan elde edilen net kazançlar,
- f) Sigorta karşılıkları ve sigorta poliçesi ertelenmiş edinme maliyetleri,
- g) Maddi duran varlık satış kazançları,
- ğ) Yukarıda sayılan kalemlere ilişkin muhasebe ilkesi değişiklikleri sonucunda tahakkuk eden ek tutarlar.

6.3.4.1. Maddi duran varlıklara ilişkin amortisman gideri

Maddi duran varlıkların hızlandırılmış amortisman yöntemine veya ilgili maliyetlere ilişkin vergi hesaplamaları ile muhasebe hesaplamaları arasında geçici farklılıklara neden olan başka bir uygulamaya tabi olması durumunda, söz konusu geçici farklılıklar bu düzenlemeye

tabidir. Ayrıca doğal kaynaklara ilişkin olarak bu kapsamda geçici farklılıklar oluşması durumunda bu farklılıkların da bu düzenleme uyarınca ele alınması gerekir. Örneğin, maden veya petrol ve doğal gaz arama ve geliştirme maliyetlerinin vergi hesaplamaları doğrultusunda gider yazılması veya kısa bir süre içerisinde itfa edilmesi; ancak muhasebe hesaplamaları doğrultusunda doğal kaynak varlığında aktifleştirilmesi durumunda, ilgili ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin ters kayıtla kapatılamayan kısmı, herhangi bir düzeltmeye tabi değildir.

Bu düzenleme, bir maddi duran varlığın kiralanmış olması durumunda da geçerlidir. Kiralanan bir varlık kayıtlara ilk alındığında, varlığın kullanım hakkı ile kira yükümlülüğü birbirine eşit olduğundan herhangi bir net ertelenmiş vergi varlığı veya yükümlülüğü oluşmaz. Öte yandan, yerel vergi uygulamaları bakımından indirim konusu yapılabilen bir işletme gideri olarak görülen kira ödemelerinin, finansal muhasebe hesaplamaları kapsamında farklı bir uygulamaya tabi olması durumunda oluşan geçici farklılıklar da bu düzenleme kapsamında değerlendirilir.

6.3.4.2. Gayrimenkullerin kullanımı veya doğal kaynakların işletilmesi için devletten alınan lisans veya benzeri ruhsat maliyeti

Maddi duran varlıklara önemli bir sermaye yatırımı gerektiği durumlarda, gayrimenkullerin kullanımı veya doğal kaynakların işletilmesi için devletten alınan kira, imtiyaz gibi bir lisans veya benzer nitelikte bir ruhsat maliyeti bu kapsamda değerlendirilir. Lisans veya benzeri bir ruhsat maliyetinin, finansal muhasebe kuralları ile ilgili vergi muhasebesi kuralları bakımından farklı zamanlarda muhasebeleştirilmesi veya finansal muhasebe kuralları uyarınca daha geniş bir maliyet grubunun aktifleştirilmesinin gerekmesi durumunda oluşan ilgili ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin ters kayıtla kapatılamayan kısmı için herhangi bir düzeltmeye gerek bulunmamaktadır. Örneğin, radyo frekans dalgalarına ilişkin bir lisansın yerel vergi mevzuatı uyarınca 15 yıllık bir sürede itfa edilmesi öngörülürken finansal muhasebe kuralları uyarınca söz konusu varlığın faydalı ömrünün 20 yıl olarak belirlenmesi durumunda, oluşan ertelenmiş vergi yükümlülüğünün ters kayıtla kapatılamayan kısmı için bir düzeltme yapılmayacaktır.

6.3.4.3. Araştırma ve geliştirme giderleri

Araştırma ve geliştirme giderlerinin indirimine izin verilmesi durumunda, söz konusu giderlere ilişkin oluşan ertelenmiş vergi yükümlülükleri bakımından bu düzenleme geçerlidir.

6.3.4.4. Aktiften çıkarma ve ıslah giderleri

Aktiften çıkarma ve ıslah giderleri, bir mükellef tarafından belirli varlıkların faydalı ömrünü tamamladıktan sonra aktiften çıkarılması ve tesis alanının iyileştirilmesi için katılan giderleri kapsamaktadır. Söz konusu giderlere ilişkin ertelenmiş vergi yükümlülükleri bakımından bu düzenleme geçerlidir.

6.3.4.5. Gerçekleşmemiş net kazançların gerçeğe uygun değer muhasebesi

Gerçekleşmemiş kazançlara ilişkin gerçeğe uygun değer muhasebesi uygulaması kapsamında oluşan ertelenmiş vergi yükümlülükleri, yalnızca gerçeğe uygun değer muhasebesinin ATV hesaplamalarında dikkate alınması durumunda bu uygulamanın dışında tutulur. Ancak gerçeğe uygun değer yöntemi yerine gerçekleştirme yönteminin tercih edilmesi durumunda, bu ertelenmiş vergi yükümlülükleri ek 6 ncı maddenin altıncı fıkrasının (b) bendi uygulamasına tabidir.

6.3.4.6. Döviz kurundan elde edilen net kazançlar

Çok uluslu işletme grubunun konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında kullanılan para biriminden farklı bir para biriminde kayıt altına alınan borçlar, alacaklar ve krediler gibi parasal kıymetlerin değeri, muhasebe hesaplamaları kapsamında raporlama tarihindeki piyasa döviz kuru üzerinden hesaplanır. Bu kapsamda oluşan kur farkı kazançları ve zararları, bağlı işletmenin finansal muhasebe kazancına dâhil edilir; ancak henüz gerçekleşmemiş bu kazanç veya zararlar gerçekleşme kriteri sağlanana kadar dikkate alınmaz. Bu kapsamda oluşan geçici farklılıklara ilişkin ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin, izlenmesine ve ters kayıtla kapatılamadığı takdirde düzeltilmesine gerek bulunmamaktadır.

6.3.4.7. Sigorta karşılıkları ve sigorta poliçesi ertelenmiş edinme maliyetleri

Sigorta işlemleri ile ilgili olarak muhasebe ve vergi uygulamaları bakımından ayrılabilirlik karşılıkların farklı olması nedeniyle oluşan geçici farklılıklara ilişkin ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin, izlenmesine ve ters kayıtla kapatılmadığı takdirde düzeltilmesine gerek bulunmamaktadır.

6.3.4.8. Maddi duran varlık satış kazançları

Bağlı işletmenin bulunduğu ülkedeki maddi duran varlıkların satışından elde edilen kazançların, o ülkedeki maddi duran varlıkların satın alımında kullanılması durumunda, bu kazançlara ilişkin oluşan ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin izlenmesine ve ters kayıtla kapatılmadığı takdirde düzeltilmesine gerek bulunmamaktadır.

6.3.4.9. Muhasebe ilkesi değişiklikleri sonucunda tahakkuk eden ek tutarlar

Tebliğ'in (6.3.4.) bölümünde sayılan kalemlere ilişkin olarak muhasebe ilkelerindeki bir değişiklikten kaynaklanan ertelenmiş vergi giderlerinin de izlenmesine ve ters kayıtla kapatılmadığı takdirde düzeltilmesine gerek bulunmamaktadır. Örneğin, bir hesap dönemi içerisinde muhasebe ilke veya politikalarında meydana gelen bir değişiklik nedeniyle, maddi duran varlıklara ilişkin daha önce kaydedilmiş bir amortisman giderine ilave bir ertelenmiş vergi gideri tahakkuk ettirilmesi durumunda söz konusu tutarlar, ek 6 ncı maddenin altıncı fıkrasının (b) bendi uygulamasına tabi tutulmaz.

6.4. Ülkesel bazlı zarar seçimi

Ek 4 üncü maddenin altıncı fıkrası kapsamında yapılabilecek ülkesel bazlı zarar seçimi, ilgili hesap dönemindeki net ülkesel bazlı zararının asgari kurumlar vergisi oranıyla çarpımı suretiyle tespit olunan ve ülkesel bazlı zarara ilişkin ertelenmiş vergi varlığı olarak dikkate alınan tutarların, dileyen mükellefler tarafından sonraki hesap dönemlerinde vergi yükünün tespitinde kapsanan vergi olarak dikkate alınabilmesine imkân veren bir seçimdir.

Bu seçim kapsamında, ülkesel bazlı zararların varsayımsal bir ertelenmiş vergi varlığı oluşturularak sonraki dönemlere devrine izin verilir. Söz konusu seçimin tercih edilmesi durumunda, ek 4 üncü maddenin dördüncü fıkrasında düzenlenen ertelenmiş vergi muhasebesi kurallarının yerine bu bölümde yer alan düzenlemeler dikkate alınır.

6.4.1. Ülkesel bazlı zarara ilişkin ertelenmiş vergi varlığı

Bu seçimi tercih eden mükellefler tarafından, ilgili hesap dönemindeki net ülkesel bazlı zararın asgari kurumlar vergisi oranıyla çarpımı suretiyle ülkesel bazlı zarara ilişkin varsayımsal bir ertelenmiş vergi varlığı oluşturulur. Bu kapsamda oluşturulan ertelenmiş vergi varlığı, net ülkesel bazlı kazancın olduğu sonraki bir hesap döneminde kullanılır. Bu durumda, ertelenmiş vergi varlığı kullanılan tutar kadar azaltılır ve kalan bakiye tutar sonraki hesap dönemlerine devreder.

Söz konusu ertelenmiş vergi varlığının sonraki bir hesap döneminde kullanılması durumunda kullanılan bu tutar, ek 4 üncü maddenin üçüncü fıkrasının (a) bendinin (2) numaralı alt bendi uyarınca kapsanan vergilere ilave edilir.

Örnek 1: (A) işletmesi, bir çok uluslu işletme grubunun kurumlar vergisi uygulanmayan (A) ülkesinde faaliyette bulunan tek bağlı işletmesidir. Bu işletmenin birinci hesap döneminde oluşan 100€ tutarındaki işletme bazlı zararına ilişkin bir ertelenmiş vergi varlığı oluşturulmuştur. Bu düzenleme kapsamında ülkesel bazlı zarar seçiminde bulunulması durumunda, söz konusu zarara ilişkin olarak asgari kurumlar vergisi oranı üzerinden $15\text{€} (= 100\text{€} \times \%15)$ tutarında ülkesel bazlı zarara ilişkin varsayımsal bir ertelenmiş vergi varlığı oluşturulur.

(A) işletmesi, ikinci hesap döneminde 100€ işletme bazlı kazanç elde etmiştir. Net ülkesel bazlı kazancın olduğu bu dönemde söz konusu ertelenmiş vergi varlığı kullanılır ve kapsanan vergi olarak dikkate alınır. Bu durumda, (A) işletmesinin ikinci hesap dönemine ilişkin vergi yükü $\%15 (= 15\text{€} / 100\text{€})$ olarak hesaplanır ve dolayısıyla herhangi bir küresel ATV yükümlülüğü doğmaz.

Örnek 2: Diğer veriler Örnek 1 ile aynı olmak kaydıyla, (A) işletmesinin ikinci hesap döneminde 60€ işletme bazlı kazanç elde etmesi durumunda, bu hesap döneminde kullanılabilecek ertelenmiş vergi varlığı; 9€ (= 60€ x %15) ile 15€ (= 100€ x %15) tutarından düşük olacaktır. Bu durumda, (A) işletmesinin ikinci hesap dönemine ilişkin vergi yükü yine %15 (= 9€ / 60€) olarak hesaplanır ve dolayısıyla herhangi bir küresel ATV yükümlülüğü doğmaz. Ertenilmiş vergi varlığının bakiyesi 6€ (= 15€ - 9€) ise sonraki hesap dönemlerine devreder.

Öte yandan, bu düzenleme uyarınca oluşturulan ülkesel bazlı zarara ilişkin ertelenmiş vergi varlığının sonraki hesap dönemlerine devrinin, ilgili ülke vergi mevzuatı uyarınca belirli kayıt tutma ve ispat gibi yükümlülüklerin yerine getirilmemesi nedeniyle sınırlandırılması söz konusu ise ATV kapsamında oluşturulan bu ertelenmiş vergi varlığının sonraki dönemlere devrinde ilgili ülke mevzuatı dikkate alınır.

6.4.2. Ülkesel bazlı zarar seçiminin sonraki dönemlerde iptal edilmesi

Ülkesel bazlı zarar seçiminin sonraki bir dönemde iptal edilmesi durumunda, bakiye ülkesel bazlı zarara ilişkin ertelenmiş vergi varlığı, söz konusu seçimin artık geçerli olmadığı ilk hesap döneminin başında sıfıra indirilir.

6.4.3. Ülkesel bazlı zarar seçiminin bildirilmesi

Ülkesel bazlı zarar seçimi, çok uluslu işletme grubunun seçimin yapıldığı ülkede bir bağlı işletmeye sahip olduğu ilk hesap dönemi için sunulan küresel ATV bilgi beyannamesi ile birlikte, bir defaya mahsus olarak yapılabilir. Ancak, kâr dağıtımına dayalı vergileme sistemine sahip bir ülke için ülkesel bazlı zarar seçimi yapılamaz.

Ülkesel bazlı zarara ilişkin ertelenmiş vergi varlığı, çok uluslu işletme grubu tarafından ilgili ülke için oluşturulduğundan, o ülkedeki bir bağlı işletmenin gruptan ayrılması durumunda, bu ertelenmiş vergi varlığı gruptan ayrılan bağlı işletme ile birlikte devredilmez. Buna göre, bir bağlı işletmenin başka bir çok uluslu işletme grubundan devralınması durumunda, devreden çok uluslu işletme grubunun söz konusu bağlı işletmenin bulunduğu ülke için ülkesel bazlı zarar seçiminde bulunmuş olması, devralan çok uluslu işletme grubu için yapılacak hesaplamalar kapsamında dikkate alınmaz. Bir ülkedeki tüm bağlı işletmelerin devredilmesi durumunda, ülkesel bazlı zarara ilişkin ertelenmiş vergi varlığı, söz konusu ülkede artık hiçbir bağlı işletmesi olmamasına rağmen devreden çok uluslu işletme grubunda izlenmeye devam eder. Örneğin, (A) çok uluslu işletme grubu, (A) ülkesi ile ilgili olarak ülkesel bazlı zarar seçimi yapmış ve daha sonra (A) ülkesinde bulunan (A1) bağlı işletmesini, (B) çok uluslu işletme grubuna satmıştır. (B) çok uluslu işletme grubu, (A1) bağlı işletmesinin satın alınması nedeniyle herhangi bir ülkesel bazlı zarara ilişkin ertelenmiş vergi varlığına sahip olmaz. Öte yandan, (B) çok uluslu işletme grubu, (A) ülkesine ilişkin hazırlanan ilk küresel ATV bilgi beyannamesinde bildirilmek koşuluyla, (A) ülkesi için bir ülkesel bazlı zarar seçimi yapabilir.

6.4.4. Nihai ana işletme olan bir şeffaf işletmenin ülkesel bazlı zarar seçimi

Bir çok uluslu işletme grubunun nihai ana işletmesi olan bir şeffaf işletme, ülkesel bazlı zarar seçimi yapabilir. Şu kadar ki, bu kapsamda oluşturulan ülkesel bazlı zarara ilişkin ertelenmiş vergi varlığının tespitinde, ek 12 nci maddenin ikinci fıkrası uyarınca yapılan indirimden sonra, yalnızca anılan şeffaf işletmenin payına düşen işletme bazlı zarar dikkate alınır. Söz konusu işletme bazlı zarar, nihai ana işletme olan şeffaf işletmeye ait olup yalnızca bu işletmenin sonraki hesap dönemlerindeki işletme bazlı kazancından mahsup edilir. Dolayısıyla ülkesel bazlı zarar seçimi, yalnızca nihai ana işletme olan şeffaf işletmeye ilişkin yapılır.

6.5. Önceki hesap dönemlerine ilişkin yapılan düzeltmeler ve vergi oranı değişiklikleri

Bir çok uluslu işletme grubunun kapsanan vergi yükümlülüğünün, vergi beyannamesinin ilgili ülkedeki vergi idaresi tarafından incelenmesi ya da işletmenin kendisi veya mali müşavirlerince gözden geçirilmesi sonucunda yapılan tespitler nedeniyle artması veya azalması söz konusu olabilir. İlgili dönem kapsanan vergi yükümlülüğünde meydana gelen artışlar, ilave vergi gideriyle; azalışlar ise verginin nakden veya mahsuben iadesiyle sonuçlanır. Bu durumda, ek 6 ncı maddenin altıncı fıkrasının (c) ve (ç) bentleri uyarınca düzeltmeler yapılır.

6.5.1. Önceki hesap dönemlerine ilişkin kapsanan vergilerde yapılan düzeltmeler

Bir bağlı işletmenin geçmiş hesap dönemlerine yönelik kapsanan vergilerinde düzeltme yapılması gerektiği durumlarda, bağlı işletmenin önceki hesap dönemine ilişkin kapsanan vergilerinde artış olarak dikkate alınması gereken tutarlar, cari hesap döneminin kapsanan vergilerine dâhil edilir.

Bir bağlı işletmenin önceki hesap dönemlerinin kapsanan vergilerinde azalış şeklinde düzeltmelerin yapılması gerektiği durumlarda ise ilgili hesap döneminin kapsanan vergileri düzeltilir ve bu dönemin vergi yükü ile küresel ATV'si yeniden hesaplanır. Şu kadar ki, ilgili hesap döneminde söz konusu kapsanan vergilerdeki azalış tutarının 1 milyon avro karşılığı Türk lirasını aşmaması durumunda, küresel ATV bilgi beyannamesini veren bağlı işletmenin talebiyle, cari dönemin kapsanan vergilerinin düzeltilmesini teminen yıllık bir seçim yapılabilir. Buna göre, kapsanan vergilerdeki azalış tutarı, her bir hesap dönemindeki toplam artış veya azalış dikkate alınarak tespit olunur. Bu uygulamada 1 milyon avronun Türk lirası karşılığı, 1 Ocak veya sonrasında başlayan hesap dönemleri için geçerli olmak üzere, Avrupa Merkez Bankası'na yayımlanan önceki yılın Aralık ayının ortalama döviz kuru dikkate alınarak Ocak ayında hesaplanır ve Gelir İdaresi Başkanlığının resmi internet sitesinde (www.gib.gov.tr) ilan edilir.

Bir ülkede kurumlar vergisinin hesaplanmasında yapılan hatanın ödenecek vergi tutarında 1 milyon avro karşılığı Türk lirasını aşan tutarda bir azalmaya sebebiyet vermesi durumunda çok uluslu işletme grubu tarafından aşağıdaki iki hususun tespit edilmesi gerekir:

Birincisi, çok uluslu işletme grubu tarafından vergi hesaplamasında yapılan hatanın, bir bağlı işletmenin finansal muhasebe net kazanç veya zararının hesaplanmasındaki bir hatadan kaynaklanıp kaynaklanmadığı belirlenir. Bu kapsamda bir hatanın tespit edilmesi durumunda, hatanın yapıldığı geçmiş hesap dönemine ilişkin vergiler ve işletme bazlı kazanç veya zarar yeniden hesaplanır.

İkincisi, söz konusu ülke adına ek 6 ncı maddenin altıncı fıkrası uyarınca herhangi bir ek cari dönem küresel ATV tarh edilip edilmeyeceğini belirlemek için önceki hesap dönemlerine ilişkin yeniden tespit olunan vergiler ve işletme bazlı kazanç veya zarar esas alınarak, ilgili hesap döneminin vergi yükü ve küresel ATV'si yeniden hesaplanır. Bu hesaplamanın ek cari dönem küresel ATV ile sonuçlanması durumunda söz konusu vergi, yeniden hesaplamanın yapıldığı cari hesap döneminde ülkenin küresel ATV hesaplamasına dâhil edilir. Bu durumda, çok uluslu işletme grubunun düzeltmenin ilgili olduğu önceki hesap dönemine ilişkin düzenlenen küresel ATV bilgi beyannamesinde herhangi bir düzeltme yapılmaz.

Bu kapsamda yapılan yeniden hesaplamanın küresel ATV iadesi ile sonuçlanması durumunda, önceki hesap dönemlerinde bir düzeltme yapılmaz ve bu yeniden hesaplamanın sonuçları cari hesap dönemine dâhil edilir.

Ek 6 ncı maddenin altıncı fıkrasının (c) bendi hükmü, bir yerel mali zararın önceki bir hesap dönemine taşınması durumunda da uygulanır. Önceki hesap dönemlerine taşınan bir yerel mali zarara ilişkin vergi iadesi olduğu durumda, bu iade cari hesap döneminde yapılır ve bağlı işletmenin önceki hesap dönemine ait kapsanan vergilerinde bir düzeltme olarak değerlendirilir.

Önceki bir hesap döneminin kapsanan vergilerine ilişkin bir iade yapılması ve bu iadenin mezkûr bent uyarınca önceki hesap dönemlerinde düzeltme yapılmasını gerektirmesi durumunda, yerel mali zararın olduğu hesap döneminde asgari kurumlar vergisi oranı ile sınırlı bir ertelenmiş vergi varlığı oluşturulur. Oluşturulan söz konusu ertelenmiş vergi varlığı, ATV hesaplamalarında yerel mali zararın kaydedildiği hesap döneminin düzeltilmiş kapsanan vergilerinde indirim olarak dikkate alınır. Anılan bent uyarınca önceki hesap dönemlerinde iadeye ilişkin bir düzeltme yapılmasının gerektiği durumda, oluşturulan ertelenmiş vergi varlığı da eş zamanlı olarak ilgili hesap döneminin kapsanan vergilerinde dikkate alınır ve böylece ters kayıtla kapatılır. Öte yandan, ters kayıtlı kapatılan ertelenmiş vergi varlığı tutarı ile vergi iadesi

tutarının birlikte dikkate alınması sonucunda, önceki hesap döneminin düzeltilmiş kapsanan vergilerinde net bir artış oluşması durumunda, söz konusu net artış tutarı cari hesap döneminin kapsanan vergilerinde dikkate alınır.

Örnek 1: Bir çok uluslu işletme grubunun, zararın önceki hesap dönemlerine taşınmasına izin veren ve %20 kurumlar vergisi oranına sahip (A) ülkesinde faaliyette bulunan tek bağlı işletmesi olan (A) işletmesinin birinci hesap döneminde, 100€ işletme bazlı kazancı ve aynı zamanda yerel vergiye tabi kazancı bulunmaktadır. Bu durumda, söz konusu kazanç üzerinden birinci hesap döneminde, 20€ ($= 100€ \times \%20$) kapsanan vergi; %20 ($= 20€ / 100€$) vergi yükü hesaplanmıştır.

(A) işletmesinin ikinci hesap döneminde, 100€ işletme bazlı zararı ve aynı şekilde yerel mali zararı bulunmaktadır ve bu zarar (A) ülkesindeki vergi hesaplamaları kapsamında dikkate alınmak üzere birinci hesap dönemine taşınmıştır. Söz konusu zararın birinci hesap dönemindeki kazançtan mahsup edilmesi sonucunda, bu dönemde herhangi bir vergiye tabi kazanç kalmadığından, bu dönemin vergi yükümlülüğüne ilişkin ikinci hesap döneminde 20€ tutarında bir iade oluşur. Bu zarara ilişkin 15€ ($= 100€ \times \%15$) tutarında ertelenmiş vergi varlığı oluşturulur. Ertelenmiş vergi varlığının oluşturulması, ikinci hesap döneminin düzeltilmiş kapsanan vergilerinde bir azalmaya neden olduğundan, bu dönemin düzeltilmiş kapsanan vergileri -15€ olarak hesaplanır. Buna göre, 15€ tutarındaki ertelenmiş vergi varlığına benzer şekilde 20€ tutarındaki iade, birinci hesap dönemine taşınır. Birinci hesap döneminde (A) işletmesi için revize edilmiş düzeltilmiş kapsanan vergi tutarı, 20€ iadenin ve 15€ tutarındaki ertelenmiş vergi varlığının kullanımı sonucunda 15€ ($= 20€ - 20€ + 15€$) olarak belirlenir. Sonuç olarak, birinci hesap dönemine ilişkin ülkesel bazlı vergi yükü %15 ($= 15€ / 100€$) olarak tespit edilir ve herhangi bir ek cari dönem küresel ATV hesaplanmaz.

6.5.2. Kurumlar vergisi oranındaki bir değişiklikten kaynaklanan ertelenmiş vergi gideri

Ek 6 ncı maddenin altıncı fıkrasının (ç) bendi uyarınca, ilgili ülkenin yerel vergi mevzuatında yapılan değişiklik sonrası kurumlar vergisi oranının asgari kurumlar vergisi oranından daha düşük bir orana indirilmesi nedeniyle oluşan ertelenmiş vergi gideri, kapsanan vergilerde düzeltme olarak dikkate alınır.

Örnek 1: (A) bağlı işletmesi birinci hesap döneminde 100€ işletme bazlı kazanç elde etmiş olup bu kazancına ilişkin, ilgili ülkedeki %15 kurumlar vergisi oranı üzerinden 15€ ($= 100€ \times \%15$) tutarında ertelenmiş vergi yükümlülüğü hesaplamış ve bu tutarı kapsanan vergi olarak dikkate almıştır.

İkinci hesap döneminde, söz konusu ülkedeki kurumlar vergisi oranı %10'a indirilmiştir. Dolayısıyla, birinci hesap dönemine ilişkin olarak 15€ tutarında ertelenmiş vergi yükümlülüğü hesaplanmış ve kapsanan vergi olarak dikkate alınmış olsa da bu verginin beş hesap dönemi içinde ödenmesi durumunda nihai olarak yalnızca 10€ tutarında vergi ödenecektir.

Bu durumda, ek 6 ncı maddenin altıncı fıkrasının (c) bendi uyarınca, birinci hesap dönemine ilişkin hesaplanan %15 ($= 15€ / 100€$) oranındaki vergi yükü, %10 ($= 10€ / 100€$) olarak; küresel ATV ise 5€ [$= 100€ \times (\%15 - \%10)$] olarak yeniden hesaplanır. Hesaplanan bu vergi tutarı ikinci hesap döneminde ödenir.

Asgari kurumlar vergisi oranının altında kurumlar vergisi oranının uygulandığı bir ülkede, mevzuat değişikliği sonrası kurumlar vergisi oranının artırılması durumunda, bu artıştan kaynaklanan ertelenmiş vergi gideri tutarı, bağlı işletmenin önceki hesap dönemine ilişkin kapsanan vergi yükümlülüğünde bir düzeltme olarak değerlendirilir. Bu kapsamda, ilgili hesap dönemine ilişkin ertelenmiş vergi yükümlülüğündeki değişikliğe bağlı olarak tahakkuk eden ertelenmiş vergi gideri tutarı, ödemenin yapıldığı dönemin kapsanan vergilerine dâhil edilir.

Örnek 2: (A) bağlı işletmesi birinci hesap döneminde 100€ işletme bazlı kazanç elde etmiş ve bu kazancına ilişkin olarak, ilgili ülkedeki %10 kurumlar vergisi oranı üzerinden 10€ ($= 100€ \times \%10$) tutarında ertelenmiş vergi yükümlülüğü hesaplamış ve bu tutarı kapsanan vergi olarak dikkate almıştır.

İkinci hesap döneminde, söz konusu ülkedeki kurumlar vergisi oranının %15'e çıkarılması sonucunda, finansal muhasebe hesaplamaları kapsamında 5€ [$= 100€ \times (\%15 - \%10)$] tutarında ilave bir ertelenmiş vergi yükümlülüğü kaydedilir. Ancak küresel ATV hesaplaması bakımından 5€ tutarındaki bu vergi artışı, yalnızca ödendiği hesap döneminin kapsanan vergilerine ilave edilebileceğinden ikinci hesap döneminin kapsanan vergilerinin tespitinde dikkate alınmaz.

Üçüncü hesap döneminde ise 15€ tutarındaki vergi ödenmiş ve ertelenmiş vergi yükümlülüğünün tamamı ters kayıtla kapatılmıştır. Bu durumda, ikinci hesap döneminde oluşan söz konusu 5€ tutarındaki ertelenmiş vergi yükümlülüğü, ödemenin yapıldığı üçüncü hesap döneminde kapsanan vergi olarak dikkate alınır.

6.5.3. Kapsanan verginin ödenmemesi durumu

Bir bağlı işletme tarafından ilgili hesap döneminin düzeltilmiş kapsanan vergilerine dâhil edilen ve 1 milyon avro karşılığı Türk lirasından fazla olan vergi giderinin, verginin hesaplandığı ve kapsanan vergi olarak dikkate alındığı dönemi izleyen üçüncü hesap döneminin sonuna kadar ödenmemesi durumunda, bu vergiler ilgili hesap döneminin düzeltilmiş kapsanan vergilerinden indirilir ve ilgili döneme ilişkin vergi yükü ile küresel ATV yeniden hesaplanır. Örneğin, birinci hesap döneminde 1,5 milyon avro karşılığı Türk lirası cari vergi giderini düzeltilmiş kapsanan vergi olarak dikkate alan bir bağlı işletme tarafından bu tutar ödenecek vergi olarak beyan edilmiş, ancak dördüncü hesap dönemi sonuna kadar ödenmemiştir. Bu durumda birinci hesap dönemi için söz konusu ödenmeyen 1,5 milyon avro karşılığı Türk lirası tutarındaki vergi dikkate alınmaksızın vergi yükü ve küresel ATV yeniden hesaplanmalıdır.

7. Vergi Yükünün Hesaplanması ile Yerel ve Küresel ATV'nin Matrahı, Oranı ve Hesabı

7.1. Ülkesel bazlı vergi yükünün hesaplanması

Ülkesel bazlı vergi yükü, çok uluslu işletme grubunun bir hesap döneminde bir ülkede elde ettiği kazanç üzerinden asgari düzeyde vergilendirilip vergilendirilmediğini belirlemek ve böylece o ülkenin söz konusu çok uluslu işletme grubu bakımından düşük vergili bir ülke olup olmadığını tespit etmek için kullanılır. Bir çok uluslu işletme grubunun her bir hesap dönemi için ülkesel bazlı vergi yükü, ilgili ülkede bulunan her bir bağlı işletmenin düzeltilmiş kapsanan vergilerinin toplamının, o ülke için hesaplanan net ülkesel bazlı kazançta bölünmesi suretiyle, yüzdesel olarak hesaplanır. Bu hesaplamada, eğer varsa, yüzdesel oranın virgülden sonraki dördüncü basamağa yuvarlanması sonucu elde edilen sayı kullanılır. Örneğin, ülkesel bazlı vergi yükünün %14,12346 hesaplanması durumunda bu oran, %14,1235 olarak dikkate alınır.

Ülkesel bazlı vergi yükü, bir çok uluslu işletme grubunun bir hesap dönemi içinde net ülkesel bazlı zarara sahip olduğu bir ülke için hesaplanmaz. Bir ülkedeki bağlı işletmeler için hesaplanan toplam düzeltilmiş kapsanan vergiler, o ülkedeki her bir bağlı işletme için hesaplanan düzeltilmiş kapsanan vergilerin toplamından oluşur. Bir çok uluslu işletme grubunun net ülkesel bazlı kazanç veya zararı, aynı ülkede bulunan tüm bağlı işletmelerin işletme bazlı kazanç veya zararlarının toplamıdır. Ayrıca, grup işletmesi olmayan kişiler tarafından elde tutulan mülkiyet paylarına atfedilebilen vergiler ve kazançlar, ülkesel bazlı vergi yükünün belirlenmesinde dikkate alınır.

İİR'nin nihai ana işletme olmayan bir ana işletme tarafından uygulanması durumunda ilgili ülke için yapılan vergi yükü hesaplamasında, çok uluslu işletme grubunun o ülkede bulunan tüm bağlı işletmelerinin işletme bazlı kazanç ve vergi tutarları dikkate alınır.

Çok uluslu işletme grubuna bağlı yatırım işletmelerinin, azınlık payına sahip olunan bağlı işletmelerin, azınlık payına sahip olunan alt grupların, devletsiz bağlı işletmelerin ve sigorta yatırım işletmelerinin her bir hesap dönemi için ülkesel bazlı vergi yükü ayrı hesaplanır.

Ülkesel bazlı vergi yükü hesaplamasına dâhil edilmeyen üç farklı bağlı işletme türü bulunur:

i. Bir ülkede bulunan yatırım ve sigorta yatırım işletmelerinin kazanç ve vergileri, ülkesel bazlı vergi yükü hesaplamasına dâhil edilmez ve bu işletmelere ilişkin vergi yükü, her hesap dönemi için ayrı hesaplanır. Ancak, çok uluslu işletme grubunun aynı ülkede birden fazla yatırım ve sigorta yatırımı bulunması durumunda ülkesel bazlı vergi yükü, bu işletmelerin kapsanan vergileri ve işletme bazlı kazanç veya zararları birlikte dikkate alınarak hesaplanır.

ii. Azınlık payına sahip olunan bağlı işletmelerin kazanç ve vergileri, ülkesel bazlı vergi yükü hesaplamasına dâhil edilmez. Bu kapsamda, bir ülkede bulunan azınlık payına sahip olunan bağlı işletmeler için diğer bağlı işletmelerden ayrı bir ülkesel bazlı vergi yükü hesaplanır ve bu hesaplamada, kontrol gücü olmayan paylara atfedilen kazanç ve vergilerin düzeltilmiş tutarları dikkate alınır.

iii. Devletsiz bağlı işletmeler, ülkesel bazlı vergi yükü hesaplaması bakımından ayrı bir ülkede bulunan müstakil bir işletme olarak değerlendirilir. Bu işletmelerin ülkesel bazlı vergi yükü hesaplamasında dikkate alınan işletme bazlı kazanç veya zarar tutarları ile düzeltilmiş kapsanan vergiler, ek 4 üncü ve ek 5 inci maddelerde yer alan genel kurallar doğrultusunda belirlenir.

7.1.1. Net ülkesel bazlı kazancın tespiti

Bir ülkenin net ülkesel bazlı kazancı, ilgili hesap döneminde o ülkede bulunan tüm bağlı işletmelerin işletme bazlı kazançlarının toplamından, bu bağlı işletmelerin işletme bazlı zararlarının toplamının çıkarılmasıyla hesaplanan sıfırdan büyük değeri ifade eder. Ek 5 inci maddenin on birinci fıkrasında sayılan ayrı vergi yükü hesaplamasına tabi olan işletmelerin işletme bazlı kazanç veya zararları bu hesaplamada dikkate alınmaz.

Bir ülkede bulunan bağlı işletmelerin işletme bazlı zararlarının toplamının işletme bazlı kazançlarının toplamına eşit veya fazla olması durumunda, net ülkesel bazlı kazanç oluşmaz. Bu durumda, ek 4 üncü maddenin sekizinci fıkrası uyarınca ek cari dönem küresel ATV hesaplanması gereken durumlar hariç, ilgili ülke için vergi yükü ve küresel ATV hesaplanmaz.

7.1.2. Bir ülke için düzeltilmiş kapsanan vergilerin tespiti

Ülkesel bazlı vergi yükünün hesabında, ilgili ülkede bulunan tüm bağlı işletmelerin düzeltilmiş kapsanan vergilerinin toplamı dikkate alınır. Şu kadar ki, ek 5 inci maddenin on birinci fıkrasında sayılan ayrı vergi yükü hesaplamasına tabi olan işletmelerin düzeltilmiş kapsanan vergileri, o ülkeye ilişkin yapılan vergi yükü hesabına dâhil edilmez.

7.2. Küresel ATV'nin matrahı, oranı ve hesabı

7.2.1. Küresel ATV oranının hesaplanması

Küresel ATV oranı, asgari kurumlar vergisi oranı ile ilgili hesap dönemindeki ülkesel bazlı vergi yükü arasındaki sıfırdan büyük farktır. Örneğin, ülkesel bazlı vergi yükünün %8,18 olması durumunda küresel ATV oranı %6,82 ($= \%15 - \%8,18$) olarak hesaplanır.

Bir çok uluslu işletme grubunun, net ülkesel bazlı kazanca sahip olduğu bir ülkede düzeltilmiş kapsanan vergilerin sıfırdan küçük olması durumunda, söz konusu ülkedeki küresel ATV oranı asgari kurumlar vergisi oranını aşar. Örneğin, bir ülkede ülkesel bazlı vergi yükünün negatif bir değer ($-\%4$) olarak hesaplanması durumunda küresel ATV oranı $\%19 [= \%15 - (-\%4)]$ olarak tespit edilir.

7.2.1.1. Negatif vergi gideri prosedürü

Hesaplanan negatif düzeltilmiş kapsanan vergiler nedeniyle küresel ATV oranının asgari kurumlar vergisi oranını aşması durumunda, çok uluslu işletme grubu negatif vergi gideri prosedürünü uygular. Bu prosedürü uygulayan çok uluslu işletme grubu, negatif vergi gideri tutarını ilgili hesap dönemi için hesaplanan toplam düzeltilmiş kapsanan vergi tutarından indirir ve sonraki dönemlere devredilebilen vergi gideri fazlası hesabı oluşturur. Çok uluslu işletme grubunun küresel ATV oranının asgari kurumlar vergisi oranını aştığı bir hesap döneminde negatif vergi gideri tutarı, negatif düzeltilmiş kapsanan vergi tutarına eşittir. Örneğin, bir çok uluslu işletme grubunun bir ülkeye ilişkin 100€ net ülkesel bazlı kazanç ve -5€ düzeltilmiş kapsanan vergi hesaplaması durumunda negatif vergi gideri -5€ tutarına eşittir.

Sonraki dönemlere devredilebilen vergi gideri fazlası hesabı, ilgili ülkeye ilişkin sonraki dönemlerde yapılacak vergi yükü hesaplamalarında kullanılır. Negatif vergi gideri prosedürünü uyguladığı ülkedeki bir veya daha fazla bağlı işletmeyi elden çıkaran çok uluslu işletme grubu, negatif vergi giderini kendi bünyesinde bırakır ve sonraki dönemlere devredilebilen vergi gideri fazlası hesabının kalan bakiyesinin kaydını tutar. Çok uluslu işletme grubunun bir ülkedeki tüm bağlı işletmelerini elden çıkarması ve sonraki bir hesap döneminde o ülkede yeniden bağlı işletme edinmesi veya kurması durumunda, sonraki dönemlere devredilebilen vergi gideri fazlası hesabının bakiyesi, söz konusu hesap döneminden itibaren o ülkeye ilişkin düzeltilmiş kapsanan vergilerin belirlenmesinde dikkate alınır.

Bir çok uluslu işletme grubunun bir ülke için hesaplanan ülkesel bazlı vergi yükünün asgari kurumlar vergisi oranından düşük olması durumunda; bu ülke, düşük vergili ülke, ülkedeki bağlı işletmeler ise düşük vergilendirilen bağlı işletmeler olarak kabul edilir.

Örnek 1: (M) çok uluslu işletme grubu, %15 oranında kurumlar vergisi uygulanan (M) ülkesinde faaliyet göstermekte olup birinci hesap döneminde 200€ ülkesel bazlı kazanç elde etmiştir. Ancak, (M) ülkesinin yerel vergi mevzuatı uyarınca, (M) çok uluslu işletme grubunun birinci hesap dönemine ilişkin 100€ net faaliyet zararı bulunmaktadır. Buna göre (M) çok uluslu işletme grubu, söz konusu zarar nedeniyle 15€ ($= 100€ \times \%15$) ertelenmiş vergi varlığı kaydetmiş ve dolayısıyla düzeltilmiş kapsanan vergileri -15€ olarak hesaplanmıştır. Bu durumda negatif vergi gideri (-15€) tutarına eşittir.

Anılan çok uluslu işletme grubunun birinci hesap döneminde negatif vergi gideri prosedürünü uygulaması gerekir. Buna göre, negatif vergi gideri tutarının toplam düzeltilmiş kapsanan vergilerden indirilmesi sonucunda düzeltilmiş kapsanan vergi tutarı sıfır olarak tespit edilir. Bu durumda, ülkesel bazlı vergi yükü %0'dır ($= 0€ / 200€$) ve birinci hesap döneminde $30€ [= 200€ \times (\%15 - \%0)]$ küresel ATV hesaplanır. Ayrıca, bu hesap döneminde sonraki dönemlere devredilebilen 15€ bakiyeli vergi gideri fazlası hesabı oluşturulur.

İkinci hesap döneminde, (M) çok uluslu işletme grubunun ülkesel bazlı kazancı ile faaliyet kazancı 100€'dur. Ancak, birinci hesap döneminden devreden 100€ net faaliyet zararı nedeniyle, ikinci hesap döneminde kurumlar vergisi hesaplanmaz. Buna karşılık olarak, birinci hesap dönemindeki söz konusu zarara ilişkin kaydedilen 15€ ertelenmiş vergi varlığı ters kayıtla kapatılır ve ikinci hesap döneminin düzeltilmiş kapsanan vergilerine ilave edilir. Dolayısıyla, ikinci hesap döneminin düzeltilmiş kapsanan vergisi 15€ olarak belirlenir. Ancak, birinci hesap döneminde negatif vergi gideri prosedürü uygulandığından, ikinci hesap döneminde, sonraki dönemlere devredilebilen vergi gideri fazlası hesabında kayıtlı tutar (15€) kullanılır ve ikinci hesap dönemi için düzeltilmiş kapsanan vergiler $0€ [= 15€ (\text{düzeltilmiş kapsanan vergi}) - 15€ (\text{negatif vergi gideri})]$ olarak hesaplanır. Sonuç olarak, (M) ülkesi için vergi yükü %0 ($= 0€ / 100€$) ve küresel ATV $15€ [= 100€ (\text{ülkesel bazlı kazanç}) \times (\%15 - \%0)]$ olarak hesaplanır.

7.2.2. Küresel ATV matrahının hesaplanması

Küresel ATV matrahı, net ülkesel bazlı kazanç tutarından REF kazanç indirimi tutarının indirilmesi suretiyle hesaplanır. REF kazanç indirimi tutarı, bir ülkede bulunan bağlı işletmelerin çalışanlarının yıllık toplam brüt ücretlerinin %5'i (bundan sonra brüt ücret indirim tutarı olarak anılacaktır) ile maddi duran varlıklarının net defter değerinin %5'inin (bundan sonra maddi duran varlık indirim tutarı olarak anılacaktır) toplamına eşittir.

Bir mükellef tarafından REF kazanç indiriminin tercih edilmemesi durumunda küresel ATV matrahı, net ülkesel bazlı kazanç eşittir. Bir ülkede bir hesap dönemine ilişkin hesaplanan REF kazanç indirimi tutarının net ülkesel bazlı kazançla eşit veya fazla olması durumunda, ilgili hesap dönemi için küresel ATV matrahı oluşmaz ve ek cari dönem küresel ATV hesaplanan durumlar hariç küresel ATV hesaplanmaz. REF kazanç indirimi tutarının bir hesap dönemindeki net ülkesel bazlı kazancı aşan kısmı, başka bir hesap döneminin net ülkesel bazlı kazancını azaltmak için önceki veya sonraki hesap dönemlerine taşınmaz.

Bir ülkeye ilişkin REF kazanç indirimi tutarı, o ülkede bulunan her bir bağlı işletme için bu kapsamda hesaplanan tutarların toplamına eşittir. Bir bağlı işletme için hesaplanan söz konusu tutar, o bağlı işletmenin işletme bazlı kazanç tutarıyla sınırlı değildir. Dolayısıyla, bir bağlı işletmenin ilgili hesap dönemindeki kârının az olması veya zarar etmesi durumunda da bu bağlı işletme için hesaplanan REF kazanç indirimi tutarı, bulunduğu ülkenin küresel ATV matrahının tespitinde dikkate alınır.

7.2.3. Küresel ATV'nin hesaplanması

Bir ülke için küresel ATV tutarı, bir hesap döneminde ilgili ülke için hesaplanan küresel ATV oranının küresel ATV matrahı ile çarpımı suretiyle tespit edilir. Küresel ATV tutarına ilgili hesap dönemi için ek 4 üncü maddenin sekizinci fıkrası ve ek 6 ncı maddenin altıncı fıkrası uyarınca hesaplanan ek cari dönem küresel ATV tutarı ilave edilir, ardından bu tutardan nitelikli yerel ATV tutarı indirilir. Şu kadar ki, bu indirim sonucunda küresel ATV tutarı sıfırın altına düşmez.

Nitelikli yerel ATV uygulaması bulunan bir ülkede küresel ATV'nin sıfır olarak hesaplanması mümkündür. Nitelikli yerel ATV kapsamında ödenecek vergiler, küresel ATV'den mahsup edilir. Bu kapsamda yapılan mahsubun tutarı, ilgili hesap dönemindeki, varsa ek cari dönem küresel ATV dâhil, küresel ATV tutarı ile sınırlıdır. Mahsup sonrası kalan nitelikli yerel ATV tutarı, küresel ATV kapsamında iade edilmez veya sonraki dönem için hesaplanan küresel ATV'den mahsup edilemez.

Küresel ATV tutarından mahsubuna izin verilen “ödenecek nitelikli yerel ATV tutarı”, bir ülkedeki bağlı işletmeler tarafından bir hesap döneminde nitelikli yerel ATV olarak hesaplanan ve tahakkuk ettirilen tutardır. Şu kadar ki, çok uluslu işletme grubu tarafından doğrudan veya dolaylı olarak adli veya idari bir başvuru yoluyla ihtilaf konusu yapılan nitelikli yerel ATV tutarı ile ilgili ülkenin vergi idaresi tarafından anayasal hükümler, kanun hükmü ya da nitelikli yerel ATV uygulayan ülke ile yapılan ve çok uluslu işletme grubunun vergi yükümlülüğünü sınırlayan bir vergi, yatırım veya benzeri bir anlaşma nedeniyle tahakkuk ettirilemeyeceği veya tahsil edilemeyeceği tespit edilen tutarlar, ödenecek nitelikli yerel ATV kapsamında değerlendirilmez. İhtilafa konu olduğu için küresel ATV'den mahsup edilemeyen nitelikli yerel ATV tutarı, söz konusu tutarın ödendiği veya ihtilafın sona erdiği hesap dönemi için ödenecek nitelikli yerel ATV olarak dikkate alınır.

Örnek 1: (A) çok uluslu işletme grubunun faaliyette bulunduğu (A) ülkesi için 2024 hesap döneminde 120€ tutarında nitelikli yerel ATV hesaplanmıştır. Ancak, (A) ülkesi ile yapılan vergi istikrar anlaşması kapsamında, (A) çok uluslu işletme grubunun bu ülkedeki toplam vergi yükümlülüğünün 100€'yu geçemeyeceğini ve bu nedenle, 20€ (= 120€ - 100€) tutarındaki nitelikli yerel ATV'den sorumlu olmadığını ihtilaf konusu etmesi durumunda; ihtilafa konu söz konusu tutar, ödenecek nitelikli yerel ATV olarak kabul edilmez. Söz konusu ihtilafın 2025 yılında sona erdiği varsayımı altında, 20€ tutarındaki nitelikli yerel ATV, 2025 hesap dönemi için ödenecek nitelikli yerel ATV olarak hesaplamaya dâhil edilir.

7.2.4. Bir bağılı işletmenin küresel ATV'sinin hesaplanması

Bir bağılı işletmenin işletme bazlı kazancının ülkesel bazlı kazançla bölünmesiyle bulunan oranın, ilgili ülke için hesaplanan küresel ATV tutarıyla çarpılması sonucunda bu bağılı işletmenin küresel ATV tutarı tespit olunur.

Bir bağılı işletmenin küresel ATV tutarının hesaplanmasında; bağılı işletmenin küresel ATV tutarı (A), bir ülke için hesaplanan küresel ATV tutarı (B), bağılı işletmenin işletme bazlı kazanç tutarı (C) ve ülkesel bazlı kazanç tutarı (D) olmak üzere aşağıdaki formül kullanılır.

$$A = [B \times (\frac{C}{D})]$$

Bir ülke için küresel ATV, net ülkesel bazlı kazanç dikkate alınarak hesaplandığından, söz konusu vergi yalnızca ilgili hesap döneminde işletme bazlı kazançla sahip olan bağılı işletmelere tahsis edilir.

7.2.5. Ek cari dönem küresel ATV'nin bağılı işletmelere tahsisi

Ek cari dönem küresel ATV tutarı ilgili bağılı işletmelere, bu bağılı işletmelerin işletme bazlı kazançları dikkate alınarak tahsis edilir. Ancak, bir ülkede cari yılda net ülkesel bazlı kazanç oluşmaması durumunda, ek cari dönem küresel ATV'nin tahsisinde bağılı işletmelerin ilgili önceki hesap dönemindeki işletme bazlı kazançları dikkate alınır. Öte yandan, ek 4 üncü maddenin sekizinci fıkrası kapsamında hesaplanan bir ek cari dönem küresel ATV tutarının tahsisi bu düzenlemeye tabi değildir.

7.3. Reel ekonomik faaliyete dayalı kazanç indirimi

Çok uluslu işletme grubunun faaliyet gösterdiği her ülkede REF kazanç indirimi uygulanır, ancak bu indirimin ilgili ülkenin küresel ATV matrahının hesaplanmasında dikkate alınmaması için grup tarafından yıllık seçim yapılabilir. Bu seçim, küresel ATV bilgi beyannamesini veren bağılı işletme tarafından her ülke için ayrı ayrı yapılır. Bir ülke için bu yönde bir seçim yapıldığına dair açık bir bildirim gerekmemekte olup ilgili hesap dönemine ilişkin küresel ATV matrahı bu seçime uygun olarak hesaplanır. Bu seçim, seçimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin küresel ATV bilgi beyannamesinin verildiği tarihten sonra iptal edilemez. Öte yandan, bir hesap dönemi içerisinde REF kazanç indiriminin uygulanmamasına yönelik seçim yapılmış olması, izleyen hesap dönemlerinde bu indirimden yararlanmaya engel değildir.

7.3.1. Brüt ücret indirim tutarı

Bir bağılı işletmenin çalışanlarının yıllık brüt ücretleri üzerinden hesaplanan brüt ücret indirim tutarının tespitinde, yalnızca "REF kapsamındaki çalışanların" brüt ücretleri dikkate alınır. Ancak, REF kapsamındaki maddi duran varlıkların defter değerine dâhil edilen brüt ücret giderleri ile küresel ATV'den istisna tutulan uluslararası deniz taşımacılığı faaliyetleri ve bu faaliyetle bağlantılı faaliyetlerden elde edilen kazançlara atfedilen çalışanların brüt ücret giderleri bu hesaplama dâhil edilmez. Öte yandan, uluslararası deniz taşımacılığıyla bağlantılı faaliyetlerden elde edilen kazançların ek 3 üncü maddenin yedinci fıkrasında belirtilen sınırı aşan kısmına isabet eden brüt ücret giderleri, brüt ücret indirim tutarının belirlenmesinde dikkate alınır.

Brüt ücret indirimi kapsamında, bir ülkede bulunan bağılı işletmelerin o ülkedeki faaliyetlere ilişkin istihdam maliyetleri üzerinden hesaplanan sabit oranlı bir kazanç tutarı, net ülkesel bazlı kazançtan indirilir.

7.3.1.1. REF kapsamındaki çalışanlar

REF kapsamındaki çalışanlar, yarı zamanlı çalışanlar da dâhil olmak üzere, bir bağılı işletmenin çalışanları ile çok uluslu işletme grubunun yönetimi ve kontrolü altında, grubun olağan işletme faaliyetlerine katılan bağımsız yüklenicilerin çalışanlarını ifade eder.

Bu kapsamdaki bağımsız yükleniciler yalnızca gerçek kişilerdir. Ayrıca, bir personel tedarik işletmesi tarafından istihdam edilen ve günlük faaliyetlerini çok uluslu işletme grubunun yönetimi ve kontrolü altında gerçekleştiren gerçek kişiler de bu kapsamda değerlendirilir. Ancak, bağlı işletmeye mal veya hizmet sağlayan kurumsal bir bağımsız yüklenicinin çalışanları bu kapsamda dikkate alınmaz.

7.3.1.2. REF kapsamındaki çalışanların faaliyetlerini yürüttüğü ülke

Brüt ücret indirim tutarı ülkesel bazlı hesaplanır ve bu hesaplamada, işveren niteliğindeki bağlı işletmenin bulunduğu ülkede faaliyet gösteren REF kapsamındaki çalışanların brüt ücret giderleri dikkate alınır.

Çok uluslu işletme grubu adına yürütülen faaliyetlerin yarısından fazlasının, ilgili hesap döneminde bir çalışan tarafından işveren niteliğindeki bağlı işletmenin bulunduğu ülkede gerçekleştirilmesi durumunda bu bağlı işletme, söz konusu çalışana yapılan brüt ücret ödemeleri üzerinden hesaplanan tutarın tamamını indirim konusu yapabilir. Ancak, bir çalışanın ilgili hesap dönemindeki faaliyetlerinin yarısı veya daha azının işveren niteliğindeki bağlı işletmenin bulunduğu ülke içinde gerçekleştirilmesi durumunda, bu indirim yalnızca çalışanın o ülkedeki çalışma süresine orantılı olarak uygulanır. Örneğin, bir çalışanın çalışma süresinin yalnızca %30'unu işveren niteliğindeki bağlı işletmenin ülkesinde geçirmesi durumunda, bağlı işletme söz konusu çalışana ilişkin brüt ücret indirim tutarının yalnızca %30'undan yararlanabilir.

7.3.1.3. REF kapsamındaki çalışanların brüt ücret giderleri

REF kapsamındaki çalışanların brüt ücret giderleri; bu çalışanlara ödenen maaşlar, ücretler, tazminatlar, sağlık sigortası primleri ve emeklilik katkı payları gibi çalışana doğrudan ve kişisel fayda sağlayan diğer ödemeler ile ücret ve istihdam vergileri ve işveren sosyal güvenlik katkı paylarını kapsar.

Brüt ücret giderlerinin tespitinde, işverenin yaptığı harcamaların çalışana doğrudan ve bireysel bir fayda sağlayıp sağlamadığı dikkate alınır. Bu kapsamda brüt ücret giderlerine; maaş ve ücretlerin yanı sıra sağlık sigortası primleri, emeklilik fonu katkı payları veya diğer emeklilik ödemeleri, ikramiyeler, tazminatlar, primler ile pay senedi opsiyonu gibi menfaat ve ödemeler dâhildir. REF kapsamındaki çalışanların brüt ücret giderlerinin tespitinde dikkate alınacak pay senedi opsiyonu tutarı, Tebliğin (5.2.3.) bölümü uyarınca bir seçim yapıp yapılmadığına bakılmaksızın, bağlı işletmenin brüt ücret indirim tutarını belirlemek için kullanılan finansal hesaplara dâhil edilen tutardır.

Brüt ücret indirim tutarı, bir hesap dönemi için finansal hesaplarda tahakkuk eden toplam brüt ücret giderleri esas alınarak hesaplanır. REF kapsamındaki maddi duran varlıkların defter değerine dâhil edilen brüt ücret giderleri ise maddi duran varlık indirim tutarının tespitinde dikkate alınır. Öte yandan, stoklar dâhil olmak üzere diğer maddi duran varlıkların defter değerine dâhil edilen brüt ücret giderleri, REF kapsamındaki çalışanların brüt ücret giderleri olarak dikkate alınır.

Bir çok uluslu işletme grubunun nihai ana işletmesi tarafından vergilemede indirilebilir kâr payı uygulaması kapsamında bir dağıtım yapılması ve ek 12 nci maddenin üçüncü fıkrasındaki diğer koşulların sağlanması durumunda, elde edilen kazancın bir kısmının söz konusu nihai ana işletmenin işletme bazlı kazancından hariç tutulmasına izin verilir. Bu durumda, nihai ana işletmenin REF kapsamındaki çalışanlarının brüt ücret gideri, işletme bazlı kazanç veya zarar hesaplamasına dâhil edilmeyen kazançta isabet eden tutar kadar azaltılır. Bu azaltım tutarı, REF kapsamındaki çalışanların toplam brüt ücret giderlerinin, hesaplamaya dâhil edilmeyen işletme bazlı kazancın, nihai ana işletme için belirlenen toplam işletme bazlı kazançla oranıyla çarpımı suretiyle hesaplanır. Ayrıca, vergilemede indirilebilir kâr payı uygulamasına tabi olan ülkede bulunan diğer bağlı işletmelerin REF kapsamındaki çalışanlarının brüt ücret giderleri, işletme bazlı kazancın hesaplamasına dâhil edilmeyen kazanç tutarının söz konusu bağlı işletmelerin toplam işletme bazlı kazanç tutarına oranı nispetinde azaltılır.

7.3.2. Maddi duran varlık indirim tutarı

Bir bağı işletmenin maddi duran varlıklarının net defter değeri üzerinden hesaplanan maddi duran varlık indirim tutarının tespitinde, bağı işletmenin bulunduğu ülkedeki “REF kapsamındaki maddi duran varlıkların” net defter değerleri dikkate alınır. Bu kapsamda, bir ülkede bulunan REF kapsamındaki maddi duran varlıkların net defter değeri üzerinden tespit olunan sabit oranlı bir kazanç tutarı net ülkesel bazlı kazanç tutarından indirilir.

REF kapsamındaki maddi duran varlıklar; ilgili ülkede bulunan maddi duran varlıkların yanı sıra doğal kaynakları, kiracının maddi duran varlıklar üzerindeki kullanım haklarını ve maddi duran varlıklara önemli tutarda yatırım yapılmasını gerektiren, gayrimenkulün kullanımı veya doğal kaynakların işletilmesi için devletten alınan bir lisans veya benzer nitelikteki bir ruhsatı ifade eder.

Maddi duran varlıklar, mal veya hizmet üretiminde, tedarikinde ya da idari amaçlar doğrultusunda kullanılmak üzere elde tutulan ve birden fazla dönemde kullanılması beklenen varlıklardır. Bu bakımdan, petrol ve gaz yatakları, kereste sahaları ve maden yatakları doğal kaynaklar kapsamında değerlendirilir.

Maddi duran varlık indirim tutarının tespitinde, bina ve araziler dâhil olmak üzere kiralanan maddi duran varlıkların net defter değerleri de bağı işletmenin sahip olduğu maddi duran varlıklar ile aynı şekilde dikkate alınır. Ancak, satış, kiralama veya yatırım amacıyla elde tutulan taşınmazların net defter değerleri ile bir bağı işletmenin uluslararası deniz taşımacılığı faaliyetleri ve bu faaliyetle bağlantılı olarak gerçekleştirdiği faaliyetlerden elde ettiği kazançlara ilişkin maddi duran varlıkların net defter değerleri, bu kapsamda dikkate alınmaz. Öte yandan, uluslararası deniz taşımacılığı faaliyetiyle bağlantılı faaliyetlerden elde edilen kazançların ek 3 üncü maddenin yedinci fıkrasında belirlenen sınırı aşan kısmının elde edilmesiyle ilgili olan maddi duran varlıkların net defter değerleri, maddi duran varlık indirim tutarının tespitinde dikkate alınır.

7.3.2.1. Maddi duran varlıkların ve bulundukları ülkenin belirlenmesi

Maddi duran varlık indiriminin uygulanabilmesi için ilgili maddi duran varlığın, bu varlığa sahip olan bağı işletme ile aynı ülkede bulunması, kiracıların maddi duran varlıklar üzerindeki kullanım hakları veya gayrimenkulün kullanımı ya da doğal kaynakların işletilmesi için devletten alınan bir lisans veya benzer nitelikteki ruhsat söz konusu olduğunda ise ilgili maddi duran varlığın, bu varlığın kullanım hakkını elinde bulunduran bağı işletme ile aynı ülkede bulunması gerekir.

Maddi duran varlığın, ilgili hesap döneminin yarısından fazla bir süre boyunca bağı işletme niteliğindeki sahibinin veya kiracısının bulunduğu ülke içerisinde bulunması durumunda bu bağı işletme, söz konusu varlıkla ilgili olarak hesaplanan tutarın tamamını indirim konusu yapabilir. Ancak maddi duran varlık, ilgili dönemin yarısı veya daha azı bir süre boyunca bağı işletme niteliğindeki sahibinin veya kiracısının bulunduğu ülke içinde yer alıyorsa bu bağı işletmeler, söz konusu varlıkla ilgili hesaplanan tutar üzerinden yalnızca varlığın bağı işletmenin bulunduğu ülke içinde yer aldığı süreyle orantılı olan kısmı uyarınca bir indirime hak kazanır.

7.3.2.1.1. Kiralama amacıyla elde tutulan gayrimenkuller

Bir finansal kiralama işleminde kiracı, finansal hesaplarında, kiralama süresi boyunca maddi duran varlığı kullanma hakkını temsil eden bir “kullanım hakkı varlığı” oluşturabilir. ATV uygulaması uyarınca, bir maddi duran varlığa ilişkin kaydedilen söz konusu kullanım hakkı varlığı, maddi duran varlık gibi değerlendirilir. Bu nedenle kiracı, kullanım hakkı varlığının kayıtlı net defter değerini, maddi duran varlık indiriminin tespitinde dikkate alabilir. Öte yandan, kiralama amacıyla elde tutulan varlıklar REF kapsamındaki maddi duran varlıkların dışında tutulur.

ATV uygulaması uyarınca, kiralama amacıyla elde tutulan maddi duran varlıklar hariç, faaliyet kiralamasına konu varlıklar kiraya veren ve kiracı açısından REF kapsamındaki maddi duran varlıklar olarak kabul edilir.

Faaliyet kiralamasında, kiralamaya konu varlığın kiraya verenle aynı ülkede bulunması durumunda, söz konusu varlığın net defter değerinin bir kısmı, kiraya verenin REF kapsamındaki maddi duran varlıklarının tespitinde dikkate alınır. Bu kapsamda kiraya veren tarafından dikkate alınacak tutar; kiraya veren tarafından ilgili varlığa ilişkin belirlenen hesap dönemi başı ve sonundaki net defter değeri ortalaması ile bu varlığa ilişkin kiracı tarafından belirlenen hesap dönemi başı ve sonundaki kullanım hakkı varlığının ortalama tutarı arasındaki farka eşittir. Kiracının bir bağlı işletme olmaması durumunda ise kullanım hakkı varlığı, kira sözleşmesi kapsamında vadesi gelmemiş ödemelerin iskonto edilmemiş toplam tutarına eşit olur. Bu kapsamda, bir otel odası veya araç kiralama gibi ortalama kiralama süresinin 30 gün veya daha az olduğu kısa süreli kiralamalarda, kiracının kullanım hakkı varlığı sıfır olarak kabul edilir.

Aynı ülkede bulunan iki bağlı işletme arasında bir finansal kiralamaya veya faaliyet kiralamasına konu olan REF kapsamındaki maddi duran varlıkların net defter değeri, söz konusu kiralama işlemlerine ilişkin konsolidasyon düzeltmeleri yapıldıktan sonra belirlenir. Kiracı açısından, ilgili varlığa ilişkin oluşturulan kullanım hakkı varlığı kaydı düzeltilir. Kiraya verenin maddi duran varlık indirim tutarının tespitinde ise bu varlığa ilişkin konsolide finansal tabloların hazırlanması amacıyla kaydedilen net defter değeri dikkate alınır.

7.3.2.1.2. Kısmi kiralamaya konu edilen varlıklar

REF kapsamındaki maddi duran varlığın önemli bir kısmının kiralandığı ve kalan kısmının kiraya verenin kendi kullanımına bırakıldığı durumlarda, söz konusu varlığın net defter değeri kiracı ve kiraya veren arasında tahsis edilir. Kiraya veren açısından bu varlığın net defter değeri, örneğin binanın yüz ölçümü gibi makul bir tahsis anahtarına dayanılarak kiralanan kısım ile kendisine kalan kısım arasında paylaştırılır. Kiraya veren, maddi duran varlık indirim tutarının tespitinde kendisine tahsis edilen net defter değerini dikkate alır. Kiralanan kısma isabet eden net defter değeri için ise faaliyet kiralamasına konu taşınmazlara ilişkin kuralları uygulanır.

7.3.2.1.3. Devletten alınan lisans veya benzer nitelikteki ruhsatlar

Gayrimenkullerin kullanımı veya doğal kaynakların işletilmesi için devlet tarafından sağlanan kiralama veya imtiyaz gibi lisanslar ile benzeri ruhsatlar, ilgili varlığın kullanımının maddi duran varlığa önemli bir yatırım yapılmasını gerektirmesi koşuluyla, REF kapsamındaki maddi duran varlıklara dâhil edilir. Bu lisans veya ruhsatlar, devlete ait gayrimenkulleri kullanma veya doğal kaynakları işletme haklarını temsil etmeleri durumunda, finansal hesaplarda veya konsolide finansal tablolarda maddi duran varlık olarak kaydedilmemiş olsa bile, REF kapsamındaki maddi duran varlıklar olarak dikkate alınır. Ancak, bir bağlı işletmenin lisans veya benzeri bir ruhsatın dayanağı olan varlığın işletilmesiyle bağlantılı diğer ücret talep etme haklarını, taşınmazın kullanım hakkından ayrı bir varlık olarak değerlendirmesi durumunda, bu varlık REF kapsamındaki maddi duran varlıklara dâhil edilmez. Ayrıca, devletten lisans veya benzeri bir ruhsat alan bir kişinin bu hakkı kendi faaliyetinde kullanmaması, bu haklar için önemli yatırımlar yapmaması ve bu hakları başka bir kişi veya işletmeye yeniden lisans olarak vermesi durumunda, söz konusu lisans veya ruhsatlar REF kapsamındaki maddi duran varlık olarak değerlendirilmez.

7.3.2.2. İndirim tutarının hesaplanmasına dâhil edilmeyen varlıklar

Bir çok uluslu işletme grubunun nihai ana işletmesi tarafından vergilemede indirilebilir kâr payı uygulaması kapsamında bir dağıtım yapılması ve ek 12 nci maddenin üçüncü fıkrasındaki diğer koşulların sağlanması durumunda, elde edilen kazancın bir kısmının söz konusu nihai ana işletmenin işletme bazlı kazancından hariç tutulmasına izin verilir. Bu durumda, nihai ana işletmenin işletme bazlı kazanç veya zarar hesaplamasına dâhil edilmeyen kazançların elde

edilmesinde kullanılan maddi duran varlıkların net defter değerleri, maddi duran varlık indirim tutarının tespitinde dikkate alınmaz. Bu kapsamda, nihai ana işletmenin REF kapsamındaki maddi duran varlıklarının net defter değeri, işletme bazlı kazanç veya zarar hesaplamasına dâhil edilmeyen kazançta isabet eden tutar kadar azaltılır. Bu azaltım tutarı, REF kapsamındaki maddi duran varlıkların toplam net defter değerinin, hesaplamaya dâhil edilmeyen işletme bazlı kazancın, nihai ana işletme için belirlenen toplam işletme bazlı kazançla oranıyla çarpımı suretiyle hesaplanır. Ayrıca, vergilemede indirilebilir kâr payı uygulamasına tabi olan ülkede bulunan diğer bağlı işletmelerin REF kapsamındaki maddi duran varlıklarının net defter değerleri, işletme bazlı kazancın hesaplamasına dâhil edilmeyen kazanç tutarının söz konusu bağlı işletmelerin toplam işletme bazlı kazanç tutarına oranı nispetinde azaltılır.

Örnek 1: (A) ve (B) işletmeleri, sırasıyla (A) ve (B) çok uluslu işletme gruplarının (M) ülkesinde bulunan bağlı işletmeleridir. (A) işletmesi, (B) işletmesine bir makine kiralamıştır. Kira sözleşmesinin başlangıç tarihi 1/1/2024, kira süresi 3 yıl ve kira ödemesi yıllık 100.000€ tutarındadır. Kiracının alternatif borçlanma faiz oranı %5'tir. (A) işletmesi, finansal muhasebe standardı uyarınca, bu kiralamayı faaliyet kiralaması olarak sınıflandırmaktadır. Makinenin 2024 yılı başındaki net defter değeri 1.200.000€ ve faydalı ömrü 15 yıldır. (B) işletmesi, finansal muhasebe standardı uyarınca, bu kiralamayı bir kullanım hakkı varlığı olarak sınıflandırmaktadır. (B) işletmesi 1/1/2024 tarihinde, ilgili tarihte ödenmemiş olan kira ödemelerinin bugünkü değerini %5 alternatif borçlanma faiz oranı ile hesaplar ve bu kapsamda başlangıç değerini 272.325€ olarak tespit eder. Bu tarihten sonra, (B) işletmesi kullanım hakkı varlığını maliyet bedeli yöntemi uygulayarak hesaplar. Kiralamanın başlangıç tarihinde (B) işletmesinin amortisman planı aşağıdaki gibidir.

Hesap Dönemi	Kira Ödemesi (€)	Faiz Gideri (€)	Azaltılan Kira Yükümlülüğü (€)	Kalan Kira Yükümlülüğü (€)	Amortisman Gideri (€)	Net Varlık Değeri (€)
Başlangıç Değeri (€)				272.325	-	272.325
2024	100.000	13.616 (= 272.325 x 0,05)	86.384 (= 100.000 - 13.616)	185.941 (= 272.325 - 86.384)	90.775 (= 272.325 / 3)	181.550 (= 272.325 - 90.775)
2025	100.000	9.297 (= 185.941 x 0,05)	90.703 (= 100.000 - 9.297)	95.238 (= 185.941 - 90.703)	90.775	90.775 (= 181.550 - 90.775)
2026	100.000	4.762 (= 95.238 x 0,05)	95.238 (= 100.000 - 4.762)	0 (= 95.238 - 95.238)	90.775	0 (= 90.775 - 90.775)

Kiralanın makinenin (B) işletmesi için maddi duran varlık indirim tutarı kapsamında net defter değeri aşağıdaki gibi hesaplanır:

a) 2024 yılında, maddi duran varlık indirim tutarı kapsamında net defter değeri 226.937,5€ [= (272.325€ + 181.550€) / 2],

b) 2025 yılında, maddi duran varlık indirim tutarı kapsamında net defter değeri 136.162,5€ [= (181.550€ + 90.775€) / 2],

c) 2026 yılında, maddi duran varlık indirim tutarı kapsamında net defter değeri 45.387,5€ [= (90.775€ + 0€) / 2].

Maddi duran varlık indirim tutarının tespitinde dikkate alınacak indirim oranları 2024, 2025 ve 2026 hesap dönemleri için sırasıyla %7,8, %7,6 ve %7,4'tür.

Dolayısıyla, (B) işletmesine ilişkin maddi duran varlık indirim tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanır:

- 2024 yılında, maddi duran varlık indirim tutarı 17.701,12€ (= 226.937,5€ x %7,8),
- 2025 yılında, maddi duran varlık indirim tutarı 10.348,35€ (= 136.162,5€ x %7,6),
- 2026 yılında, maddi duran varlık indirim tutarı 3.358,68€ (= 45.387,5€ x %7,4).

Faaliyet kiralaması kapsamında, (A) işletmesi kira ödemelerini gelir olarak muhasebeleştirir ve söz konusu varlık için uygulanan amortisman yöntemi, kiraya verenin benzer varlıklar için kullandığı amortisman yöntemi ile aynıdır. (A) işletmesinin amortisman planı aşağıdaki gibidir:

Hesap Dönemi	Kira Ödemesi (€)	Kalan Kira Ödemeleri (€)	Gelir (€)	Amortisman Gideri (€)	Net Varlık Değeri (€)
Başlangıç Değeri		300.000	-	-	1.200.000
2024	100.000	200.000 (= 300.000 - 100.000)	100.000	80.000 (= 1.200.000 / 15)	1.120.000 (= 1.200.000 - 80.000)
2025	100.000	100.000 (= 200.000 - 100.000)	100.000	80.000	1.040.000 (= 1.120.000 - 80.000)
2026	100.000	0 (= 100.000 - 100.000)	100.000	80.000	960.000 (= 1.040.000 - 80.000)

Kiralanın makinenin (A) işletmesi için maddi duran varlık indirim tutarı kapsamında net defter değeri aşağıdaki gibi hesaplanır:

a) 2024 yılında, maddi duran varlık indirim tutarı kapsamında net defter değeri 910.000€ (= 1.160.000€ [= (1.200.000€ + 1.120.000€) / 2] - 250.000€ [= (300.000€ + 200.000€) / 2]),

b) 2025 yılında, maddi duran varlık indirim tutarı kapsamında net defter değeri 930.000€ (= 1.080.000€ [= (1.120.000€ + 1.040.000€) / 2] - 150.000€ [= (200.000€ + 100.000€) / 2]),

c) 2026 yılında, maddi duran varlık indirim tutarı kapsamında net defter değeri 950.000€ (= 1.000.000€ [= (1.040.000€ + 960.000€) / 2] - 50.000€ [= (100.000€ + 0€) / 2]).

Dolayısıyla, (A) işletmesine ilişkin maddi duran varlık indirim tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanır:

i. 2024 yılında, maddi duran varlık indirim tutarı 70.980€ (= 910.000€ x %7,8),

ii. 2025 yılında, maddi duran varlık indirim tutarı 70.680€ (= 930.000€ x %7,6),

iii. 2026 yılında, maddi duran varlık indirim tutarı 70.300€ (= 950.000€ x %7,4).

Örnek 2: Diğer veriler Örnek 1 ile aynıdır ancak (A) ve (B) işletmeleri, (A) çok uluslu işletme grubunun bağlı işletmeleridir. REF kapsamındaki maddi duran varlıkların net defter değeri, grup içi satışlar ve kiraya veren ile kiracının aynı ülkede bulunduğu grup içi kiralalarda konsolidasyon düzeltmeleri dikkate alındıktan sonra belirlenir. Buna göre, kiralanın makinenin (A) işletmesi için maddi duran varlık indirim tutarı kapsamında net defter değeri aşağıdaki gibi hesaplanır:

a) 2024 yılında, maddi duran varlık indirim tutarı kapsamında net defter değeri 1.160.000€ [= (1.200.000€ + 1.120.000€) / 2],

b) 2025 yılında, maddi duran varlık indirim tutarı kapsamında net defter değeri 1.080.000€ [= (1.120.000€ + 1.040.000€) / 2],

c) 2026 yılında, maddi duran varlık indirim tutarı kapsamında net defter değeri 1.000.000€ [= (1.040.000€ + 960.000€) / 2].

Dolayısıyla, (A) işletmesine ilişkin maddi duran varlık indirim tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanır:

i. 2024 yılında, maddi duran varlık indirim tutarı 90.480€ (= 1.160.000€ x %7,8),

ii. 2025 yılında, maddi duran varlık indirim tutarı 82.080€ (= 1.080.000€ x %7,6),

iii. 2026 yılında, maddi duran varlık indirim tutarı 74.000€ (= 1.000.000€ x %7,4).

Öte yandan, kaydedilen kullanım hakkı varlığı konsolidasyon sürecinde düzeltilen (B) işletmesi için bu kapsamda herhangi bir hesaplama yapılmaz.

7.3.2.3. REF kapsamındaki maddi duran varlıkların net defter değeri

Net defter değeri, maddi duran varlık indirim tutarının tespitinde dikkate alınır. REF kapsamındaki maddi duran varlıkların net defter değeri, raporlanan hesap döneminin başı ve sonu itibarıyla nihai ana işletmenin konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında esas alınan net defter değerlerinin ortalaması alınarak hesaplanır. Bu hesaplamada, maddi duran varlıkların birikmiş amortisman, itfa veya tükenme payları çıkarılmış ve brüt ücret giderleri eklenmiş net defter değeri dikkate alınır.

Bir varlığın hesap dönemi içerisinde iktisap edilmesi ya da elden çıkarılması durumunda, ilgili hesap dönemi başındaki veya sonundaki net defter değerleri sıfır olur. Bir hesap dönemi içerisinde iktisap edilen veya elden çıkarılan varlıklar için hesaplanacak indirim tutarında, söz konusu varlığın hesap dönemi başındaki veya sonundaki net defter değerinin yarısı dikkate alınır.

Bir maddi duran varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararının oluşması ya da oluşan bu zararın ters kayıtla kapatılması durumunda, bu düzeltmeler ilgili varlığın finansal muhasebe hesaplarında kayıtlı olan net defter değerine yansıtılır. Söz konusu düzeltmelerin finansal hesaplara yansıtılmamış olması durumunda, maddi duran varlık indirim tutarının hesaplanmasında yine ilgili varlığın bu kapsamda düzeltilmiş net defter değeri dikkate alınır.

Bazı muhasebe standartları uyarınca, maddi duran varlıkların yeniden değerlendirme yöntemine göre amortisman tabi tutulmasına izin verilir. Varlıkların yeniden değerlemesi sonucunda oluşan değer artış ve azalışlarına ilişkin gerekli düzeltmelerin yapılmaması durumunda, maddi duran varlık indirim tutarı, reel ekonomik faaliyetlerle ilgili olmayan yeniden değerlendirilmiş tutara göre belirlenen net defter değerlerini de ihtiva eder. Bunun önlenmesi için, bu varlığın değerindeki herhangi bir artış veya yeniden değerlendirme artışlarından kaynaklanan amortisman tutarı artışı, maddi duran varlık indirim tutarının tespitinde dikkate alınmaz. Buna göre, bir varlığın net defter değeri hiçbir zaman yeniden değerlendirme yapılmaması durumunda o varlığa ilişkin kaydedilen tutarı aşamaz.

7.3.3. İş yerinin REF kapsamındaki çalışanlarının brüt ücret giderleri ile maddi duran varlıkları

Bağlı işletme niteliğindeki bir iş yerinin REF kapsamındaki çalışanlarının brüt ücret giderleri ve maddi duran varlıkları, söz konusu iş yerinin bulunduğu ülkede yer almak koşuluyla, bu iş yerine ilişkin hazırlanan müstakil finansal hesaplara dâhil edilen giderler ve varlıklardır. İş yerine atfedilen brüt ücret giderleri ve maddi duran varlıklar, ana merkezin bu kapsamdaki gider ve varlıklarının tespitinde dikkate alınmaz. Ek 5 inci maddenin onuncu fıkrası ile Tebliğin (9.1.4.) bölümü uyarınca kazançları kısmen veya tamamen işletme bazlı kazanç veya zararın hesaplanmasına dâhil edilmeyen bir iş yerinin brüt ücret giderleri ile maddi duran varlıkları da aynı oranda, çok uluslu işletme grubunun REF kazanç indiriminin hesaplanmasına dâhil edilmez.

Bir iş yerine ilişkin hazırlanan müstakil finansal hesapların, kabul edilebilir finansal muhasebe standardına uygun olarak hazırlanmış olması gerekir. Ancak, bir iş yerine ilişkin müstakil finansal hesapların tutulmaması veya bu hesapların kabul edilebilir finansal muhasebe standardına uygun olarak hazırlanmaması durumunda, bu çalışanların brüt ücret giderlerinin ve maddi duran varlıklarının net defter değerinin tespitinde, o iş yerine ait ve nihai ana işletmenin konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında kullanılan muhasebe standardına uygun olarak hazırlanmış müstakil finansal hesaplar tutulsaydı, söz konusu finansal hesaplara kaydedilmesi gereken tutarlar ne ise o tutarlar kullanılır.

Ayrıca bir iş yerinin REF kapsamındaki çalışanlarının brüt ücret giderleri ve maddi duran varlıkları, Tebliğin (5.3.2) bölümü uyarınca, yürürlükteki uluslararası vergi anlaşmasına veya ilgili ülkenin yerel vergi mevzuatı kapsamında bir iş yerine tahsis edilen tutarlara göre düzeltilir.

İş yerine atfedilen çalışanların ve maddi duran varlıkların iş yerinin bulunduğu ülkede bulunmaması durumunda, söz konusu çalışanların brüt ücret giderleri ve maddi duran varlıkların net defter değerleri, REF kazanç indiriminin tespitinde dikkate alınmaz. Bu kapsamda, Tebliğin (7.3.1.2.) ile (7.3.2.1.) bölümlerinde çalışanların faaliyetlerinin yürütüldüğü ve maddi duran varlıkların bulunduğu ülkenin belirlenmesine ilişkin yapılan açıklamalar iş yerleri için de geçerlidir.

Ayrıca, Tebliğin (5.3.) bölümünde yer alan (ç) paragrafında açıklanan bir iş yeri söz konusu olduğunda, bu iş yerine herhangi bir brüt ücret gideri ve maddi duran varlık atfedilmez.

Bir iş yerinin işletme bazlı kazanç veya zararının ana merkeze tahsis edildiği durumlarda da iş yerine atfedilen REF kapsamındaki çalışanların brüt ücret giderleri ve maddi duran varlıkları, iş yerinin bulunduğu ülkede kalmaya devam eder ve dolayısıyla ana merkezin REF kapsamındaki çalışanlarının brüt ücret giderleri ve maddi duran varlıkları olarak değerlendirilmez.

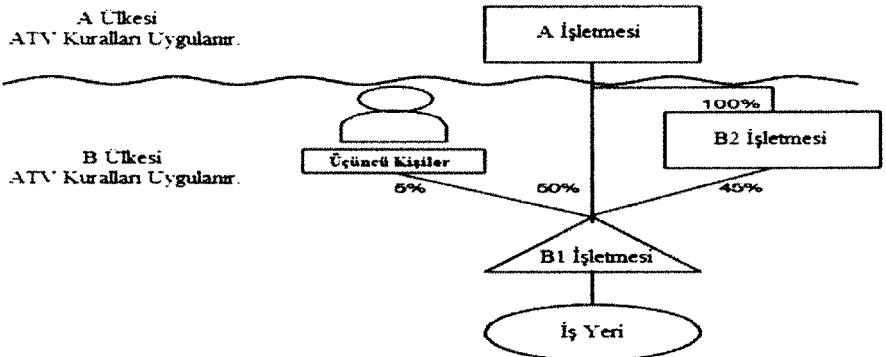
7.3.4. Şeffaf işletmelerin REF kapsamındaki çalışanlarının brüt ücret giderleri ile maddi duran varlıkları

Bir şeffaf işletmenin finansal tablolarına dâhil edilen REF kapsamındaki çalışanların brüt ücret giderleri ve maddi duran varlıkları, bağlı işletmeler arasında aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde tahsis edilir.

7.3.4.1. Nihai ana işletme olmayan vergi şeffaf işletme

Bir şeffaf işletmenin nihai ana işletme olmaması durumunda, bu işletmenin finansal muhasebe net kazanç veya zararı, ek 5 inci maddenin dokuzuncu fıkrası uyarınca bağlı işletme niteliğindeki sahibine tahsis edilir. Bu durumda, söz konusu şeffaf işletmenin Tebliğin (7.3.3.) bölümünde açıklanan düzenlemeler kapsamında bir iş yerine atfedilmemiş olan REF kapsamındaki çalışanlarının brüt ücret giderleri ve maddi duran varlıkları, bağlı işletme niteliğindeki sahibin bu çalışanlar ve maddi duran varlıklarla aynı ülkede bulunması koşuluyla, sahibe tahsis edilir. Bu tahsisat, sahiplere tahsis edilen işletme bazlı kazanç veya zarar tutarıyla orantılı olarak yapılır.

Örnek 1: (A) ülkesinde bulunan (A) işletmesi, (AB) çok uluslu işletme grubunun nihai ana işletmesidir. (A) işletmesi, (B1) işletmesinin mülkiyet paylarının %50'sine ve (B2) işletmesinin mülkiyet paylarının %100'üne sahiptir. (B1) işletmesinin kalan mülkiyet paylarının %45'i (B2) işletmesi ve %5'i ise üçüncü kişiler tarafından elde tutulmaktadır. Ayrıca, (B1) işletmesi bir vergi şeffaf işletme olup (B) ülkesinde ticari faaliyetler yürütmektedir ve bu işletmenin (B) ülkesinde yürüttüğü söz konusu faaliyetler dolayısıyla (A) işletmesi bakımından (B) ülkesinde bir iş yeri oluşmuş sayılmaktadır. (A), (B1), (B2) işletmeleri ile (B) ülkesinde oluşan iş yeri, (AB) çok uluslu işletme grubunun bağlı işletmeleridir. (B1) işletmesi, birinci hesap döneminde 1.000€ işletme bazlı kazanç elde etmiş, (B) ülkesinde REF kapsamındaki çalışanlarına 200€ brüt ücret ödemesi yapmıştır. Ayrıca, anılan işletmenin (B) ülkesinde 400€ değerinde REF kapsamındaki maddi duran varlığı bulunmaktadır.



(B1) işletmesinin işletme bazlı kazancı aşağıdaki şekilde dağıtılır:

İlk olarak, (B1) işletmesinin işletme bazlı kazancı ek 5 inci maddenin onuncu fıkra hükmü uyarınca üçüncü kişilere tahsis edilmesi gereken 50€ (= 1.000€ x %5) tutarında azaltılır. Daha sonra, (B1) işletmesinin işletme bazlı kazancının 500€ (= 1.000€ x %50) tutarındaki kısmı, ek 5 inci maddenin dokuzuncu fıkrası hükmü uyarınca öncelikli olarak iş yerine tahsis edilir ve anılan işletmenin işletme bazlı kazancı iş yerine tahsis edilen söz konusu tutar kadar azaltılır. Son olarak, (B1) işletmesinin işletme bazlı kazancının kalan 450€ (= 1.000€ - 50€ - 500€) tutarındaki kısmı, nihai ana işletme olmayan vergi şeffaf işletmelere ilişkin tahsisat hükümleri kapsamında, (B2) işletmesine tahsis edilir.

(B1) işletmesinin REF kapsamındaki çalışanlarının brüt ücret giderlerinin ve maddi duran varlıklarının %50'si [sırasıyla 100€ (= 200€ x %50) ve 200€ (= 400€ x %50)] iş yerine tahsis edilir. (B1) işletmesinin REF kapsamındaki çalışanlarının brüt ücret giderlerinin ve maddi duran varlıklarının %45'i [sırasıyla 90€ (= 200€ x %45) ve 180€ (= 400€ x %45)], (B2) işletmesinin (B) ülkesinde bulunması nedeniyle, (B2) işletmesine tahsis edilir. (B1) işletmesinin REF kapsamındaki çalışanlarının brüt ücret giderlerinin ve maddi duran varlıklarının geri kalanı [sırasıyla 10€ (= 200€ - 100€ - 90€) ve 20€ (= 400€ - 200€ - 180€)] ise çok uluslu işletme grubunun REF kazanç indirimi hesaplamasına dâhil edilmez.

7.3.4.2. Nihai ana işletme olan vergi şeffaf işletme

Bir şeffaf işletmenin nihai ana işletme olması durumunda, Tebliğin (7.3.3.) bölümüne göre bir iş yerine atfedilmemiş REF kapsamındaki çalışanların brüt ücret giderleri ve maddi duran varlıkları, söz konusu çalışanlar ve maddi duran varlıkların şeffaf işletme ile aynı ülkede bulunması koşuluyla, doğrudan bu işletmeye tahsis edilir. Ancak, ek 12 nci maddenin birinci fıkrası uyarınca, nihai ana işletmenin işletme bazlı kazanç veya zararına dâhil edilmeyen bir tutar bulunması durumunda, REF kapsamındaki bu gider ve varlıkların net defter değeri, bu fıkra kapsamında hariç tutulan işletme bazlı kazanç tutarına isabet eden tutar kadar azaltılır. Bu azaltım tutarı, nihai ana işletmenin REF kapsamındaki çalışanlarının toplam brüt ücret giderleri ve maddi duran varlıklarının toplam net defter değerinin, nihai ana işletmenin işletme bazlı kazancından hariç tutulan kazancın toplam işletme bazlı kazanç oranıyla çarpımı suretiyle hesaplanır.

7.3.4.3. Diğer durumlar

Bir şeffaf işletmenin, Tebliğin (7.3.4.1.) ve (7.3.4.2.) bölümlerinde yer alan düzenlemeler uyarınca tahsis edilmeyen REF kapsamındaki çalışanlarının brüt ücret giderleri ve maddi duran varlıklar, REF kazanç indiriminin tespitinde dikkate alınmaz. Bu kural, aynı şekilde, bir ters hibrit işletmeye tahsis edilen finansal muhasebe net kazanç veya zararıyla bağlantılı REF kapsamındaki çalışanların brüt ücret giderleri ve maddi duran varlıklar için de geçerlidir.

Ayrıca, aynı çok uluslu işletme grubunun üyesi olmayan işletmelere tahsis edilen ve bu nedenle şeffaf işletmenin finansal muhasebe net kazanç veya zararından indirilen tutarlar ile ek 12 nci maddenin birinci fıkrası uyarınca bir nihai ana işletmenin işletme bazlı kazanç veya zararına dâhil edilmeyen tutarlarla ilişkili REF kapsamındaki çalışanların brüt ücret giderleri ve maddi duran varlıklar da REF kazanç indirimi hesaplamasına dâhil edilmez.

7.4. Ek cari dönem küresel ATV

7.4.1. Geçmiş hesap dönemlerine ilişkin hesaplanan ek cari dönem küresel ATV'nin tahsisi

Ek 6 nci maddenin altıncı fıkrasının (a), (b), (c), (d) ve (e) bentleri uyarınca, önceki hesap dönemlerinin düzeltilmiş kapsanan vergileri ve net ülkesel bazlı kazancının düzeltilmesi suretiyle, ilgili hesap dönemlerine ilişkin hesaplanan vergi yükü ile küresel ATV'nin yeniden hesaplanması gerekir. Bu düzeltmeler, önceki hesap dönemlerine ait vergi yükünü etkilediğinden, yeniden hesaplama sonucu önceki hesap dönemlerinde eksik tahakkuk ettirilen küresel ATV fark tutarı, yeniden hesaplamanın yapıldığı cari hesap döneminde ek cari dönem küresel ATV olarak tahakkuk ettirilir.

Bu düzeltmeler dışında kalan ve ATV kapsamındaki hesaplamalarda yapılan olağan hesap hataları veya IIR ya da UTPR uygulamasına ilişkin yapılan bir incelemeye istinaden bir bağlı işletmenin işletme bazlı kazanç tutarında yapılan düzeltmeler bu düzenleme kapsamında değildir. Örneğin, bir bağlı işletmenin faiz gelirini sehven kâr payı olarak kaydetmesi nedeniyle söz konusu kazancın işletme bazlı kazancın tespitinde dikkate alınmamış olması gibi hataların düzeltilmesi adına düzeltme beyannamesi verilebilir. Benzer şekilde, bir hatanın ilgili vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen bir inceleme sırasında fark edilmesi durumunda da yetkili vergi idaresi tarafından mükellefin ilgili hesap dönemine ilişkin küresel ATV yükümlülüğü yeniden belirlenebilir ve buna ilişkin gecikme faizi veya ceza uygulamaları da dâhil olmak üzere genel idari prosedürler uygulanabilir.

7.4.2. Net ülkesel bazlı kazancın oluşmadığı hesap dönemine ilişkin hesaplanan ek cari dönem küresel ATV'nin tahsisi

Ek 4 üncü maddenin sekizinci fıkrası uyarınca bir ek cari dönem küresel ATV hesaplanması durumunda, ilgili ülkede bulunan bağlı işletmelere ilişkin dâhil olma oranının tespiti amacıyla dikkate alınacak işletme bazlı kazanç, bu düzenleme kapsamında ilgili bağlı işletmeye tahsis edilen ek cari dönem küresel ATV'nin asgari kurumlar vergisi oranına bölünmesi suretiyle hesaplanır. Bu hesaplamada, ilgili hesap dönemi için belirlenen herhangi bir işletme bazlı zarar dikkate alınmaz. Bu kapsamda ek cari dönem küresel ATV, yalnızca sıfırdan küçük ve beklenen düzeltilmiş kapsanan vergilerden daha az bir düzeltilmiş kapsanan vergi tutarını kayıt altına alan bağlı işletmelere tahsis edilir. Bağlı işletmelerin her biri için işletme bazlı kazanç veya zarar (A), asgari kurumlar vergisi oranı (B) ve düzeltilmiş kapsanan vergiler (C) olmak üzere, ilgili bağlı işletmeye yapılacak ek cari dönem küresel ATV tahsisat tutarı aşağıdaki gibi hesaplanır:

$$\text{Bağlı işletmeye ilişkin tahsisat tutarı} = [(A \times B) - C]$$

Bu kapsamda, kalıcı farklılıklardan kaynaklanan bir ek cari dönem küresel ATV, söz konusu farklılıkların olduğu hesap döneminde ödenmeli ve bu kalıcı farktan kaynaklanan yükümlülük tutarını oluşturan bağlı işletmeye tahsis edilmelidir.

Örnek 1: (C) ülkesinde bulunan ve %15 oranında kurumlar vergisine tabi olan (A) bağlı işletmesinin 200€ tutarında işletme bazlı zararı ile yerel mali zararı bulunmakta olup bu işletme için -30€ (= 200€ x %15) tutarında düzeltilmiş kapsanan vergi hesaplanmıştır. Aynı ülkede bulunan (B) bağlı işletmesinin 100€ tutarında işletme bazlı zararı, 120€ tutarında yerel mali zararı bulunmakta olup bu işletme için -18€ (= 120€ x %15) tutarında düzeltilmiş kapsanan vergi hesaplanmıştır. Dolayısıyla, (C) ülkesi için düzeltilmiş kapsanan vergiler -48€ [= (-30€) + (-18€)] olarak kaydedilmiştir; ancak beklenen düzeltilmiş kapsanan vergi tutarı -45€'dur [= (-300€) x %15].

Bu durumda, söz konusu hesap dönemi için (C) ülkesinde 3€ [= (-45€) - (-48€)] tutarında ek cari dönem küresel ATV ödenmesi gerekir. Söz konusu ek cari dönem küresel ATV 3€ [= (-100€) x %15 - (-18€)], (B) bağlı işletmesine tahsis edilir. (A) bağlı işletmesine ise ek cari dönem küresel ATV tahsis edilmez.

Bu kapsamda dâhil olma oranının tespitinde, bir bağlı işletmeye ilişkin Tebliğin (7.4.1.) ile (7.4.2.) bölümleri uyarınca ayrı ayrı işletme bazlı kazanç oluşması durumunda, söz konusu bağlı işletme için bu kazanç tutarlarının toplamı dikkate alınır.

7.4.3. Ek cari dönem küresel ATV kapsamında düşük vergilendirilen bağlı işletme

Ek cari dönem küresel ATV'nin tahsis edildiği bağlı işletme, düşük vergilendirilen bağlı işletme olarak değerlendirilir. Bir ülkenin düşük vergili ülke olup olmadığının tespiti hesap dönemi bazında yapılır ve ülkenin düşük vergili bir ülke olmadığı hesap döneminde de o ülke için ek cari dönem küresel ATV tahakkuk ettirilebilir.

7.5. De Minimis (Hasılat ve kazanç tutarının belirli sınırların altında kalması) uygulaması

Ek 6 ncı maddenin sekizinci fıkrası uyarınca, bir çok uluslu işletme grubunun; ülkesel bazlı yıllık ortalama hasılatı 10 milyon avro karşılığı Türk lirasından ve ülkesel bazlı yıllık ortalama kazancı 1 milyon avro karşılığı Türk lirasından az ise bu ülkede bulunan bağlı işletmelere ilişkin olarak De Minimis uygulaması seçilebilir ve bu bağlı işletmelerin küresel ATV'si sıfır olarak kabul edilebilir. Bu kapsamdaki parasal sınırların Türk lirası karşılığı, 1 Ocak veya sonrasında başlayan hesap dönemleri için geçerli olmak üzere, Avrupa Merkez Bankasınca yayımlanan önceki yılın Aralık ayının ortalama döviz kuru dikkate alınarak Ocak ayında hesaplanır ve Gelir İdaresi Başkanlığının resmî internet sitesinde (www.gib.gov.tr) ilan edilir.

De Minimis hesap dönemi bazında uygulanır. Bir bağlı işletmenin, çok uluslu işletme grubunun küresel ATV'ye tabi olduğu ilk hesap döneminde De Minimis uygulamasının geçerli olduğu bir ülkede bulunması durumunda, geçici 17 nci maddede yer alan ilgili geçiş dönemi hükümleri, söz konusu bağlı işletme için De Minimis uygulanmayan ilk hesap döneminin başından itibaren geçerli olur. Öte yandan bir bağlı işletmenin, çok uluslu işletme grubunun küresel ATV'ye tabi olduğu hesap döneminden sonraki bir hesap döneminde De Minimis uygulamasına tabi olması durumunda, küresel ATV bilgi beyannamesini veren bağlı işletme, De Minimis uygulamasının geçerli olduğu hesap dönemlerinde de beyan ve bildirim yükümlüklerini yerine getirir.

De Minimis uygulaması, bir ülkede bulunan çok uluslu işletme gruplarının her biri için ayrı ayrı tespit edilir. Bu kapsamda, bir hesap döneminde bir çok uluslu işletme grubu açısından De Minimis'in uygulandığı bir ülkede, başka bir çok uluslu işletme grubu açısından bu uygulama geçerli olmayabilir.

Bu uygulama, yatırım işletmeleri ile devletsiz bağlı işletmeler hariç olmak üzere, bir çok uluslu işletme grubunun aynı ülkede bulunan tüm bağlı işletmeleri için geçerlidir. Bu kapsamda, azınlık payına sahip olunan alt gruplar ile azınlık payına sahip olunan bağlı işletmelerin ortalama hasılatı ile ortalama kazanç veya zararı, diğer bağlı işletmeler ile birlikte dikkate alınır. Öte yandan, yatırım işletmeleri ile devletsiz bağlı işletmelerin hasılatları ve işletme bazlı kazançları, ülkesel bazlı ortalama hasılat ile ortalama kazanç veya zararın hesaplamasına dâhil edilmez.

De Minimis uygulaması, küresel ATV bilgi beyannamesini veren bağlı işletmenin hesap dönemi bazında yapacağı bir seçime bağlıdır. Bu kapsamda, küresel ATV bilgi beyannamesini veren bağlı işletme, söz konusu uygulamadan yararlanmak için gerekli koşulların karşılındığına ilişkin bilgileri küresel ATV bilgi beyannamesinde beyan eder.

7.5.1. Ülkesel bazlı ortalama hasılat ile ortalama kazanç veya zararın tespiti

De Minimis uygulaması kapsamında bir ülkenin ortalama hasılatının ve ortalama kazanç veya zararının tespitinde, cari hesap dönemi ile önceki iki hesap döneminin ortalaması dikkate alınır.

Cari hesap döneminden önceki iki hesap döneminin herhangi birinde ya da her ikisinde işletme bazlı hasılat, kazanç veya zarara sahip olan hiçbir bağlı işletme bulunmaması durumunda, bu hesap dönemi veya dönemleri, ilgili ülke için yapılacak De Minimis hesaplamasına dâhil edilmez. Bu hüküm, ilgili hesap döneminde söz konusu ülkede bir bağlı işletme bulunmadığı veya bulunan bağlı işletmelerin faaliyette bulunmadığı durumlarda da geçerlidir. Ayrıca, ATV uygulamasının yürürlüğe girmesinden önceki dönemlere ilişkin hasılat ve kazançlar, ülkesel bazlı ortalama hasılat ile ülkesel bazlı ortalama kazanç veya zararın tespitinde dikkate alınmaz.

Bir ülkenin ortalama hasılat, kazanç veya zararının tespitinde dikkate alınan hesap dönemlerinin süreleri eşit olmalıdır. Söz konusu hesap dönemlerinin sürelerinin birbirinden farklı olması durumunda, on iki aydan kısa olan hesap dönemleri için hesaplanan ülkesel bazlı hasılat ile ülkesel bazlı kazanç veya zarar tutarları bir yıla iblağ edilerek hesaplanır.

Örnek 1: (ABC) grubu hesap dönemi olarak takvim yılını kullanmakta olup (B) ülkesinde sadece (B) bağlı işletmesine sahiptir. 1/7/2024 tarihinde kurulan (B) işletmesi; birinci hesap döneminde 1.000.000€ işletme bazlı hasılat ve 50.000€ işletme bazlı kazanç, ikinci hesap döneminde 1.000.000€ işletme bazlı hasılat ve 100.000€ işletme bazlı kazanç ve üçüncü hesap döneminde ise 3.000.000€ işletme bazlı hasılat ve 200.000€ işletme bazlı zarar elde etmiştir.

(B) işletmesinin birinci hesap dönemine ilişkin hasılat ve kazanç tutarları, söz konusu işletme o dönemde yalnızca 6 aylık (1 Temmuz - 31 Aralık) bir hasılat ve kazanç elde ettiğinden, bir yıla iblağ edilerek hesaplanır. Dolayısıyla, anılan hesap dönemindeki ülkesel bazlı hasılat 2.000.000€ [= 1.000.000€ x (12 ay / 6 ay)], ülkesel bazlı kazanç ise 100.000€ [= 50.000€ x (12 ay / 6 ay)] olarak dikkate alınır.

(B) ülkesi için üç yıllık ortalama hasılat aşağıdaki şekilde hesaplanır:

$$2 \text{ Milyon €} = \left[\frac{(2 \text{ Milyon €}) + (1 \text{ Milyon €}) + (3 \text{ Milyon €})}{3} \right]$$

(B) ülkesi için üç yıllık ortalama kazanç veya zarar aşağıdaki şekilde hesaplanır:

$$0 \text{ €} = \left[\frac{(100.000\text{€}) + (100.000\text{€}) + (-200.000\text{€})}{3} \right]$$

(B) ülkesi için hesaplanan ülkesel bazlı ortalama hasılat 10 milyon €'dan ve ülkesel bazlı ortalama kazanç da 1 milyon €'dan daha az olduğundan, küresel ATV bilgi beyannamesini veren bağlı işletme tarafından seçim yapılması durumunda, (B) işletmesi için küresel ATV tutarı, üçüncü hesap dönemi için sıfır kabul edilir.

7.5.1.1. Ülkesel bazlı hasılatın tespiti

Bir ülke için ülkesel bazlı hasılat tutarı, bir hesap döneminde söz konusu ülkede bulunan tüm bağlı işletmelerin, ek 5 inci madde uyarınca belirlenen düzeltmeler de dikkate alınarak hesaplanan hasılat tutarlarının toplamıdır. Bu kapsamda bir bağlı işletmenin hasılatının tespitinde, Tebliğin (5.1.5.) bölümünde yer alan açıklamalar uyarınca başka bir finansal muhasebe standardı kullanılmadığı takdirde, konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan finansal muhasebe standardı uyarınca hesaplanan hasılat tutarı başlangıç noktası olarak dikkate alınır. Ülkesel bazlı hasılatın tespitinde, mezkûr maddede sayılan düzeltmelerden yalnızca bağlı işletmenin hasılat tutarını etkileyenler dikkate alınır.

7.5.1.2. Ülkesel bazlı kazanç veya zararın tespiti

Bir ülkedeki bağlı işletmelerin ülkesel bazlı kazanç tutarının sıfırdan büyük olması net ülkesel bazlı kazanç, sıfıra eşit veya sıfırdan küçük olması ilgili ülke için net ülkesel bazlı zarar olarak tanımlanır.

7.5.1.3. Önceki hesap dönemlerine ilişkin yapılan düzeltmeler

İlgili ülkede De Minimis uygulanıp uygulanmayacağının tespiti amacıyla, o ülkenin ülkesel bazlı hasılatı ve ülkesel bazlı kazanç veya zararı, her bir hesap dönemi için ayrı ayrı belirlenir. Önceki hesap dönemleri ile cari hesap dönemi arasındaki dönemlere ilişkin ülkesel bazlı kazanç veya zararın yeniden hesaplanmasını gerektiren bir düzeltme yapılması durumunda, ülkesel bazlı hasılat da buna uygun bir şekilde düzeltilir. Söz konusu düzeltmeler sonucunda önceki hesap dönemlerine ilişkin ülkesel bazlı kazanç veya hasılat tutarının azalması ve De Minimis uygulaması kapsamında belirtilen sınırların altına düşülmesi durumunda, ilgili hesap dönemleri için De Minimis uygulamasından yararlanılamaz.

Diğer taraftan, söz konusu düzeltmeler sonucunda ülkesel bazlı kazanç veya hasılat tutarının artması ve De Minimis uygulaması kapsamında belirtilen sınırların aşılması durumunda, ilgili hesap dönemleri için De Minimis uygulaması geçerli olmaz. Bu durumda, bu uygulamanın geçerli olmadığı ilgili önceki hesap dönemlerine ilişkin gerekli bilgiler, küresel ATV bilgi beyannamesini veren bağlı işletme tarafından küresel ATV bilgi beyannamesinde beyan edilir.

7.5.1.4. Çok uluslu işletme grubunun yapısındaki değişiklikler

Bir bağlı işletmenin çok uluslu işletme grubuna dâhil olmadığı hesap dönemlerine ilişkin işletme bazlı hasılat, kazanç veya zararları, bu çok uluslu işletme grubunun ülkesel bazlı hasılat, kazanç veya zararının tespitinde dikkate alınmaz. Çok uluslu işletme grubunun birleşme yoluyla işletme devralması halinde, devralınan işletmenin birleşmeden önceki hesap dönemleri için belirlenen işletme bazlı hasılatı ile işletme bazlı kazanç veya zararı, üç hesap dönemini dikkate alan ortalamaların hesaplamasına dâhil edilmez. Öte yandan, bir bağlı işletmenin gruptan ayrılması durumunda, ayrılan işletmenin önceki hesap dönemlerine ait işletme bazlı hasılatı, kazanç veya zararı, söz konusu ortalamaların hesaplamasına dâhil edilir.

7.6. Azınlık payına sahip olunan bağlı işletmeler

Azınlık payına sahip olunan bağlı işletmelerin ülkesel bazlı vergi yükü ve küresel ATV'si her bir hesap dönemi için diğer bağlı işletmelerden ayrı olarak tespit edilir. Ana merkez ve iş yerlerinin, azınlık payına sahip olunan bağlı işletme tanımını karşılaması durumunda, iş yerleri için de azınlık payına sahip olunan bağlı işletmelere ilişkin özel kurallar uygulanabilir.

Azınlık payına sahip olunan bir ana işletme tarafından kontrol gücüne sahip olunan tüm bağlı işletmeler, azınlık payına sahip olunan alt işletmeler ve alt grup üyeleri olarak kabul edilmez. Söz konusu bağlı işletmelerin bu şekilde değerlendirilebilmeleri için azınlık payına sahip olunan bağlı işletme tanımını da karşılaması gerekir. Örneğin, bir nihai ana işletmenin (B) işletmesinin mülkiyet paylarının %60'ına sahip olduğu, ancak (B) işletmesinin kontrol gücünün, bir azınlık payına sahip olunan alt grubun ana işletmesi olan (A) bağlı işletmesi aracılığıyla elde tutulduğu varsayılmaktadır. Bu durumda, (B) işletmesinin mülkiyet paylarının %30'undan fazlası nihai ana işletme tarafından elde tutulduğundan, bu işletme azınlık payına sahip olunan bağlı işletme tanımının şartlarını karşılamaz.

7.6.1. Azınlık payına sahip olunan alt gruplar

Azınlık payına sahip olunan alt grup üyesi bağlı işletmelerin bulunduğu ülkenin ülkesel bazlı vergi yükü ile ATV hesaplamalarında, bu bağlı işletmeler ayrı bir çok uluslu işletme grubu gibi değerlendirilir. Bu bağlı işletmeler için ülkesel bazlı hesaplamalar, çok uluslu işletme grubunun diğer bağlı işletmelerinden bağımsız olarak yapılır. Buna göre, azınlık payına sahip olunan alt grup üyelerinin düzeltilmiş kapsanan vergileri, çok uluslu işletme grubu için yapılan vergi yükü hesaplamasına dâhil edilmez; işletme bazlı kazanç veya zararları da net ülkesel bazlı kazancın tespitinde dikkate alınmaz.

Örnek 1: Nihai ana işletme, (B) ülkesinde bulunan (B1) ve (B2) işletmelerinin %90'ına sahip olan (A) işletmesinin mülkiyet paylarının %20'sine sahiptir. (B1) ve (B2) işletmelerinin mülkiyet paylarının geri kalan %10'u ise doğrudan nihai ana işletme tarafından elde tutulmaktadır. Anılan tüm işletmeler bir çok uluslu işletme grubunun bağlı işletmeleridir. (A) işletmesi, azınlık payına sahip olunan ana işletme iken, (B1) ve (B2) işletmeleri onun azınlık payına sahip olunan alt işletmeleridir. Bu durumda, (B) ülkesindeki (B1) ve (B2) işletmelerine ilişkin ülkesel bazlı vergi yükü hesaplaması, çok uluslu işletme grubunun (B) ülkesinde bulunan diğer tüm bağlı işletmelerinin ülkesel bazlı vergi yükü hesaplamasından ayrı olarak yapılır.

Azınlık payına sahip olunan alt grupların üyeleri için ülkesel bazlı vergi yükü hesaplamaları ile küresel ATV hesaplamalarına ilişkin yukarıda açıklanan özel kurallar dışında, küresel ATV uygulamasının genel hükümleri geçerlidir.

7.6.2. Azınlık payına sahip olunan alt grup üyesi olmayan azınlık payına sahip olunan bağlı işletmeler

Azınlık payına sahip olunan alt grubun üyesi olmayan azınlık payına sahip olunan bağlı işletmelerin vergi yükü ve küresel ATV'si işletme bazında hesaplanır. Bu bağlı işletmelerin düzeltilmiş kapsanan vergileri ile işletme bazlı kazanç veya zararları, çok uluslu işletme grubunun vergi yükü hesaplamasına dâhil edilmez ve net ülkesel bazlı kazancın tespitinde dikkate alınmaz.

Ancak, azınlık payına sahip olunan bağıli işletmenin bir yatırım işletmesi olması durumunda, yatırım işletmelerine ilişkin olarak ek 12 nci maddenin sekizinci, dokuzuncu ve onuncu fıkralarında düzenlenen özel hükümler uygulanır.

7.7. Yerel ATV'nin hesaplanması

Yerel ATV uygulaması bakımından, bu bölümde açıklanan farklılıklar haricinde, küresel ATV uygulamasına ilişkin hükümler geçerlidir.

Yerel ATV, Türkiye'de yerleşik ana işletmeler de dâhil olmak üzere, Türkiye'de bulunan tüm bağıli işletmelerin küresel ATV matrahına küresel ATV oranının uygulanması suretiyle hesaplanır. Bu vergiye varsa ek cari dönem yerel ATV ilave edilir. Şu kadar ki, ek 4 üncü maddenin dokuzuncu fıkrasının (a), (c) ve (ç) bentleri ile bağıli işletme sahiplerine mülkiyet paylarına ilişkin yapılan dağıtımlar veya kâr dağıtımı sayılan durumlarda bu tutarlar üzerinden kesilen vergiler hariç (d) bendi hükümleri bu hesaplamada dikkate alınmaz.

Küresel ATV uygulaması ile benzer şekilde, çok uluslu işletme grubunun bir ülkede bulunan yatırım işletmeleri, iş ortaklığı ve iş ortaklığı iştirakleri ile azınlık payına sahip olunan bağıli işletmelerinin vergi yükü ve yerel ATV tutarı, ülkedeki diğer bağıli işletmelerden ayrı olarak hesaplanır.

Yerel ATV tutarı, çok uluslu işletme grubunun herhangi bir ana işletmesi tarafından bağıli işletmeler üzerinde sahip olunan mülkiyet payları dikkate alınmaksızın, hesaplanan küresel ATV tutarının tamamı üzerinden tespit olunur. Bu hüküm, çok uluslu işletme grubunun yatırım işletmeleri, iş ortaklığı ve iştirakleri ile azınlık payına sahip olunan bağıli işletmeleri için de geçerlidir.

7.7.1. İşletme bazlı kazanç veya zararın tespiti

Yerel ATV hesaplamaları kapsamında dikkate alınacak kazanç ya da zararlar, küresel ATV hesaplaması ile benzer şekilde, uluslararası kabul görmüş finansal muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanan ve nihai ana işletmenin konsolide finansal tablolarında yer verilen tutarlar dikkate alınarak hesaplanır.

7.7.1.1. İş yeri kazançları

Yabancı bir iş yerine ait kazanç veya zarar, bir ana merkez ile ona bağıli iş yeri arasındaki kazanç veya zararın tahsisine ilişkin ek 5 inci maddenin sekizinci fıkrasında yer alan düzenlemeler dikkate alınmak kaydıyla, ana merkezin kazanç veya zararının tespitinde dikkate alınmaz.

7.7.1.2. Vergi şeffaf işletme kazançları

Yerel ATV uygulaması kapsamında, yerli veya yabancı bir vergi şeffaf işletmenin kazancı ve vergileri, ek 5 inci maddenin dokuzuncu ve onuncu fıkralarında yer alan kurallara uygun şekilde, iş yerine ya da bağıli işletme sahibine tahsis edilir. Dolayısıyla küresel ATV hesaplamaları kapsamında yabancı bir bağıli işletme sahibine tahsis edilen vergi şeffaf işletmenin kazancı, şeffaf işletmenin bulunduğu ülkenin yerel ATV'sinin hesaplanmasına dâhil edilmez.

7.7.2. Düzeltilmiş kapsanan vergilerin tespiti

Yerel ATV uygulamasında dikkate alınacak düzeltilmiş kapsanan vergiler, ek 10 uncu maddenin ikinci fıkrasında hüküm altına alınan farklılıklar dışında, küresel ATV hesaplaması ile benzer şekilde, ertelenmiş vergi muhasebesi hükümleri dâhil Kanunun Beşinci Kısımındaki hükümler çerçevesinde hesaplanır. Ancak, ek 4 üncü maddenin altıncı fıkrası hükümleri yerel ATV hesaplamaları kapsamında dikkate alınmaz.

IIR ve UTPR kapsamında hesaplanan küresel ATV, yerel ATV hesaplanmasında kapsanan vergi olarak kabul edilmez.

7.7.2.1. Sınır ötesi vergiler

Yerel ATV uygulamasında, ek 4 üncü maddenin dokuzuncu fıkrasının;

i. (a) bendi kapsamında Türkiye'de bulunan bir iş yerine tahsis edilebilen ana merkezin kapsanan vergileri,

ii. (c) bendi kapsamında Türkiye’de bulunan bir bağıli işletmeye tahsis edilebilen bir CFC kazancı uygulamasına tabi bağıli işletme sahibinin kapsanan vergileri,

iii. (ç) bendi kapsamında Türkiye’de bulunan bir hibrit işletmeye tahsis edilebilen, hibrit işletmenin kazancı üzerinden hesaplanan ve bağıli işletme sahibinin adına tahakkuk eden kapsanan vergiler,

iv. (d) bendi kapsamında bağıli işletme sahiplerine mülkiyet paylarına ilişkin yapılan dağıtımlar veya kâr dağıtımı sayılan durumlarda bu tutarlar üzerinden Türkiye’de kesilen vergiler hariç, Türkiye’de bulunan dağıtımı yapan bağıli işletmeye tahsis edilebilen bir bağıli işletme sahibinin kapsanan vergileri,

vergi yükünün tespitinde dikkate alınmaz.

Türkiye’de bulunan bir bağıli işletme tarafından yapılan dağıtımlar üzerinden Türkiye’de uygulanan stopaj vergileri, yerel ATV kapsamında dağıtımı yapan bağıli işletmeye tahsis edilir.

Öte yandan, Türkiye’de yerleşik bağıli işletmeler tarafından, bunların iş yerlerine veya CFC kazançlarına ilişkin ödenen veya tahakkuk ettirilen vergiler, bu bağıli işletmelerin yerel ATV’sinin tespitinde dikkate alınmaz. Bu vergiler, başka bir ülkede bulunan bağıli işletmelerin kazancına uygulandığından, yerel ATV kapsamında Türkiye’de bulunan mülkiyet payı sahibinin veya ana merkezinin vergi yükü hesaplamasına dâhil edilmez.

7.7.3. Yerel ATV’ye ilişkin De Minimis uygulaması

Bir çok uluslu işletme grubunun Türkiye’ye ilişkin ülkesel bazlı yıllık ortalama hasılatı 10 milyon avro karşılığı Türk lirasından ve ülkesel bazlı yıllık ortalama kazancı 1 milyon avro karşılığı Türk lirasından az ise bu grubun Türkiye’de bulunan bağıli işletmelerinin yerel ATV’si, ilgili hesap dönemi için sıfır olarak kabul edilebilir. Bu uygulamaya ilişkin Tebliğin (7.5.) bölümünde yapılan açıklamalar yerel ATV bakımından da geçerlidir.

8. Birleşme, Bölünme ve Pay Devirleri

8.1. Birleşme ve bölünme durumlarında konsolide hasılat sınırının tespiti

Ek 11 inci maddenin birinci, ikinci ve üçüncü fıkralarında;

a) İki veya daha fazla grubun tek bir grup oluşturmak üzere birleşmesi,

b) Herhangi bir gruba bağıli olmayan bir işletmenin başka bir işletme veya gruba birleşmesi,

c) ATV kapsamındaki bir çok uluslu işletme grubunun iki veya daha fazla gruba bölünmesi,

durumlarında ek 1 inci maddenin birinci fıkrasında belirtilen konsolide hasılat sınırının ne şekilde uygulanacağına ilişkin hükümlere yer verilmektedir.

8.1.1. Birleşme

Ek 11 inci maddenin birinci ve ikinci fıkraları kapsamında birleşme; bağımsız iki veya daha fazla gruba ait işletmelerin tamamının veya tamamına yakın kısmının ortak bir kontrol altında toplanarak tek bir birleşik grubun işletmeleri hâline gelmesi suretiyle gerçekleştirilen işlemleri ifade eder. Birleşen işletmelerin ortak kontrol altına alınmaları koşuluyla, birleşme işleminin ne şekilde gerçekleştirildiği önemli değildir. Örneğin, bir grubun başka bir grup tarafından tamamen nakit karşılığında satın alınması veya iki ayrı grubun yeni bir nihai ana işletmenin kontrolü altına girmesi bu kapsamda birleşme olarak değerlendirilir.

Öte yandan, iki veya daha fazla grubun tek bir grup oluşturmak üzere birleşmesinin yanı sıra herhangi bir gruba bağıli olmayan işletmenin, bir grup veya işletmeyle ortak kontrol altına alınması durumunda da birleşme hükümleri geçerli olur. Her iki durumda da birleşme sonucunda yeni bir “grup” oluşmalıdır. Örneğin, iki ayrı grubun, bu grupları birebir konsolide etme zorunluluğu bulunmayan bir yatırım fonu tarafından devralınması durumunda, söz konusu gruplar ile yatırım fonunun bünyesindeki varlıklar, yükümlülükler, gelir ve giderler ile nakit akışlar farklı konsolide finansal tablolar altında raporlandıkları için, söz konusu yatırım fonu ile bu iki grup bir “birleşik grup” oluşturmuş sayılmaz.

8.1.1.1. İki veya daha fazla grup arasındaki birleşme

İki veya daha fazla grubun, gelirin raporlandığı hesap döneminden önceki dört hesap döneminin herhangi birinde tek bir grup oluşturmak üzere birleşmeleri ve bu grupların birleşmeden önceki dört hesap döneminden en az birinde konsolide finansal tablolarında yer alan hasılatları toplamının 750 milyon avro karşılığı Türk lirasını aşması durumunda, birleşme sonucu ortaya çıkan yeni çok uluslu işletme grubunun o hesap dönemi için konsolide hasılat sınırını aştığı kabul edilir.

Birleşen grupların birleşme öncesindeki hasılat tutarlarının belirlenmesinde, gruplar arasındaki işlemlere ilişkin konsolidasyon düzeltmeleri dikkate alınmaz. Yeni grubun ATV kapsamına girip girmediğinin tespitinde, her hesap dönemi ayrı ayrı değerlendirilir.

Örnek 1: (A) ve (B) gruplarının birinci hesap döneminden dördüncü hesap dönemine kadar sırasıyla 400 milyon €, 300 milyon €, 300 milyon € ve 400 milyon € konsolide hasılatı bulunmaktadır. (A) ve (B) grupları beşinci hesap döneminde birleşerek (AB) çok uluslu işletme grubunu oluşturur. Anılan grupların her birinin konsolide finansal tablolarında yer alan konsolide hasılatları toplamının, birleşmeden önceki dört hesap döneminin ikisinde 750 milyon € sınırını aşması nedeniyle (birinci hesap döneminde toplam hasılat 800 milyon € (= 400 milyon € + 400 milyon €) ve dördüncü hesap döneminde toplam hasılat 800 milyon € (= 400 milyon € + 400 milyon €), (AB) çok uluslu işletme grubu beşinci hesap döneminde küresel ATV'ye tabi olur.

8.1.1.2. İki veya daha fazla işletmenin ya da bir işletme ile bir grubun birleşmesi

Herhangi bir gruba bağlı olmayan işletmenin, gelirin raporlandığı hesap döneminde bir işletmeyle veya grupla birleşmesi durumunda, birleşen veya birleşilen işletme veya grubun, birleşmeden önceki dört hesap döneminden en az birindeki finansal veya konsolide finansal tablolarında yer alan hasılatları toplamının 750 milyon avro karşılığı Türk lirasını aşması durumunda, birleşilen veya yeni oluşan çok uluslu işletme grubunun ilgili hesap dönemi için hasılat sınırını aştığı kabul edilir. Bu kapsamda, birleşme öncesinde konsolide edilmemiş finansal tablolara sahip olan ve bir grubun parçası olmayan iki bağımsız işletmenin bir araya gelerek grup oluşturması, konsolide finansal tablo hazırlamayan tek bir işletmenin bir grubun parçası haline gelmesi, iki veya daha fazla grubun bir işletme ile birleşmesi, bir grubun iki veya daha fazla işletme ile birleşmesi ve iki veya daha fazla grubun iki veya daha fazla işletme ile birleşmesi, ek 11 inci maddenin ikinci fıkrası kapsamında “birleşme” hükmündedir.

ATV'ye tabi bir çok uluslu işletme grubunun bağımsız bir işletme tarafından devralınması durumunda, oluşan yeni grubun nihai ana işletmesinin önceki hesap dönemlerine ait konsolide finansal tablolarının mevcut olmaması nedeniyle, hasılat sınırının aşılp aşılmadığının tespitinde dikkate alınacak dört hesap dönemi yeniden başlatılmaz.

İki bağımsız işletmenin bir grup oluşturması durumunda hasılat sınırının aşılp aşılmadığının tespitinde, her bir işletmenin önceki hesap dönemlerine ilişkin hazırlanan finansal tablolarında yer alan hasılat tutarları dikkate alınır. Bir işletmenin bir gruba dâhil olması durumunda ise söz konusu işletmenin ilgili hesap dönemine ait finansal tablolarında yer alan hasılatı, dâhil olunan grubun ilgili hesap dönemindeki konsolide hasılatına eklenir.

Önceki hesap dönemlerinin uyumlu olmaması durumunda, işletmelerin birleşmesinden sonra oluşan grubun kullandığı hesap dönemi içinde veya bu dönemle birlikte sona eren hesap dönemlerinin hasılat tutarları birleştirilerek toplanır. Örneğin, hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan bir çok uluslu işletme grubunun 1/1/2023 tarihinde, hesap dönemi 30 Eylül tarihinde sona eren bir işletmeyi devralması ve devir sonrası hesap dönemi olarak takvim yılını kullanmaya devam etmesi durumunda, devralınan işletmenin 30/9/2022, 2021, 2020 ve 2019 tarihlerinde sona eren hesap dönemlerine ait hasılatları, çok uluslu işletme grubunun 31/12/2022, 2021, 2020 ve 2019 tarihlerinde sona eren hesap dönemlerine ait hasılatları ile

birleştirilir. Ancak, devralınan işletmenin, devir işlemi gerçekleşmemiş olsaydı bir sonraki hesap döneminin finansal tablolarına dâhil edilecek olan 1/10/2022 – 31/12/2022 dönemine ilişkin hasılatı, çok uluslu işletme grubunun 2022 veya 2023 takvim yıllarına ilişkin hasılatının hesaplanmasında dikkate alınmaz.

Örnek 1: Farklı ülkelerde bulunan (A) ve (B) bağımsız işletmelerinin, birinci ila dördüncü hesap dönemlerinin her birine ilişkin hasılatları sırasıyla 600 milyon € ve 400 milyon € tutarındadır. (A) işletmesinin, beşinci hesap döneminde (B) işletmesini devralması sonucu (AB) çok uluslu işletme grubu oluşur. Bu durumda, birleşen (A) ve (B) işletmelerinin hasılat toplamının, gelirin raporlandığı beşinci hesap döneminden önceki dört hesap döneminin en az ikisinde 750 milyon € konsolide hasılat sınırını karşılamış olması nedeniyle (1 milyar €) yeni oluşan (AB) grubu beşinci hesap döneminde ATV'ye tabi olur.

8.1.2. Bölünme

Ek 11 inci maddenin üçüncü fıkrası kapsamında bölünme; tek bir grubun üyesi olan grup işletmelerinin iki veya daha fazla ayrı gruba ayrılması ve aynı nihai ana işletme tarafından konsolide edilmemesi işlemini ifade eder.

ATV'ye tabi bir çok uluslu işletme grubunun iki veya daha fazla gruba bölünmesi durumunda; bölünme sonrası oluşan grup veya grupların yıllık hasılatlarının, bölünmenin gerçekleştiği tarihten sonra sona eren ilk hesap döneminde 750 milyon avro karşılığı Türk lirasını aşması halinde, söz konusu grup veya grupların konsolide hasılat sınırını aştığı kabul edilir. Öte yandan, bölünme sonrası oluşan grup veya grupların yıllık hasılatlarının, bölünmenin gerçekleştiği tarihten sonra sona eren ikinci ila dördüncü hesap dönemlerinin en az ikisinde 750 milyon avro karşılığı Türk lirasını aşması durumunda da söz konusu grup veya grupların yine konsolide hasılat sınırını aştığı kabul edilir.

Bölünme sonrasında oluşan işletmelerin “grup” olarak nitelendirilebilmesi için bu toplulukların grup tanımını karşılamaları ve kendilerine ait konsolide finansal tablolara sahip olmaları gerekir. Bu kapsamda, tek bir bağlı işletmenin elden çıkarılması ve elden çıkarılan söz konusu işletmenin bir grup oluşturmaması durumunda bölünme meydana gelmez. Elden çıkarılan bağlı işletmenin başka bir ülkede bir iş yerinin bulunması durumunda, söz konusu işletme ve iş yeri bir grup olarak değerlendirilir ve bölünme kurallarının uygulanması bakımından yeni bir grup olduğu kabul edilir. Bir çok uluslu işletme grubunun bir veya daha fazla bağlı işletmeyi elden çıkarması ancak bu işletmelerin başka bir grup tarafından devralınması durumunda bölünme söz konusu olmaz.

ATV kapsamında olan bir çok uluslu işletme grubunun bölünmesi sonucu oluşan her bir grup, bu grupların bölünmenin gerçekleştiği tarihten sonra sona eren hesap döneminde konsolide hasılat sınırını karşılamaları koşuluyla, ATV'ye tabi olmaya devam eder. Bu kural, bölünme sonrası oluşan söz konusu grupların o hesap döneminde ek 1 inci maddenin birinci fıkrasının gerekliliklerini karşılamaması durumunda da geçerlidir. Örneğin, hesap dönemi takvim yılı olan (A) grubunun nihai ana işletmesi, birinci hesap döneminin 30 Haziran tarihinde, (B) alt grubunun paylarının tamamını pay sahiplerine dağıtmıştır. Bir bölünme olarak değerlendirilen bu pay dağıtımı sonucunda (B) grubu oluşmuştur. (A) grubunun birinci hesap dönemi 31 Aralık tarihinde sona ermektedir. Bu durumda, (A) grubu için konsolide hasılat sınırının karşılanıp karşılanmadığının tespiti amacıyla, grubun bölünmeden sonra sona eren, hasılatının raporlandığı birinci hesap dönemindeki konsolide hasılatı değerlendirilir. Aynı zamanda, yeni oluşan (B) grubu için de bölünmeden sonra sona eren, hasılatının raporlandığı ilk hesap döneminde, konsolide hasılat sınırının karşılanıp karşılanmadığı değerlendirilir. Dolayısıyla, (B) grubunun hesap dönemi olarak takvim yılını tercih etmesi durumunda, söz konusu değerlendirmenin bu grubun bölünmeden sonra sona eren, hasılatın raporlandığı ilk hesap dönemi olan ve 31 Aralık tarihinde sona eren birinci hesap dönemi için yapılması gerekir. (B) grubu için hasılatın raporlandığı birinci hesap döneminin (1 Temmuz - 31 Aralık) on iki aydan farklı kıst dönem olması nedeniyle konsolide hasılat bir yıla iblağ edilerek hesaplanır.

8.2. Çok uluslu işletme grubuna katılan ve gruptan ayrılan bağlı işletmeler

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 işletmesi olması ve varlıklarının, yükümlülüklerinin, gelirlerinin, giderlerinin veya nakit akışlarının herhangi bir kısmının nihai ana işletmenin konsolide finansal tablolarında yer alması durumunda, devrin gerçekleştirildiği tarihin içinde bulunduğu hesap döneminde çok uluslu işletme grubunun üyesi olarak dikkate alınır. Bu durumda bağlı işletme, finansal verileri ilgili hesap döneminin tamamında birebir konsolide edilmemiş olsa bile, söz konusu işletmeyi devreden veya devralan çok uluslu işletme grubunun bağlı işletmesi olarak değerlendirilir.

8.2.1. Devredilen bağlı işletmenin kazanç veya zararı ile kapsanan vergi tutarı

Bir çok uluslu işletme grubunun devir işleminin gerçekleştiği hesap dönemindeki küresel ATV yükümlülüğünün tespitinde, devre konu bağlı işletmenin yalnızca nihai ana işletmenin konsolide finansal tablolarında yer alan finansal muhasebe net kazanç veya zararı ile kapsanan vergi tutarları dikkate alınır.

8.2.2. Devredilen bağlı işletmenin varlık ve yükümlülüklerinin net defter değeri

Devredilen bağlı işletmenin devir işleminin gerçekleştiği hesap dönemi ile izleyen hesap dönemlerindeki işletme bazlı kazancının ve düzeltilmiş kapsanan vergilerinin belirlenmesinde, varlık ve yükümlülüklerinin devir işlemi gerçekleşmeden önceki net defter değerleri dikkate alınır. Devir işlemi dolayısıyla ortaya çıkan şerefiye gibi maddi olmayan duran varlıkların net defter değerinde yapılan herhangi bir düzeltme, işletme bazlı kazanç veya zararın hesaplanmasında dikkate alınmaz.

Öte yandan, nihai ana işletmenin konsolide finansal tablolarını hazırlarken uyguladığı muhasebe standardına göre, edinime bağlı defter değeri düzeltmelerinin devralınan bağlı işletmenin ayrı finansal hesaplarına yansıtılmasına izin verilmesi, devir işleminin 1/12/2021 tarihinden önce gerçekleşmesi ve çok uluslu işletme grubunun devralınan varlık ve yükümlülüklerin düzeltilmemiş net defter değerlerine dayalı olarak finansal muhasebe net kazanç veya zararını belirleyebileceği yeterli kayıtların mevcut olmaması durumunda, söz konusu bağlı işletme tarafından kendi müstakil finansal tablolarına yansıtılan net defter değerinin kullanılması mümkündür. Ancak bu durumda, söz konusu devir işlemiyle bağlantılı olarak ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerinin de devralınan bağlı işletmenin finansal muhasebe net kazanç veya zararı ile düzeltilmiş kapsanan vergilerinin hesaplanmasında dikkate alınması gerekir.

8.2.3. Devredilen bağlı işletmenin brüt ücret giderleri ile maddi duran varlıkları net defter değeri

Bir hesap dönemi içerisinde, bir çok uluslu işletme grubuna devredilen bir bağlı işletmenin brüt ücret giderleri ile maddi duran varlıklarının net defter değeri, devreden ve devralan çok uluslu işletme grubu için REF kazanç indirimi kapsamında mükerrerlik yaratmayacak şekilde dikkate alınır. Bir çok uluslu işletme grubunun devredilen bağlı işletmesinin REF kazanç indirimi kapsamındaki brüt ücret giderlerinin hesaplanmasında, yalnızca nihai ana işletmenin konsolide finansal tablolarında yansıtılan giderler dikkate alınır. Ayrıca, bir çok uluslu işletme grubu için yapılacak söz konusu hesaplamada, devredilen işletmenin REF kapsamındaki maddi duran varlıklarının net defter değeri, ilgili hesap döneminde bu işletmenin grup üyesi olduğu süreyle orantılı olarak düzeltilir.

Örnek 1: (ABC) grubu, tamamına sahip olduğu (C) bağlı işletmesinin tüm paylarını ikinci hesap döneminin 30 Eylül tarihinde 200€ karşılığında (DEF) grubuna devretmiştir. (C) bağlı işletmesinin yalnızca bir varlığı bulunmakta olup REF kapsamındaki söz konusu maddi

duran varlığın birinci hesap döneminin sonunda (ABC) grubunun konsolide finansal tablolarına kaydedilen net defter değeri 100€'dur (bu değer aynı zamanda ikinci hesap döneminin başındaki net defter değeridir). (C) işletmesi, ikinci hesap döneminde (ABC) grubunun mülkiyetinde olduğu süre boyunca söz konusu varlıkla ilgili 80€ tutarında amortisman ayırmıştır ve dolayısıyla bu varlığın ikinci hesap dönemi sonu itibarıyla net defter değeri 20€ olarak hesaplanmıştır. Her iki çok uluslu işletme grubu için hesap dönemleri 31 Aralık tarihinde sona ermektedir:

REF kapsamındaki bir varlığın net defter değerinin tespitinde, söz konusu varlığın nihai ana işletmenin konsolide finansal tablolarına kaydedilen ilgili hesap dönemi başındaki ve sonundaki net defter değerinin ortalaması esas alınır:

$$\text{Ortalama Defter Değeri} = \left(\frac{100\text{€} + 20\text{€}}{2} \right) = 60\text{€}$$

Öte yandan hesaplanan net defter değeri, ilgili hesap döneminde (C) işletmesinin (ABC) grubunun üyesi olduğu süreye (1 Ocak – 30 Eylül) tekabül edecek şekilde düzeltilir. Dolayısıyla, (ABC) grubu için bu varlığın net defter değeri 45€ olarak hesaplanır.

$$\text{Düzeltilmiş Defter Değeri} = [60\text{€} \times \left(\frac{9 \text{ ay}}{12 \text{ ay}} \right)] = 45\text{€}$$

(DEF) grubu bakımından ise devralınan (C) işletmesine ait REF kapsamındaki maddi duran varlığın ikinci hesap dönemi başındaki net defter değeri sıfırdır. Ancak, ikinci hesap döneminin sonunda bu değer, nihai ana işletmenin konsolide finansal tablolarında, söz konusu varlığın (DEF) grubu tarafından birikmiş amortisman giderleri ve dolaylı iktisap maliyeti esas alınarak hesaplanan gerçeğe uygun değeri yansıtıldığından, 200€ tutarındadır. Dolayısıyla, varlığın (DEF) grubunun ikinci hesap dönemi başındaki ve sonundaki net defter değeri ile (C) işletmesinin anılan hesap döneminde (DEF) grubunun üyesi olarak geçirdiği süre (1 Ekim – 31 Aralık) dikkate alındığında, bu varlığın net defter değeri 25€ olarak hesaplanır:

$$\text{Ortalama Defter Değeri} = \left(\frac{0\text{€} + 200\text{€}}{2} \right) = 100\text{€}$$

$$\text{Düzeltilmiş Defter Değeri} = [100\text{€} \times \left(\frac{3 \text{ ay}}{12 \text{ ay}} \right)] = 25\text{€}$$

8.2.4. Bağlı işletmenin devredilen ertelenmiş vergi varlıkları ve yükümlülükleri

Bir bağlı işletmenin başka bir çok uluslu işletme grubuna devredilmesi durumunda, devrolan işletmenin ülkesel bazlı zarara ilişkin ertelenmiş vergi varlıkları hariç olmak üzere ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri, devralan grup tarafından küresel ATV kuralları uyarınca, söz konusu varlık ve yükümlülükler ilk oluştuğunda devralınan bağlı işletme kendi grubunun kontrolü altındaymış gibi dikkate alınır.

Devredilen bağlı işletmenin daha önce toplam ertelenmiş vergi düzeltme tutarına dâhil edilen ertelenmiş vergi yükümlülükleri, devreden çok uluslu işletme grubu açısından ek 6 ncı maddenin altıncı fıkrasının (b) bendi uygulaması kapsamında ters kayıtla kapatılmış sayılır. Devralan işletme grubu açısından söz konusu ertelenmiş vergi yükümlülükleri, devrin gerçekleştiği hesap döneminde ortaya çıkmış sayılır. Şu kadar ki, kapsanan vergilerde ertelenmiş vergi yükümlülüğü nedeniyle sonradan yapılacak herhangi bir indirim, ilgili tutarın geri alındığı hesap döneminde geçerli olur.

Devredilen bağlı işletmenin sahip olduğu ertelenmiş vergi yükümlülükleri, söz konusu bağlı işletme çok uluslu işletme grubundan ayrıldığı anda devreden çok uluslu işletme grubu tarafından ters kayıtla kapatılır. Aynı zamanda bu bağlı işletme yeni bir çok uluslu işletme

grubuna katıldığında, ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin itfasında dikkate alınacak beş hesap dönemi yeniden başlatılır. Buna göre, bir çok uluslu işletme grubundan ayrılarak başka bir çok uluslu işletme grubuna dâhil olan bir bağlı işletmenin devreden çok uluslu işletme grubundan ayrıldığı anda, devreden grubun bu kapsamdaki ertelenmiş vergi yükümlülüklerini itfa yükümlülüğü ortadan kalkar.

Bu kapsamda, devralınan bir ertelenmiş vergi yükümlülüğünün, devir tarihini takip eden beşinci hesap dönemi sonuna kadar ilgili dönemlerin kapsanan vergilerinde indirim konusu yapılarak ters kayıtlı kapatılamaması durumunda, söz konusu ertelenmiş vergi yükümlülükleri beşinci hesap dönemindeki kapsanan vergilerden indirilir.

Devredilen bağlı işletmenin çok uluslu işletme grubuna katılması nedeniyle ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri, bu işletmenin çok uluslu işletme grubuna katılmadan önce mevcut olanlar hariç, küresel ATV kapsamında dikkate alınmaz. Ancak, varlık ve yükümlülüklerin düzeltilmiş net defter değerleri esas alınarak işletme bazlı kazanç veya zararın tespit edildiği durumlarda, bu varlık ve yükümlülüklerin devralınması nedeniyle ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri, küresel ATV kapsamında dikkate alınır. Bu durumda söz konusu ertelenmiş vergi yükümlülükleri, devralınan hesap döneminde oluşmuş olarak kabul edilir.

8.2.5. IIR kapsamında mükellef olan bir ana işletmenin devri

Devredilen işletmenin bir ana işletme olması ve devredilen hesap döneminde birden fazla çok uluslu işletme grubunun üyesi olması durumunda söz konusu ana işletme, her bir çok uluslu işletme grubu için hesaplanan küresel ATV'den, IIR kapsamında düşük vergilendirilen bağlı işletmelerdeki tahsis edilebilir payı oranında ayrı ayrı sorumludur. Ayrıca, devredilen ana işletmenin mülkiyet payına sahip olduğu bir bağlı işletmenin düşük vergilendirilen bir bağlı işletme olup olmadığı, devreden ve devralan her bir çok uluslu işletme grubu bakımından ülkesel bazlı olarak ayrı ayrı değerlendirmeye tabi tutulur.

Devredilen işletmenin bir ana işletme olup olmadığı, devreden ve devralan çok uluslu işletme grubu bakımından ayrı ayrı değerlendirilir. Devredilen işletmenin bir ara ana işletme olması ve çok uluslu işletme grubunun nihai ana işletmelerinin nitelikli IIR uygulayan bir ülkede bulunması durumunda, devredilen ara ana işletmenin IIR kapsamında bir mükellefiyeti bulunmaz. Söz konusu çok uluslu işletme grubunun nihai ana işletmelerinden bir tanesinin nitelikli IIR uygulamayan bir ülkede bulunması durumunda, nihai ana işletmesi nitelikli IIR uygulamayan bir ülkede bulunan grup bakımından devredilen işletmenin IIR kapsamında mükellefiyeti söz konusu olabilir. Nihai ana işletmelerin nitelikli IIR uygulayan bir ülkede bulunmaması durumunda devredilen bağlı işletme, her bir çok uluslu işletme grubu tarafından hesaplanan küresel ATV'nin kendi tahsis edilebilir payına isabet eden kısmı için IIR uygulamakla yükümlüdür.

8.2.6. Bir bağlı işletmedeki kontrol gücünün devri

Bir bağlı işletmedeki kontrol gücünün devralınması ya da devredilmesi işlemi belirli koşullar altında, bu kontrol gücünün ne şekilde devredildiğine bakılmaksızın, küresel ATV uygulaması bakımından varlık ve yükümlülüklerin devri olarak değerlendirilir. Bu değerlendirmenin yapılabilmesi için iki temel koşul bulunmaktadır. İlk koşul, devredilen bağlı işletmenin bulunduğu ülkede, bu işletmenin vergi şeffaf işletme olması durumunda ise varlıkların bulunduğu ülkede, vergi uygulamaları bakımından bu devir işleminin varlık ve yükümlülük devri olarak değerlendirilmesidir. İkinci koşul ise bu ülkede, varlık ve yükümlülük devri olarak değerlendirilen kontrol gücünün devri karşılığında devreden gruba ödenen bedel veya varlık ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değeri ile kayıtlı değeri arasındaki fark üzerinden, devredene kapsanan vergi uygulanmasıdır.

Bu koşulların sağlandığı bir devir işleminde, devreden mülkiyet paylarını devretmiş kabul edilir ve bu devirden elde edilen kazanç veya zarar, ek 5 inci maddenin birinci fıkrasının (a) bendinin (2) numaralı alt bendi ile (b) bendinin (3) numaralı alt bendi kapsamında devreden işletmenin işletme bazlı kazanç veya zararına dâhil edilmez. Devredilen bağlı işletmenin varlık ve yükümlülüklerinin devri olarak değerlendirilen bu işlemlerden doğan kazanç veya zarar, mülkiyet payını devreden işletmenin bulunduğu ülkenin değil, işlemi yerel vergi mevzuatı bakımından “varlık devri” olarak kabul eden devredilen bağlı işletmenin bulunduğu ülkenin vergi yükü hesaplamasına dâhil edilir.

8.3. Varlıkların ve borçların devredilmesi

8.3.1. Bir bağlı işletmenin varlıklarının ve borçlarının devredilmesi durumunda işletme bazlı kazanç veya zararın tespiti

Bir bağlı işletmenin varlık ve borçlarının devredilmesi durumunda, devreden bağlı işletmenin bu işlemlerden doğan kazanç veya zararı, işletme bazlı kazanç veya zararın hesaplanmasında dikkate alınır. Bu durumda, devralan bağlı işletmenin işletme bazlı kazanç veya zararı, devre konu söz konusu varlık ve borçların devralan bağlı işletmenin nihai ana işletmesinin konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında kullanılan muhasebe standardı uyarınca defterindeki kayıtlı değerleri dikkate alınmak suretiyle hesaplanır.

Tebliğ’in (8.2.6.) bölümünde açıklanan düzenlemeler kapsamında bir kontrol gücü devri söz konusu olduğunda, devralınan varlık ve yükümlülüklerin küresel ATV bakımından net defter değeri, bu varlık ve yükümlülüklerle ilişkin kazanç veya zararların devreden çok uluslu işletme grubunun işletme bazlı kazanç veya zararına dâhil edildiği ölçüde, gerçeğe uygun değerine göre belirlenir. Devralan işletme, devir tarihinden itibaren tüm hesap dönemlerinde bu gerçeğe uygun değeri kullanmakla yükümlüdür.

Devir işlemi sonucunda devralan işletme, kendi muhasebe standardı gereğince, devreden işletmenin finansal hesaplarında yer almayan şerefiye veya diğer maddi olmayan varlıklar gibi varlık ve yükümlülükleri kaydetmek zorunda kalabilir. Aynı şekilde, pazarlıklı satın almadan kaynaklanan kârı da muhasebeleştirir. Bu durumlarda, pazarlıklı satın almadan kaynaklanan kâr veya maddi olmayan varlıkların amortismanı, yalnızca devralan işletmenin finansal muhasebe net kazancına dâhil edildiği ölçüde işletme bazlı kazanç veya zarar hesaplamasında dikkate alınır.

Aynı çok uluslu işletme grubu bünyesindeki bağlı işletmeler arasında gerçekleştirilen devir işlemlerinde, devreden işletmenin işletme bazlı kazanç veya zararı emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde hesaplanır. Bu hesaplamada, işlemin grup tarafından gerçeğe uygun değer yerine devreden bağlı işletmenin kayıtlı defter değeri üzerinden muhasebeleştirilmiş olmasının emsallere uygunluk ilkesi açısından bir önemi bulunmaz.

8.3.2. Varlıkların ve borçların işletmelerin yeniden yapılandırılması kapsamında devredilmesi durumunda işletme bazlı kazanç veya zararın tespiti

İşletmelerin yeniden yapılandırılması kapsamında varlıkların ve borçların devredilmesi sonucu oluşan kazanç veya zararlar, devreden bağlı işletmenin işletme bazlı kazanç veya zararının tespitinde dikkate alınmaz. Bu durumda devralan bağlı işletmenin işletme bazlı kazanç veya zararı, söz konusu varlık veya borçları devreden bağlı işletmenin defterindeki kayıtlı değerler dikkate alınmak suretiyle hesaplanır. Dolayısıyla, devralan bağlı işletmenin bu kapsamdaki varlık ve borçlara ilişkin toplam ertelenmiş vergi düzeltme tutarı, ilgili hesap döneminde ve sonraki hesap dönemlerinde, devralınan varlık ve borçların bu kayıtlı değerleri üzerinden hesaplanır.

8.3.3. İşletmelerin yeniden yapılandırılması kapsamında nitelikli olmayan kazanç veya zarar esasına göre muhasebeleştirme

İşletmelerin yeniden yapılandırılması kapsamında varlık ve borçlarını devreden bağlı işletme, işletme bazlı kazanç veya zararına yalnızca bu devir işlemi sonucunda elde edeceği nitelikli olmayan kazanç veya zarar tutarını dâhil eder. Nitelikli olmayan kazanç veya zarar; işletmelerin yeniden yapılandırılması kapsamında, varlık ve borçların devri sonucu ortaya çıkan kazanç veya zararın ilgili ülke mevzuatı kapsamında hesaplanması sonucu bulunan tutar ile bunların finansal muhasebe esaslarına göre hesaplanan kazanç veya zarar tutarından düşük olanını ifade eder. Bu kapsamda devralan bağlı işletme tarafından devralınan varlık ve borçların defter değerleri, nitelikli olmayan kazanç veya zarar tutarı dikkate alınarak düzeltilir. Varlık ve borçların defter değerinde yapılan söz konusu düzeltmeler bu varlık ve borçlar arasında, devralan bağlı işletmenin tabi olduğu vergi mevzuatına uygun olarak dağıtılır. Ayrıca, devralan bağlı işletmenin bu kapsamdaki varlık ve borçlara ilişkin toplam ertelenmiş vergi düzeltme tutarı da ilgili hesap döneminde ve sonraki hesap dönemlerinde, devralınan varlık ve borçların bu kayıtlı değerleri üzerinden hesaplanır.

8.3.4. Yerel vergi mevzuatına göre gerçeğe uygun değer düzeltmesine tabi olan varlıklar ve borçlar

Küresel ATV bilgi beyannamesini veren bir bağlı işletmenin seçimine bağlı olarak, bulunduğu ülkenin vergi mevzuatı uyarınca varlıklarının kayıtlı değerini ve borçlarının tutarını gerçeğe uygun değer yöntemine göre değerlemesi gereken veya bu yöntemle göre değerlemesine izin verilen bir çok uluslu işletme grubunun bağlı işletmesi, bu kapsamda her bir varlık ve borcuna ilişkin ortaya çıkan kazanç veya zararını, işletme bazlı kazanç veya zarar hesaplamasına dâhil edebilir.

Bir bağlı işletmenin bu seçim kapsamında işletme bazlı kazanç veya zararına dâhil edeceği tutar, varlıkların kayıtlı değerinin veya borçların tutarının vergi mevzuatı uyarınca düzeltme yapılmasını gerektiren işlemin meydana geldiği tarihten önce finansal muhasebe hesaplamaları amacıyla kaydedilmiş defter değeri ile söz konusu düzeltmeyi gerektiren işlemin meydana geldiği tarihten sonraki gerçeğe uygun değeri arasındaki farkın, bu işlem dolayısıyla ortaya çıkan nitelikli olmayan kazanç veya zarar tutarı nedeniyle azaltılan veya artırılan tutardır.

Bu durumda bağlı işletmenin, varlıkların kayıtlı değerinin veya borçların tutarının düzeltilmesini gerektiren işlemin gerçekleştiği tarihten sonra sona eren hesap dönemlerine ilişkin olan işletme bazlı kazanç veya zararının tespitinde, söz konusu varlıkların veya borçların gerçeğe uygun değerleri dikkate alınır. Bu kapsamda dikkate alınan gerçeğe uygun değer, varlıkların konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan finansal muhasebe standardı uyarınca tespit olunan gerçeğe uygun değeridir.

Öte yandan, söz konusu kazanç veya zararın net tutarı, borç tutarının düzeltilmesini gerektiren işlemin gerçekleştiği hesap döneminde işletme bazlı kazanç veya zarar hesaplamasına dâhil edilir. Bununla birlikte, söz konusu net tutarın beşte biri oranında hesaplanan tutarın, düzeltme işlemini gerektiren işlemin gerçekleştiği hesap dönemi ile izleyen dört hesap döneminin her birinde eşit şekilde işletme bazlı kazanç veya zarar hesaplamasına dâhil edilmesi de mümkündür.

Bu seçim, olağan ticari satışlar ve transfer fiyatlandırması düzeltmeleri için geçerli değildir.

8.4. İş ortaklıkları

İş ortaklığı, iki veya daha fazla kişi veya işletme tarafından müştereken kontrol edilen bir ticari işletmedir. Bu işletmelerin finansal sonuçları, sahiplerinden herhangi birinin finansal tablolarında birebir konsolide edilmek yerine, çok uluslu işletme grubunun konsolide finansal tablolarında özkaynak yöntemiyle raporlanır. Konsolide finansal tablolarında birebir konsolide edilmedikleri için bağlı işletme tanımını karşılamayan ve küresel ATV kapsamı dışında kalan iş ortaklıkları, ek 11 inci maddenin dokuzuncu fıkrasında yer alan özel hüküm uyarınca küresel ATV'ye tabidir.

Bir iş ortaklığının küresel ATV'ye tabi olabilmesi için nihai ana işletmenin doğrudan veya dolaylı olarak iş ortaklığının mülkiyet payının en az %50'sine sahip olması ve faaliyet sonuçlarının, nihai ana işletmenin finansal tablolarında uluslararası kabul görmüş finansal muhasebe standartlarındaki özkaynak yöntemine göre raporlanması gerekir. Nihai ana işletmenin %50'den az mülkiyet payına sahip olduğu işletmeler, müşterek kontrole tabi olsalar dahi, küresel ATV uygulamasında iş ortaklığı olarak kabul edilmez.

Küresel ATV'den muaf tutulan işletmeler, iş ortaklığı olarak değerlendirilmez. Ayrıca, çok uluslu işletme grubunun iş ortaklığına ilişkin mülkiyet payının doğrudan muaf bir işletme tarafından elde tutulması durumunda da bu işletme iş ortaklığı sayılmaz. Öte yandan, bir işletmenin hâlihazırda küresel ATV'ye tabi bir çok uluslu işletme grubunun nihai ana işletmesi olması durumunda bu işletme iş ortaklığı tanımına girmez.

8.4.1. İş ortaklıklarına ilişkin küresel ATV'nin tespiti

Küresel ATV kapsamında iş ortaklığı olarak kabul edilen işletmeler ve bunların iştirakleri birlikte bir iş ortaklığı grubunu oluşturur. Bu grubun üyeleri, ülkesel bazlı vergi yükü ve küresel ATV hesaplamalarında ayrı bir çok uluslu işletme grubunun bağlı işletmeleri, iş ortaklığı ise bu grubun nihai ana işletmesi olarak değerlendirilir. İş ortaklığı ile iştiraklerinin işletme bazlı kazanç veya zararı ve kapsanan vergileri, bulundukları ülkenin ülkesel bazlı vergi yükü hesaplamasında çok uluslu işletme grubunun diğer bağlı işletmeleri ile birlikte dikkate alınmaz.

İş ortaklığı ve iştirakleri, nihai ana işletmenin bu işletmelerdeki payı oranında küresel ATV'ye tabidir. İş ortaklığı, düşük vergilendirilen bağlı işletme olması durumunda, küresel ATV uygulamasında bağlı işletmeler ile aynı hükümlere tabi olur ve REF kazanç indirimi ile güvenli liman uygulamaları dâhil tüm küresel ATV kuralları, iş ortaklığı grubu için de geçerli olur.

Çok uluslu işletme grubu tarafından iş ortaklığı grubuna ilişkin yapılan ülkesel bazlı vergi yükü tespitinde, iş ortaklığı grubu üyelerinin işletme bazlı kazanç veya zararı ile kapsanan vergileri dikkate alınır.

8.4.2. İş ortaklığı ile iştiraklerinde IIR'nin uygulanması

Bağlı işletme veya nihai ana işletme olarak kabul edilen iş ortaklığı ile iştiraklerinde doğrudan veya dolaylı olarak mülkiyet payına sahip olan bir ana işletme, iş ortaklığının IIR kapsamındaki küresel ATV'sini, ek 7 nci maddenin dördüncü fıkrasındaki dâhil olma oranını dikkate almak suretiyle hesaplar. Hesaplanan tutarın nitelikli IIR'ye göre tahsil edilemeyen kısmı, UTPR kapsamında küresel ATV'nin tespitinde dikkate alınır.

İş ortaklıkları ve iştiraklerinde mülkiyet payı bulunan ana işletmelerin IIR sorumlulukları, ek 7 nci maddede düzenlenen mükellefiyet hükümlerine göre belirlenir. Nihai ana işletme veya IIR'ye tabi diğer ana işletmeler, iş ortaklığı ve iştirakleri için hesaplanan küresel ATV'den kendilerinin tahsis edilebilir payları oranında sorumlu tutulurlar.

Örnek 1: (H) nihai ana işletmesi, (J) iş ortaklığında %50 oranında mülkiyet payına sahiptir. (J) iş ortaklığı da (J1) iştirakinin mülkiyet paylarının %80'ine sahiptir. (J) iş ortaklığı ve (J1) iştirakinin her ikisi de düşük vergilendirilen bağlı işletmedir ve bu işletmelerin her biri için 100€ tutarında küresel ATV hesaplanmıştır. Bu durumda, nihai ana işletmenin (J) iş ortaklığının küresel ATV'sine ilişkin tahsis edilebilir payı $50€ (= 100€ \times \%50)$ olarak hesaplanır. Nihai ana işletmenin (J1) işletmesinin küresel ATV'sine ilişkin tahsis edilebilir payı ise $40€ (= 100€ \times \%50 \times \%80)$ olarak hesaplanır.

8.4.3. İş ortaklıkları ile iştiraklerinde UTPR'nin uygulanması

İş ortaklığı grubu için hesaplanan küresel ATV'nin nitelikli IIR ile tahsil edilemeyen kısmı, UTPR kapsamında dikkate alınır. Bu durumda, hesaplanan toplam küresel ATV tutarından IIR ile tahsil edilen tutar kadar indirim yapılır ve kalan tutar UTPR kapsamında hesaplanan toplam küresel ATV tutarına eklenir. İş ortaklığı grubu için hesaplanan küresel ATV tutarı, nihai ana işletmenin söz konusu grubun tüm üyeleri için hesaplanan küresel ATV'ye ilişkin tahsis edilebilir payı olarak ifade edilir.

8.5. Birden fazla ana işletmeli çok uluslu işletmeler grubu

Birden fazla ana işletmeli çok uluslu işletmeler grubu, ek 11 inci maddenin onuncu fıkrasında, en az bir işletmesi veya iş yeri, grubun diğer işletmelerinden farklı bir ülkede yerleşik olan, nihai ana işletmeleri kancalı bir yapı veya çift listeli bir düzenleme ile bir araya gelen iki veya daha fazla grup olarak tanımlanmıştır.

Küresel ATV'nin birden fazla ana işletmeli çok uluslu işletmeler grubuna uygulanabilmesi için, birleşik grubun en az bir işletmesinin veya iş yerinin farklı bir ülkede bulunması gerekir. Birleşik grup tanımı, iki yerel grubun birlikte hareket ederek farklı bir ülkedeki işletmede kontrol gücü elde ettiği durumlar için kullanılır. Örneğin, iki ayrı yerel grubun başka bir ülkede bulunan bir işletmeye %50'den fazla mülkiyet payıyla sahip olması durumunda, bu işletme her bir grup için ayrı ayrı iş ortaklığı sayılır. Ancak bu yerel grupların kancalı yapı veya çift listeli düzenleme ile bir araya gelmesi durumunda, bu işletme birleşik grubun bağlı işletmesi ve oluşan bu grup birden fazla ana işletmeli çok uluslu işletmeler grubu olarak kabul edilir.

Kancalı yapı, nihai ana işletmelerin mülkiyet paylarının %50 veya daha fazlasının, tek bir işletmenin mülkiyet payını oluşturacak şekilde birleştirildiği bir düzenlemedir. Bu kapsamda oluşturulan kancalı mülkiyet payları, bağımsız olarak devir işlemine veya alım satıma konu edilemez. Ayrıca, menkul kıymet alım satım işleminin yapıldığı bir borsaya kote olan kancalı mülkiyet payları, ilgili borsada tek bir fiyat üzerinden işlem görür. Bu düzenlemeye göre, tüm gruplardaki işletmelerin varlıkları, yükümlülükleri, gelirleri, giderleri ve nakit akışları, nihai ana işletmelerden biri tarafından tek bir ekonomik birim gibi sunulur.

Çift listeli düzenleme, iki veya daha fazla nihai ana işletmenin faaliyetlerini tek bir işletmenin mülkiyeti ve kontrolü altında birleştirmek yerine, bir sözleşmeye istinaden birleştirdiği düzenlemedir. Bu düzenleme kapsamında her bir nihai ana işletme tarafından bir sözleşme uyarınca sahiplerine sabit bir orana dayalı olarak dağıtım yapılır ve söz konusu düzenleme kapsamında bir araya gelen grupların faaliyetleri, tek bir işletme tarafından yürütülüyormuş gibi değerlendirilir. Kancalı yapı düzenlemesine benzer şekilde çift listeli düzenleme kapsamında da gruplardaki tüm işletmelerin varlıkları, yükümlülükleri, gelirleri, giderleri ve nakit akışları, nihai ana işletmeler tarafından tek bir ekonomik birim gibi sunulur. Ancak kancalı yapıdan farklı olarak, nihai ana işletmelerdeki mülkiyet paylarının farklı sermaye piyasalarında bağımsız olarak kote edilmesi, devir işlemine veya alım satıma konu edilmesi mümkündür.

8.5.1. Grubu oluşturan işletmeler

Nihai ana işletmeleri kancalı yapı veya çift listeli düzenleme ile birleştirilen grupların tüm işletmeleri ve bağlı işletmeleri, küresel ATV uygulaması kapsamında tek bir çok uluslu işletmeler grubunun üyesi olarak kabul edilir.

Buna göre, nihai ana işletmeleri kancalı yapı veya çift listeli düzenleme ile birleştirilen grupların yapısının tespitinde, bağlı işletme veya muaf işletme olup olmadığına bakılmaksızın tüm işletmeler dikkate alınır. Konsolide hasılat sınırının belirlenmesinde, birleşik grubun üyesi olan tüm işletmelerin hasılatları hesaplamaya dâhil edilir. Her bir grubun işyerleri dâhil bağlı işletmeleri, birden fazla ana işletmeli grubun müstakil bağlı işletmeleri olarak değerlendirilir.

8.5.2. Grubun bağlı işletmelerinin tespiti

Muaf olmayan bir işletme, birden fazla ana işletmeli çok uluslu işletmeler grubu tarafından birebir konsolide ediliyorsa veya birden fazla ana işletmeli çok uluslu işletmeler grubunun bu işletme üzerinde kontrol gücü bulunuyorsa, bu işletme bağlı işletme olarak kabul edilir.

Her bir grubun ayrı ayrı değerlendirilmesi durumunda bağlı işletme tanımını karşılamayan, ancak birden fazla ana işletmeli çok uluslu işletmeler grubunun konsolide finansal tablolarına birebir dâhil edilen işletmeler de bağlı işletme olarak dikkate alınır. Ayrıca, bu işletmeler birden fazla ana işletmeli çok uluslu işletmeler grubu tarafından birebir konsolide edilmeler bile, söz konusu işletmelerin kontrol gücünün birden fazla ana işletmeli çok uluslu işletmeler grubunun işletmeleri tarafından elde tutulması halinde, yine bağlı işletme olarak kabul

edilir. Örneğin, (E) ve (D) çok uluslu işletme grupları birlikte, birden fazla ana işletmeli çok uluslu işletmeler grubunu oluşturmaktadır. Her bir çok uluslu işletme grubunun nihai ana işletmesi, (A) işletmesinin mülkiyet paylarının %50'sine sahiptir. Her bir çok uluslu işletme grubu ayrı bir grup olarak değerlendirildiğinde, mülkiyet payına sahip olunan (A) işletmesinin finansal durumunun özkaynak yöntemine göre raporlanması ve dolayısıyla söz konusu işletmenin bir iş ortaklığı olarak dikkate alınması gerekir. Ancak, birden fazla ana işletmeli çok uluslu işletmeler grubunun bu işletme üzerinde birlikte kontrol gücüne sahip olması nedeniyle söz konusu işletme birebir konsolide edilir ve dolayısıyla çok uluslu işletmeler grubunun bir bağlı işletmesi olarak değerlendirilir. Söz konusu işletme birebir konsolidasyona tabi tutulmasa da işletmenin kontrol gücünün birden fazla ana işletmeli çok uluslu işletmeler grubunun işletmeleri tarafından elde tutulması nedeniyle bağlı işletme olarak kabul edilir. Bu durum, her bir çok uluslu işletme grubu tarafından (A) işletmesinin kontrol gücünün %50'sinden azına sahip olunması durumunda da geçerlidir.

8.5.3. Grubun konsolide finansal tabloları

Birden fazla ana işletmeli çok uluslu işletmeler grubunun konsolide finansal tabloları, kabul edilebilir finansal muhasebe standardı uyarınca kancalı yapı veya çift listeli düzenleme kapsamında nihai ana işletmelerden birinin tek bir ekonomik birim gibi hazırladığı konsolide finansal tablolardır. Bu tablolarda kullanılacak muhasebe standartlarının ve konsolide finansal tabloların seçiminde, grubun kancalı yapı veya çift listeli düzenlemeden hangisi ile oluşturulduğu esas alınır. Söz konusu konsolide finansal tablolar harici olarak denetlenir.

8.5.4. Grubun nihai ana işletmeleri ile ana işletmelerinin IIR kapsamında mükellefiyeti

Birden fazla ana işletmeli çok uluslu işletmeler grubunu oluşturan ayrı grupların nihai ana işletmeleri, bu grubun nihai ana işletmeleri olarak kabul edilir. Bu durumda, birden fazla ana işletmeli çok uluslu işletmeler grubuna ilişkin küresel ATV uygulaması kapsamında bir nihai ana işletmeye yapılan atıflar, birden fazla nihai ana işletmeye yapılmış sayılır. Söz konusu çok uluslu işletmeler grubunun her bir nihai ana işletme dâhil olmak üzere Türkiye'de bulunan ana işletmeleri, mülkiyet payına sahip olunan bağlı işletmedeki dâhil olma oranı ile sınırlı olmak üzere IIR'de dikkate alınır.

Birden fazla ana işletmeli çok uluslu işletmeler grubunun ana işletmelerinin her biri, düşük vergilendirilen bağlı işletme için hesaplanan küresel ATV'ye ilişkin tahsis edilebilir payları kapsamında IIR'yi uygular. Söz konusu ana işletmelerin IIR kapsamındaki yükümlülüklerinin tespitinde, ek 7 nci maddedeki mükellefiyet hükümleri dikkate alınır. Bu çerçevede, bir işletmenin kısmen sahip olunan ana işletme olup olmadığı belirlenirken her iki ana işletmenin mülkiyet payları birlikte dikkate alınır.

Örnek 1: (S) işletmesinin mülkiyet paylarının %60'ı (C) çok uluslu işletme grubuna, kalan %40'ı ise (D) çok uluslu işletme grubuna aittir. Her iki grup da birden fazla ana işletmeli çok uluslu işletmeler grubunun bir parçasıdır. Düşük vergilendirilen (A) bağlı işletmesinin mülkiyet paylarının tamamı (S) işletmesine aittir. Her bir çok uluslu işletme grubunun ayrı ayrı değerlendirilmesi durumunda; mülkiyet paylarının %20'sinden fazlası (C) grubunun bağlı işletmeleri olmayan kişiler tarafından elde tutulan (S) işletmesi, (C) grubunun kısmen sahip olunan ana işletmesi olur. Ancak, (C) ve (D) grupları tek bir çok uluslu işletmeler grubu olarak kabul edildiğinden, (S) işletmesinin mülkiyet paylarının tamamına bağlı işletmeler sahip olur. Bu durumda, (S) işletmesi kısmen sahip olunan ana işletme tanımını karşılamamaktadır. Dolayısıyla, (C) ve (D) gruplarının nihai ana işletmeleri tarafından, düşük vergilendirilen (A) bağlı işletmesine ilişkin hesaplanan küresel ATV'ye ilişkin tahsis edilebilir payları oranında (sırasıyla %60 ve %40) IIR uygulanır.

Birden fazla ana işletmeli çok uluslu işletmeler grubunda, yalnızca bir nihai ana işletme nitelikli IIR uygulamakla yükümlü olabilir. Bu durumda IIR kapsamında hangi ana işletme veya işletmelerin mükellef olacağı grubun yasal mülkiyet yapısına göre belirlenir. Örneğin, birden fazla ana işletmeli çok uluslu işletmeler grubunun bir ara ana işletmedeki tüm mülkiyet paylarının nitelikli IIR uygulayan bir nihai ana işletme tarafından elde tutulması durumunda, bu ara ana işletmenin IIR yükümlülüğü bulunmaz. Ancak her iki nihai ana işletmenin de ara ana işletmede mülkiyet payına sahip olması ve nihai ana işletmelerden birinin IIR yükümlülüğünün bulunmaması durumunda, söz konusu ara işletmenin IIR yükümlülüğü kalan pay itibarıyla devam eder ve düşük vergilendirilen bağlı işletmenin küresel ATV'sinden kendisine tahsis edilen pay oranında sorumlu olur.

8.5.5. Grubun bağlı işletmelerinin UTPR kapsamında mükellefiyeti

Birden fazla ana işletmeli çok uluslu işletmeler grubunun Türkiye'de bulunan bağlı işletmelerinin tümüne, her bir düşük vergilendirilen bağlı işletmenin küresel ATV tutarı dikkate alınarak UTPR uygulanır.

Birden fazla ana işletmeli çok uluslu işletmeler grubunun üyesi olan herhangi bir düşük vergilendirilen bağlı işletme için hesaplanan küresel ATV tutarı, UTPR kapsamında dikkate alınır. Grubun tüm üyelerinin küresel ATV tutarları toplanarak, birden fazla ana işletmeli çok uluslu işletmeler grubu için UTPR kapsamında tek bir küresel ATV tutarı hesaplanır.

8.5.6. Grubun nihai ana işletmelerinin beyan yükümlülüğü

Nihai ana işletmeler, genel kural olarak küresel ATV bilgi beyannamesini vermekle yükümlüdür. Ancak bir nihai ana işletme veya grup tarafından belirlenen başka bir işletmenin bu bilgi beyannamesini verdiği durumda, diğer işletmelerin bu yükümlülüğü ortadan kalkar. Sunulan küresel ATV bilgi beyannamesi, birden fazla ana işletmeli çok uluslu işletmeler grubunun parçası olan tüm gruplara ilişkin gerekli bilgileri içermelidir.

9. Özel Vergileme Halleri

9.1. Nihai ana işletme olan şeffaf işletmeler

Ek 5 inci maddenin dokuzuncu fıkrasında yer alan vergi şeffaf işletmelere yönelik kazanç tahsisi hükümleri, şeffaf işletmenin çok uluslu işletme grubunun nihai ana işletmesi olması durumunda uygulanmaz ve nihai ana işletme olan vergi şeffaf işletmenin kazancı doğrudan işletmenin kendisine tahsis edilir. Öte yandan, bir bağlı işletme tarafından elde edilen kazançlarla bağlantılı olarak başka bir bağlı işletme tarafından ödenen kapsanan vergiler, ek 4 üncü maddenin dokuzuncu fıkrası uyarınca ilgili işletmeye tahsis edilir. Ancak, nihai ana işletme olan şeffaf işletmelerin çok uluslu işletme grubunun üyesi olmayan sahipleri tarafından ödenen kapsanan vergilere ilişkin bu tahsis hükümleri uygulanmaz. Bu çerçevede, bir çok uluslu işletme grubunun nihai ana işletmesi olan şeffaf işletmenin işletme bazlı kazancının tespitinde, ek 12 nci maddenin birinci fıkrası hükmü uygulanır.

9.1.1. Nihai ana işletme olan şeffaf işletmenin işletme bazlı kazancının tespiti

Ek 12 nci maddenin birinci fıkrasına göre, çok uluslu işletme grubunun nihai ana işletmesi olan şeffaf işletmenin işletme bazlı kazancı;

a) Çok uluslu işletme grubunun hesap döneminin kapandığı ayı takip eden on ikinci ayın sonuna kadar, nihai ana işletmenin mülkiyet payı sahibinin söz konusu payına isabet eden kazancın tamamı üzerinden en az asgari kurumlar vergisi oranında vergi hesaplanması veya nihai ana işletme ve vergi şeffaf yapının parçası olan diğer işletmeler tarafından ödenen kapsanan vergiler ile mülkiyet payı sahibinin bu paya isabet eden kazançları üzerinden hesaplanan vergilerin toplamının, bu vergilerin hesaplandığı kazançta en az asgari kurumlar vergisi oranı uygulanmak suretiyle tespit olunan tutardan fazla olması veya

b) Nihai ana işletmenin %5'i veya daha azı üzerinde mülkiyet payına sahip olan bir gerçek kişinin, nihai ana işletmenin bulunduğu ülkede yerleşik olması ve sahip olduğu mülkiyet payı üzerinden elde edilen gelirlerin bu ülkede vergiye tabi olması veya

c) Nihai ana işletmenin %5'i veya daha azı üzerinde mülkiyet payına sahip olan ve ek 3 üncü maddenin birinci fıkrasının (a), (b) ve (c) bentlerinde sayılanların nihai ana işletmenin bulunduğu ülkede yerleşik olması

durumlarında, bu işletmenin sahiplerinin mülkiyet payına isabet eden tutar kadar azaltılır.

Bu hüküm, söz konusu şeffaf işletmede sahip olunan her bir mülkiyet payına ilişkin olarak ayrı ayrı uygulanır. Nihai ana işletmenin işletme bazlı kazancı, mezkûr fıkranın (a) ile (c) bentlerindeki koşullardan birini sağlayan her bir mülkiyet payına atfedilebilen kazanç tutarı kadar azaltılır. Bu azaltım sonrasında bakiye bir kazanç tutarı kalması durumunda bu tutar, ilgili ülke için tespit edilecek net ülkesel bazlı kazancın hesaplanmasında nihai ana işletmenin işletme bazlı kazanç veya zararı olarak dikkate alınır.

9.1.1.1. Birinci koşul

Ek 12 nci maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan koşulun karşılanması için, her bir mülkiyet payına ilişkin “vergileendirme dönemi” ile “asgari düzeyde vergilendirilme” kriterlerinin birlikte sağlanması gerekir.

Nihai ana işletmenin mülkiyet payı sahibinin, çok uluslu işletme grubunun hesap döneminin kapandığı ayı takip eden on iki ay içinde sona eren bir vergileendirme döneminde mülkiyet payına isabet eden işletme bazlı kazancı üzerinden vergiye tabi olması durumunda, vergileendirme dönemi kriteri sağlanmış olur.

Asgari düzeyde vergilendirilme kriterinin sağlanması için, nihai ana işletmenin mülkiyet payı sahibinin, bu paya isabet eden kazancın tamamı üzerinden, herhangi bir istisna veya muafiyetten yararlanılmaksızın, asgari kurumlar vergisi oranına eşit veya daha yüksek bir nominal oranda vergiye tabi olması gerekir. Nominal oran, mülkiyet payı sahibinin nihai ana işletmenin kazancındaki payına uygulanan kanuni vergi oranıdır. Mülkiyet payı sahibinin artan oranlı vergilemeye tabi olması durumunda ise bu oran, mülkiyet payı sahibinin nihai ana işletmenin işletme bazlı kazancındaki payının, bu sahibin toplam vergiye tabi kazancı olarak kabul edildiğinde uygulanacak olan en yüksek orandır.

Küresel ATV matrahı ile yerel vergi matrahı arasında oluşan dönemsel geçici farklılıklar, mülkiyet payı sahibinin söz konusu kazancın tamamı üzerinden vergiye tabi olması ve on iki aylık süre kriterlerinin ihlali sayılmaz. Örneğin, nihai ana işletmenin mülkiyet payı sahiplerine tahsis edilecek vergiye tabi kazancın tespitinde hızlandırılmış amortisman yönteminin kullanılması nedeniyle oluşan dönemsel geçici farklılık, bu sahiplerin nihai ana işletmenin işletme bazlı kazancının tamamı üzerinden vergiye tabi olmadığı anlamına gelmez. Bir mülkiyet payı sahibinin vergiye tabi kazancının diğer yatırımlara veya kâr amaçlı faaliyetlere ilişkin gider veya zarar içermesi durumunda dahi, bu mülkiyet payı sahibinin işletme bazlı kazancındaki payının tamamı üzerinden vergiye tabi olduğu kabul edilir.

Nihai ana işletmenin bulunduğu ülkede yerleşik olmayan mülkiyet payı sahiplerinin, nihai ana işletmenin bulunduğu ülkede bir iş yerine sahip olarak değerlendirilmeleri ya da ilgili kazancın nihai ana işletmenin bulunduğu ülke kaynaklı olması ve stopaj veya benzeri bir kaynaktan vergileme yöntemi ile bu ülkede asgari kurumlar vergisi oranına eşit ya da daha yüksek bir oranda vergilendirilmeleri durumunda, bu mülkiyet payı sahipleri bakımından da “asgari düzeyde vergilendirilme” kriteri sağlanmış olacaktır. Ancak, mülkiyet payı sahibinin nihai ana işletmenin bulunduğu ülkede nominal olarak asgari kurumlar vergisi oranından daha düşük bir oran üzerinden vergilendirilmesi durumunda, bu mülkiyet payı sahipleri bakımından on iki ay içerisinde asgari düzeyde vergilendirilme kriterinin sağlandığının ispatı amacıyla nihai ana işletme tarafından ilave bildirimde bulunulur.

Çok uluslu işletme grubunun hesap döneminin kapandığı ayı takip eden on ikinci ayın sonuna kadar, nihai ana işletme ve vergi şeffaf yapının parçası olan diğer işletmeler tarafından hesaplanan kapsanan vergiler ile mülkiyet payı sahibinin kendi payına isabet eden kazanç tutarı

üzerinden hesaplanan vergilerin toplam tutarının, söz konusu kazancın tamamının asgari kurumlar vergisi oranı ile çarpımı suretiyle tespit edilen tutara eşit veya bu tutardan fazla olması durumunda da ek 12 nci maddenin birinci fıkrasının (a) bendindeki koşul karşılanmış sayılır. Bu kapsamda, nihai ana işletme ve vergi şeffaf yapıdaki diğer işletmelerin ödediği kapsanan vergiler ile mülkiyet payı sahiplerinin nihai ana işletmenin kazancındaki paylarına ilişkin ödediği vergilerin net tutarı dikkate alınır.

Örnek 1: Bir çok uluslu işletme grubunun nihai ana işletmesi olan ve (A) ülkesinde bulunan (A) şeffaf işletmesi, 31 Ocak tarihinde sona eren bir hesap dönemine sahiptir. Gerçek kişi (S), (A) ülkesinde; gerçek kişi (F) ise (B) ülkesinde yerleşiktir. Bahse konu gerçek kişilerin her biri, (A) işletmesindeki mülkiyet paylarının %50'sine sahiptir. (A) işletmesi, 31/1/2025 tarihinde sona eren birinci hesap döneminde hem yerel mevzuat uyarınca kurumlar vergisine hem de küresel ATV'ye tabi 140.000€ kazanç elde etmiştir. (A) ülkesinde gerçek kişilerin 2025 takvim yılı kazançları için uygulanan vergi oranı %20'dir.

(A) ülkesinin yerel vergi mevzuatı uyarınca, (A) işletmesinin kazancının 70.000€ (= 140.000€ x %50) tutarındaki kısmı, 2025 takvim yılına ilişkin gerçek kişi (S) 'nin vergiye tabi kazancına dâhil edilir. Ayrıca gerçek kişi (S) 'nin vergiye tabi kazancının tespitinde dikkate alınacak olan ve (A) ülkesinde yürütülen başka bir faaliyetten kaynaklanan 50.000€ tutarında zararı bulunmaktadır. Bu durumda, gerçek kişi (S) 'nin (A) ülkesindeki vergiye tabi kazancı 20.000€ (= 70.000€ - 50.000€) olarak hesaplanır ve bu kişi söz konusu kazanç üzerinden %20 oranında vergiye tabi tutulur.

(A) ülkesinin yerel vergi mevzuatı uyarınca, gerçek kişi (F) 'nin (A) ülkesinde bir iş yeri olduğu kabul edilmekte olup (A) şeffaf işletmesinin kazancının 70.000€ (= 140.000€ x %50) 'su söz konusu iş yerinin vergiye tabi kazancına dâhil edilir. Anılan kişi (A) ülkesinde, 2025 takvim yılında söz konusu iş yeri kazancı üzerinden %20 oranında vergiye tabi tutulur.

Gerçek kişi (S), 2025 takvim yılında (A) nihai ana işletmesindeki mülkiyet payına isabet eden kazanç tutarı üzerinden en az asgari kurumlar vergisi oranında vergiye tabi olmuştur. Bu kapsamda gerçek kişi (S), (A) ülkesindeki yerel vergiye tabi kazancının hesaplanmasına dâhil edilen zarar tutarı (50.000€) dikkate alınmaksızın, nihai ana işletmedeki mülkiyet payına isabet eden kazanç tutarının tamamı (70.000€) üzerinden vergilendirilmiş sayılır. Sonuç olarak (A) işletmesi, 31/1/2025 tarihinde sona eren birinci hesap dönemine ilişkin işletme bazlı kazancını, gerçek kişi (S) tarafından sahip olunan mülkiyet payına isabet eden kazanç tutarı kadar (70.000€) azaltır. Bu durumda, (A) nihai ana işletmesinin söz konusu azaltılan işletme bazlı kazanç tutarına ilişkin kapsanan vergileri de aynı oranda azaltılır.

Gerçek kişi (F) de, 2025 takvim yılı içerisinde (A) nihai ana işletmesindeki mülkiyet payına isabet eden kazanç tutarının tamamı üzerinden en az asgari kurumlar vergisi oranında vergiye tabi olmuştur.

Sonuç olarak, (A) nihai ana işletmesi 31/1/2025 tarihinde sona eren birinci hesap dönemine ilişkin işletme bazlı kazancını, gerçek kişi (F) tarafından sahip olunan mülkiyet payına isabet eden kazanç tutarı (70.000€) kadar da azaltır. Bu durumda (A) nihai ana işletmesinin işletme bazlı kazancı sıfır olur. Bu örneğin sonuçlarını gösteren tablo aşağıda yer almaktadır.

Hesap Kalemleri	Gerçek Kişi (S)	Gerçek Kişi (F)
İşletme Bazlı Kazanç	70.000€	70.000€
Asgari Kurumlar Vergisi Oranı	%15	%15
Nominal Vergi Oranı	%20	%20
Ek 12 nci Maddenin Birinci Fıkrasının (a) Bendi Uyarınca Azaltılan İşletme Bazlı Kazanç	70.000€	70.000€

Örnek 2: Bir çok uluslu işletme grubunun nihai ana işletmesi olan ve %5 kurumlar vergisi oranına sahip (C) ülkesinde bulunan (C) işletmesi, bir vergi şeffaf işletmedir. (C) işletmesinin, 31/12/2025 tarihinde sona eren birinci hesap döneminde yerel vergi mevzuat uyarınca kurumlar vergisine tabi kazancı ve işletme bazlı kazancı 200.000€ tutarındadır. Bu işletmenin söz konusu kazancına ilişkin düzeltilmiş kapsanan vergileri ise 10.000€ (= 200.000€ x %5) olarak hesaplanmıştır.

(C) ülkesinde yerleşik olan gerçek kişi (Y), (C) işletmesinde %50 mülkiyet payına sahiptir. (C) işletmesinin birinci hesap dönemine ilişkin bu kişinin mülkiyet payına isabet eden kazanç tutarı 95.000€ [= (200.000€ - 10.000€) x %50] olarak hesaplanır. Gerçek kişi (Y) takvim yılı esasına göre nominal %11 oranı üzerinden gelir vergisine tabidir ve tespit olunan söz konusu kazanç tutarı bu kişinin birinci hesap dönemine ilişkin vergiye tabi kazancına dâhil edilir. İlgili ülkede söz konusu kazançlara uygulanan vergilerin mahsubuna izin verilmemektedir.

Gerçek kişi (Y) 'nin tabi olduğu gelir vergisi oranının (%11), asgari kurumlar vergisi oranının altında olması nedeniyle (C) işletmesinin işletme bazlı kazancı bu kapsamda azaltılamaz. Ancak, gerçek kişi (Y) 'nin (C) işletmesinin vergi sonrası kazancındaki payına ilişkin olarak %11 oranı üzerinden 10.450€ (= 95.000€ x %11) tutarında vergi hesaplanması beklenmektedir. Bu durumda, gerçek kişi (Y) 'nin mülkiyet payına isabet eden 100.000€ tutarındaki işletme bazlı kazanç üzerinden bu kişi ve (C) işletmesi tarafından ödenen vergilerin toplamı 15.450€ [= (gerçek kişi (Y) tarafından ödenen 10.450€) + ((C) işletmesi tarafından ödenen 5.000€ (= 10.000€ x %50))] olur. Bu tutar, söz konusu kazancın tamamına asgari kurumlar vergisi oranı uygulanması sonucu tespit olunan tutarı 15.000€ (= 100.000€ x %15) aşmaktadır. Bu nedenle (C) işletmesi, birinci hesap dönemine ilişkin işletme bazlı kazancını (200.000€), gerçek kişi (Y) 'nin mülkiyet payına isabet eden kazanç tutarı kadar (100.000€) azaltır. Aynı zamanda, (C) nihai ana işletmesinin söz konusu azaltılan işletme bazlı kazanç tutarına ilişkin hesaplanan kapsanan vergilerinin de aynı oranda azaltılması gerekir. Bu durumda (C) nihai ana işletmesinin bakiye işletme bazlı kazancı 100.000€ olur. Bu örneğin sonuçlarını gösteren tablo aşağıda yer almaktadır.

(C) İşletmesinin İşletme Bazlı Kazancından Gerçek Kişi (Y)'ye İsbet Eden Kısımın Hesabı	Tutar (€)
İşletme Bazlı Kazanç	100.000
Kazanca Asgari Kurumlar Vergisi Oranı Uygulanması Sonucu Tespit Olunan Tutar	15.000
Vergi ((C) İşletmesi)	5.000
Vergi (Gerçek kişi (Y))	10.450
Toplam Vergi	15.450
Ek 12 nci Maddenin Birinci Fıkrasının (a) Bendi Uyarınca Azaltılan İşletme Bazlı Kazanç	100.000

Örnek 3: Diğer tüm veriler Örnek 2 ile aynı olmak üzere gerçek kişi (Y), kendi mülkiyet payına isabet eden kazanç tutarına ilişkin (C) işletmesi tarafından ödenen vergiye istinaden bir vergi kredisine hak kazanmıştır. Ayrıca, ilgili ülke mevzuatı uyarınca, (C) işletmesinin birinci hesap dönemindeki vergi öncesi kazancından gerçek kişi (Y) 'ye isabet eden pay 100.000€ (= 200.000€ x %50) tutarındadır.

Gerçek kişi (Y) 'nin (C) ülkesinde, (C) işletmesinin vergi öncesi kazancındaki payına ilişkin olarak %11 oranı üzerinden hesaplanan vergiden, hak kazanılan vergi kredisinin mahsubu sonucunda 6.000€ [= 11.000€ (= 100.000€ x %11) - 5.000€] vergi ödemesi beklenmektedir. Bu durumda, gerçek kişi (Y) 'nin mülkiyet payına isabet eden işletme bazlı kazanç (100.000€) üzerinden bu kişi ve (C) işletmesi tarafından ödenen vergilerin toplamı 11.000€ [= (Gerçek kişi (Y) tarafından ödenen 6.000€) + ((C) işletmesi tarafından ödenen 5.000€)] olur. Bu tutar, söz konusu kazancın tamamına asgari kurumlar vergisi oranı uygulanması sonucu

tespit olunan tutarı 15.000€ (= 100.000€ x %15) aşmamaktadır. Bu nedenle (C) işletmesi, birinci hesap dönemindeki işletme bazlı kazancını (200.000€), gerçek kişi (Y) 'nin mülkiyet payına isabet eden kazanç tutarı kadar (100.000€) azaltma hakkına sahip olmaz. Bu örneğin sonuçlarını gösteren tablo aşağıda yer almaktadır.

(C) İşletmesinin İşletme Bazlı Kazancından Gerçek Kişi (Y)'ye İsabet Eden Kısımın Hesabı	Tutar (€)
İşletme Bazlı Kazanç	100.000
Kazanca Asgari Kurumlar Vergisi Oranı Uygulanması Sonucu Tespit Olunan Tutar	15.000
Vergi ((C) İşletmesi)	5.000
Vergi (Gerçek Kişi (Y))	6.000
Toplam Vergi	11.000
Ek 12 nci Maddenin Birinci Fıkrasının (a) Bendi Uyarınca Azaltılan İşletme Bazlı Kazanç	-

9.1.1.2. İkinci koşul

Ek 12 nci maddenin birinci fıkrasının (b) bendinde yer alan koşulun karşılanması için, nihai ana işletmenin %5'i veya daha azı üzerinde mülkiyet payına sahip olan bir gerçek kişinin, nihai ana işletmenin bulunduğu ülkede yerleşik olması ve sahip olduğu mülkiyet payı üzerinden elde edilen kazançların bu ülkede vergiye tabi olması gerekir.

Bu koşulun sağlanması için ilk olarak, mülkiyet payına sahip olan gerçek kişinin nihai ana işletmenin bulunduğu ülkede yerleşik ve sahip olduğu mülkiyet payı üzerinden elde edilen kazançların bu ülkede vergiye tabi olması gerekir. Bir gerçek kişi, bir ülkede gelir vergisine tabi olduğu takdirde o ülkede mukim sayılır.

İkinci olarak mezkûr düzenlemenin uygulanması, toplamda nihai ana işletmenin kârının ve varlıklarının her birinin ayrı ayrı %5'ine veya daha azına hak tanıyan mülkiyet paylarına sahip olan gerçek kişilerle sınırlıdır. Bu kapsamda, her bir gerçek kişinin mülkiyet payı hesap döneminin sonu itibarıyla belirlenir. Bu düzenleme yalnızca nihai ana işletmenin mülkiyet paylarının doğrudan gerçek kişiler tarafından elde tutulduğu durumlar için geçerlidir.

9.1.1.3. Üçüncü koşul

Ek 12 nci maddenin birinci fıkrasının (c) bendinde yer alan koşulun karşılanması için, nihai ana işletmenin mülkiyet payının %5'i veya daha azı üzerinde her biri ayrı ayrı mülkiyet payına sahip olan kamu kurum ve kuruluşları, uluslararası kuruluşlar, kâr amacı gütmeyen kuruluşlar ile emeklilik yatırım fonlarının nihai ana işletmenin bulunduğu ülkede yerleşik olması gerekir.

Kamu kurum ve kuruluşu, uluslararası kuruluş, kâr amacı gütmeyen kuruluş veya emeklilik yatırım fonunun, nihai ana işletmenin kârının ve varlıklarının her birinin ayrı ayrı %5'i veya daha azı üzerinde hak tanıyan mülkiyet paylarını elinde bulundurması gerekir. Bu düzenleme yalnızca mülkiyet paylarının doğrudan elde tutulduğu durumlar için geçerlidir. Yatırım işletmeleri tarafından elde tutulan mülkiyet payları ise bu hüküm kapsamında dikkate alınmaz.

9.1.2. Nihai ana işletme olan şeffaf işletmenin işletme bazlı zararının tespiti

Ek 12 nci maddenin ikinci fıkrası uyarınca, nihai ana işletme olan şeffaf işletmenin mülkiyet payına sahip olanların, söz konusu şeffaf işletmenin zararlarını kendi vergiye tabi kazançlarının tespitinde indirim konusu yapabilmeleri durumunda, çok uluslu işletme grubunun şeffaf işletme niteliğindeki nihai ana işletmesinin işletme bazlı zararı, bu işletmelerin mülkiyet payına isabet eden tutarda azaltılır. Mezkûr fıkra kapsamında, nihai ana işletme olan bir şeffaf işletme tarafından kaydedilen işletme bazlı zarar, her bir mülkiyet payına isabet eden zarar tutarı kadar azaltılır. Ancak söz konusu zararların, nihai ana işletmenin mülkiyet payı sahiplerinin vergiye tabi kazançlarının tespitinde dikkate alınmadığı durumlarda bu hüküm geçerli olmaz.

Nihai ana işletmenin işletme bazlı zararının bu kapsamda azaltılarak sıfıra indirilememesi durumunda, kalan bakiye zarar tutarı nihai ana işletme bünyesinde kalır. Bu durumda, küresel ATV bilgi beyannamesi veren bağlı işletme tarafından, Tebliğin (6.4.4.) bölümünde açıklandığı üzere, yalnızca nihai ana işletme ile sınırlı olacak şekilde ülkesel bazlı zarar seçimi yapılabilir. Böylece nihai ana işletme bünyesinde kalan bakiye zarar tutarı, ülkesel bazlı zarara ilişkin ertelenmiş vergi varlığı olarak sonraki hesap dönemlerine devredilebilir. Kaydedilen bu ertelenmiş vergi varlığı sonraki bir hesap döneminde, ek 12 nci maddenin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında nihai ana işletmenin düzeltilmiş kapsanan vergilerine dâhil edilebilir.

Bir çok uluslu işletme grubunun nihai ana işletmesinin mülkiyet payı sahiplerinin paylarına isabet eden zararların, nihai ana işletmenin ülkesel bazlı zarara ilişkin ertelenmiş vergi varlığı hesaplamasına dâhil edilebilmesi için, söz konusu zararların vergiye tabi kazancın tespitinde indirim konusu yapılamadığının her bir mülkiyet payı sahibi bakımından ayrı ayrı tespit edilmesi gerekir.

9.1.3. Nihai ana işletme olan şeffaf işletmenin kapsanan vergilerinin tespiti

Ek 12 nci maddenin birinci fıkrası uyarınca işletme bazlı kazancını azaltan bir şeffaf işletmenin kapsanan vergileri de azalan kazanç tutarı ile orantılı olacak şekilde azaltılmalıdır. Örneğin, işletme bazlı kazancını %80 oranında azaltan bir nihai ana işletmenin kapsanan vergileri de aynı oranda azaltılır. Bu şekilde azaltılan ve nihai ana işletmenin bulunduğu ülkenin ülkesel bazlı vergi yükünün belirlenmesinde dikkate alınmayan kapsanan vergiler, mezkûr fıkranın (a) bendi kapsamında nihai ana işletmenin mülkiyet payı sahibinin asgari düzeyde vergilendirilme kriterinin sağlanıp sağlanmadığının tespitinde dikkate alınır.

9.1.4. Şeffaf işletmelerin faaliyetlerinin yürütüldüğü iş yerleri

Tebliğin (9.1.) bölümünde belirtilen düzenlemeler, bir çok uluslu işletme grubunun nihai ana işletmesi olan şeffaf işletmenin faaliyetlerinin kısmen veya tamamen yürütüldüğü iş yerleri bakımından da geçerlidir. Ayrıca, nihai ana işletmenin vergi şeffaf işletmedeki mülkiyet payının doğrudan ya da vergi şeffaf yapı aracılığıyla dolaylı olarak elde tutulması durumunda, söz konusu vergi şeffaf işletmenin faaliyetlerinin kısmen veya tamamen yürütüldüğü iş yerleri de bu düzenlemeye tabidir.

İş yerine atfedilebilen finansal muhasebe net kazanç veya zararları, nihai ana işletmenin finansal tablolarına dâhil edilir, ancak bu kazanç üzerinden hesaplanan vergi yükümlülüğü nihai ana işletmenin kendisi veya bu işletmenin mülkiyet payı sahipleri tarafından üstlenilir. Vergi yükümlülüğünün mülkiyet payı sahipleri tarafından üstlenilmesi durumunda, iş yerinin işletme bazlı kazancı, ek 12 nci maddenin birinci fıkrasının (a) veya (b) bentlerindeki koşulların sağlandığı oranda azaltılır. Bu durumda, ek 12 nci maddenin birinci fıkrasının (b) bendinin uygulanması bakımından, iş yerinin bulunduğu ülkede ödenmiş veya ödenecek olan tüm vergiler, bu vergilerin bir bağlı işletme tarafından veya nihai ana işletmenin mülkiyet payı sahipleri tarafından ödenip ödenmediğine bakılmaksızın hesaplamaya dâhil edilir.

Ayrıca, bir iş yerinin işletme bazlı kazancı bakımından mezkûr fıkradaki şartların sağlanıp sağlanmadığı, nihai ana işletmeye tahsis edilen işletme bazlı kazançtan ayrı olarak tespit edilir. Bu kapsamda iş yerleri, ayrı bağlı işletmeler olarak değerlendirilir ve kazançları nihai ana işletmeye aktarılmaz. Nihai ana işletmenin mülkiyet payı sahibi tarafından anılan fıkradaki gerekli koşulların sağlanması durumunda iş yerinin işletme bazlı kazancı azaltılır.

Örnek 1: (A) ülkesinde kurulmuş bir vergi şeffaf işletme olan (A) işletmesi, (ABC) grubunun nihai ana işletmesidir. Bu işletmenin her biri %50 oranında mülkiyet payına sahip olan iki sahibi bulunmaktadır: (A) işletmesi, (A) ve (B) ülkelerinde ticari faaliyetler yürütmektedir. (A) işletmesinin (B) ülkesinde yürüttüğü ticari faaliyetler nedeniyle (B) ülkesinde bir iş yeri oluşur. (A) işletmesi, (A) ve (B) ülkelerinde gerçekleştirdiği faaliyetler dolayısıyla bir hesap döneminde toplamda 300€ tutarında işletme bazlı kazanç elde etmiştir.

(A) işletmesinin 100€'luk kazancı (B) ülkesinde bulunan iş yerine tahsis edilmiştir. (A) işletmesinin mülkiyet payı sahipleri, iş yerine tahsis edilen 100€ tutarındaki kazanç üzerinden (B) ülkesinde %15 oranında nominal vergiye tabidir. Bu durumda her bir mülkiyet payı sahibi tarafından 7,5€ (= 100€ x %50 x %15) olmak üzere (B) ülkesinde toplam 15€ vergi ödenmiştir.

Dolayısıyla (A) işletmesinin mülkiyet payı sahipleri, kendi paylarına isabet eden iş yeri kazancı üzerinden asgari kurumlar vergisi oranına eşit bir oranda, her bir sahip için 7,5€ [= (50€ (kazanç) x %15 (asgari kurumlar vergisi oranı))] vergi ödemiştir. Bu nedenle, iş yerinin işletme bazlı kazancı, (B) ülkesinde 100€ tutarında azaltılır. Bu örneğin sonuçlarını gösteren tablo aşağıda yer almaktadır.

Hesap Kalemleri	(B) Ülkesi
Tahsis Edilen Kazanç	100€
Vergi Oranı	%15
Ödenen Vergi	15€
Asgari Kurumlar Vergisi Oranının Üzerinde/Altında Vergi Tutarı	0€
Bölüm (9.1.4.) Uyarınca Azaltılan İşletme Bazlı Kazanç	100€

9.2. Vergilemede indirilebilir kâr payı uygulamasına tabi olan nihai ana işletme

Vergilemede indirilebilir kâr payı uygulaması, bir işletmenin mülkiyet payı sahiplerine dağıtılan kârların söz konusu işletmenin kazancından indirilmesine olanak tanıyarak işletmenin mülkiyet payı sahipleri üzerinde tek aşamalı bir vergilendirme yapılmasını sağlayan bir vergi uygulamasıdır. Bu durumda, işletmenin sahipleri elde ettikleri kâr payları üzerinden gelir vergisine; işletme ise kâr dağıtımına konu olmayan kazanç tutarı üzerinden kurumlar vergisine tabi olur. Ek 12 nci maddenin dördüncü fıkrasında söz konusu uygulama, “ilgili hesap döneminin kapandığı ayı takip eden on ikinci ayın sonuna kadar dağıtılan kâr payları üzerinden hesaplanan vergilerin tek aşamalı vergileme olarak dikkate alındığı ve dağıtılan kâr paylarının işletmenin kazancından indirim konusu yapıldığı durum” olarak tanımlanmıştır.

Vergilemede indirilebilir kâr payları, bağlı işletmenin bulunduğu ülkenin kanunları uyarınca vergiye tabi kazançtan indirim konusu yapılabilen kâr dağıtımları ile bir kooperatif tarafından üyelerine ödenen rısturn tutarlarıdır.

Bu bölümde açıklanan ve vergilemede indirilebilir kâr payı uygulamasına tabi nihai ana işletmeler için geçerli olan temel kurallar, vergi şeffaf işletme niteliğindeki nihai ana işletmeler için uygulanan kurallarla benzerlik gösterir. Ancak, bağlı işletmeler tarafından kaydedilen zararlar bakımından söz konusu uygulamalar arasında farklılık bulunmaktadır. Buna göre, vergi şeffaf işletmelere ait zararlar yerel mevzuat uyarınca bu işletmenin mülkiyet payı sahiplerine yansıtılabilirken, vergilemede indirilebilir kâr payı uygulamasına tabi bir işletmenin zararları sahiplerine yansıtılmamaktadır. Dolayısıyla, bir bağlı işletme tarafından kaydedilen işletme bazlı zararlar için vergilemede indirilebilir kâr payı uygulaması kapsamında özel kurallar öngörülmemiş olup bu tür zararlar ilgili işletmenin bulunduğu ülkenin net ülkesel bazlı kazancının tespitinde dikkate alınır.

9.2.1. Vergilemede indirilebilir kâr payı uygulamasına tabi olan nihai ana işletmenin işletme bazlı kazancının tespiti

Ek 12 nci maddenin üçüncü fıkrası uyarınca, vergilemede indirilebilir kâr payı uygulamasına tabi olan bir nihai ana işletme, aşağıdaki koşulların sağlanması durumunda ilgili hesap dönemi için, hesap döneminin kapandığı ayı takip eden on ikinci ayın sonuna kadar işletme bazlı kazancını, zarar durumuna düşmemek kaydıyla, söz konusu uygulama kapsamında indirilebilir kâr payı tutarı kadar azaltır.

9.2.1.1. Birinci koşul

Nihai ana işletmenin hesap döneminin sona erdiği ayı takip eden on iki ay içinde kâr payı geliri üzerinden vergi hesaplanması durumunda;

a) Kâr payı geliri üzerinden hesaplanan verginin en az asgari kurumlar vergisi oranı uygulanmak suretiyle tespit edilmesi veya

b) Nihai ana işletmenin ödenen kapsanan vergisi ile kâr payı gelirini elde edenin bu geliri üzerinden ödenen verginin toplamının, bu vergilerin hesaplandığı kazanca en az asgari kurumlar vergisi oranı uygulanmak suretiyle tespit olunan tutardan fazla olmasına ilişkin beklentinin bulunması veya

c) Kâr payı gelirini elde edenin gerçek kişi olması ve söz konusu kâr payının üretim kooperatifinden elde edilen risturn geliri niteliğinde olması gerekir.

9.2.1.2. İkinci koşul

Nihai ana işletmenin %5'i veya daha azı üzerinde mülkiyet payına sahip olan ve kâr payı geliri elde eden gerçek kişinin, bu işletmenin bulunduğu ülkede yerleşik olması ve söz konusu gelirin bu ülkede vergiye tabi olması gerekir.

9.2.1.3. Üçüncü koşul

Kâr payı geliri elde edenin kamu kurum ve kuruluşu, uluslararası kuruluş, kâr amacı gütmeyen kuruluş veya emeklilik hizmeti işletmesi olmayan bir emeklilik yatırım fonu olması ve bu fon ve kuruluşun nihai ana işletmenin bulunduğu ülkede yerleşik olması gerekir. Bu hükmün uygulanması bakımından, anılan fon ve kuruluş, oluşturuldukları ve yönetildikleri ülkede yerleşik kabul edilir. Bir kamu kurum ve kuruluşu ise yalnızca bağlı olduğu veya kendisine tamamen sahip olan devlet ile aynı ülkede yerleşik kabul edilir.

9.2.2. Vergilemede indirilebilir kâr payı uygulamasına tabi olan nihai ana işletmenin kapsanan vergilerinin tespiti

Ek 12 nci maddenin üçüncü fıkrası uyarınca işletme bazlı kazancını azaltan bir nihai ana işletmenin kapsanan vergileri, vergilemede indirilebilir kâr payı olarak dağıtılan kazançla orantılı olarak azaltılır. Ancak, dağıtılmamış kazançlara ilişkin ödenen vergiler bu kapsamda azaltıma tabi değildir. Dağıtılmamış kazançlara ilişkin indirilebilir kâr payı uygulaması kapsamında ödenen tüm vergiler, işletmenin kapsanan vergilerine dâhil edilir ve ilgili ülkenin ülkesel bazlı vergi yükü hesaplamasında dağıtılmamış kazançlarla birlikte dikkate alınır. Ayrıca, vergilemede indirilebilir kâr payı uygulamasına tabi olan nihai ana işletmenin işletme bazlı kazancı da azaltılan kapsanan vergi tutarı kadar azaltılır.

Örnek 1: Bir nihai ana işletmenin, 10€ tutarında tahakkuk eden kapsanan vergi gideri ve 90€ finansal muhasebe net kazancı bulunmaktadır. Dolayısıyla, 10€ tutarındaki kapsanan vergi, işletme bazlı kazancın tespiti amacıyla finansal muhasebe net kazanç veya zararına eklenir ve nihai ana işletmenin işletme bazlı kazancı 100€ olarak hesaplanır. Söz konusu nihai ana işletme, 90€ tutarındaki kazancının tamamını dağıtmış olup vergilemede indirilebilir kâr payı uygulaması kapsamında işletme bazlı kazancını, dağıtılan bu tutar kadar azaltmıştır. Dağıtılmış kazanca isabet eden 10€ tutarındaki kapsanan vergi, hem nihai ana işletmenin kapsanan vergilerinden hem de işletme bazlı kazancıdan indirilir. Bu durumda, nihai ana işletmenin işletme bazlı kazanç tutarı 0€ (= 100€ - 90€ - 10€); kapsanan vergileri de 0€ (= 10€ - 10€) olur.

9.2.3. Nihai ana işletme ile aynı ülkede bulunan ve vergilemede indirilebilir kâr payı uygulamasına tabi olan bağlı işletmeler

Nihai ana işletmenin, vergilemede indirilebilir kâr payı uygulamasına tabi başka bir bağlı işletmede doğrudan veya diğer bağlı işletmeler aracılığıyla dolaylı olarak mülkiyet payına sahip olması durumunda, Tebliğin (9.2.1.) ve (9.2.2.) bölümlerindeki açıklamalar, nihai ana işletme ile aynı ülkede bulunan bağlı işletmeler için de geçerlidir. Bu çerçevede, nihai ana işletme

olmayan bağılı işletmelerin işletme bazlı kazançları, yalnızca bu kazançların önce nihai ana işletmeye ve ardından nihai ana işletme tarafından ek 12 nci maddenin üçüncü fıkrasındaki gereklilikleri karşılayan alıcılara dağıtılması durumunda azaltılır.

9.2.4. Üretim kooperatifinden elde edilen kâr payları

Bir üretim kooperatifinin kazancı üzerinden dağıtılan risturn niteliğindeki kâr payları, bu kâr payı gelirini elde edenin vergiye tabi kazancının tespitinde gider veya maliyet kalemini azalttığı oranda vergiye tabidir. Bu düzenleme üretim kooperatifinden kâr payı geliri elde eden tüzel kişi alıcılar için geçerlidir. Kooperatif tarafından gerçek kişilere yapılan dağıtımlar hâlihazırda ek 12 nci maddenin üçüncü fıkrasının (a) bendinin (3) numaralı alt bendi uyarınca nihai ana işletmenin işletme bazlı kazancında bir azaltım olarak dikkate alınır.

9.3. Kâr dağıtımına dayalı vergileme sistemi

Kâr dağıtımına dayalı vergileme sisteminde işletmelerin kazançları, elde edildiği hesap dönemi yerine dağıtıldığı veya dağıtılmış sayıldığı hesap döneminde vergiye tabi olur. Küresel ATV bakımından bu sistem, işletmelerin yalnızca pay sahiplerine kâr dağıtması veya dağıtmış sayılması ya da belirli ticari faaliyet dışı harcamalara katlanması durumunda, asgari kurumlar vergisi oranına eşit veya daha fazla bir oranda uygulanan ve 1/7/2021 tarihi veya öncesinde yürürlükte olan kurumlar vergisi sistemi olarak tanımlanır.

9.3.1. Dağıtılmış sayılan kâr payı vergisi seçimi

Ek 12 nci maddenin 5 inci fıkrası uyarınca, kâr dağıtımına dayalı vergileme sisteminin uygulandığı ülkelerde faaliyet gösteren bağılı işletmeler, ilgili hesap dönemi için vergi yükünün asgari kurumlar vergisi oranına eşitlenmesi için gerekli olan tutar ile bu hesap dönemindeki kazançların tamamının kâr dağıtımına konu edilmesi durumunda, dağıtım üzerinden hesaplanması gereken vergi tutarından düşük olanını, dağıtılmış sayılan kâr payı vergisi olarak düzeltilmiş kapsanan vergilere ekleyebilir. Kâr dağıtımına dayalı vergileme sistemine tabi olan bağılı işletmelerin bu düzenlemeden yararlanabilmesi için küresel ATV bilgi beyannamesi veren bağılı işletme tarafından yıllık bir seçim yapılır. İlgili ülkede faaliyette bulunan çok uluslu işletme grubuna bağılı işletmelerden herhangi biri için bu hesaplama yönteminin tercih edilmesi durumunda, diğer bağılı işletmeler için de aynı yöntemle düzeltilmiş kapsanan vergilerin hesaplanması gerekir. Bu tercih, her hesap dönemi için ayrı ayrı dikkate alınır. Şu kadar ki, bağılı işletmeler açısından, 1/7/2021 tarihinden (bu tarih dâhil) önce kâr dağıtımına dayalı vergileme sisteminin yürürlükte olduğu ülkelerde bu yöntem uygulanabilir.

9.3.2. Bağılı işletme takip hesabı

Kâr dağıtımına dayalı vergileme sisteminin uygulandığı ülkelerde, bu yöntemi kullanan bağılı işletmeler açısından her bir hesap dönemi için düzeltilmiş kapsanan vergi olarak dikkate alınan tutarların izlendiği bir takip hesabı oluşturulur. İzleyen hesap dönemlerinde bu hesaptan sırasıyla;

- a) Kâr dağıtımına bağılı olarak ödenen vergiler,
- b) Ülkesel bazlı zarara asgari kurumlar vergisi oranının uygulanması sonucu tespit olunan tutar,
- c) Ek 12 nci maddenin yedinci fıkrası kapsamında sonraki hesap dönemlerine aktarılan tutarın cari hesap döneminde kullanılan kısmı, indirilir.

Bahse konu takip hesabı, takip eden dört hesap dönemi içinde dağıtılmış sayılan kâr payı vergisinin ne kadarının ödendiğinin tespiti amacıyla ve bu kapsamda bir seçimin yapıldığı her hesap dönemi için, ülkesel bazlı olarak oluşturulur. Bu takip hesabının açılış bakiyesi, dağıtılmış sayılan kâr payı vergisi tutarıdır ve bu takip hesabı hiçbir zaman eksi bakiye vermez.

Oluşturulan takip hesabından ilk olarak, bağılı işletmeler tarafından dağıtılan ya da dağıtılmış sayılan kârlar üzerinden fiilen ödenen vergi tutarları indirilir. Kâr dağıtımına bağılı olarak ödenen vergiler, takip hesaplarından kronolojik sıraya göre mahsup edilir. Bu hesaplar ilgili hesap döneminde oluşan işletme bazlı kazanç tutarı yerine dağıtılmış sayılan kâr payı vergisi tutarı esas alınarak kaydedilir.

İkinci olarak, bir ülkede ülkesel bazlı zarar oluşması durumunda, bu ülkesel bazlı zarara asgari kurumlar vergisi oranının uygulanması sonucu tespit olunan vergi tutarı, takip hesaplardan kronolojik sıraya göre indirilir. Takip hesaplarının bakiyesi öncelikle ilk oluşturulan hesaptan başlayarak azaltılır ve bu şekilde tüm zararın giderilememesi durumunda daha sonra oluşturulan hesaplardan da indirim yapılır.

Son olarak, söz konusu takip hesaplarının bakiyesi, ek 12 nci maddenin yedinci fıkrası uyarınca sonraki hesap dönemlerine aktarılan tutarın cari hesap döneminde kullanılan kısmı kadar azaltılır.

9.3.3. Takip hesabı zarar aktarımı uygulaması

Ek 12 nci maddenin yedinci fıkrası uyarınca, ülkesel bazlı zarara asgari kurumlar vergisi oranının uygulanması suretiyle bulunan tutarın, takip hesabındaki bakiye tutardan fazla olması durumunda fazla kısım, takip hesabı zarar aktarımı uygulaması kapsamında sonraki hesap dönemlerine aktarılır. Aktarılan bu tutarların izlenmesini teminen Gelecek Hesap Dönemlerine Devreden Zarar Takip Hesabı oluşturulur. Bu hesapta izlenen tutarlar ise sonraki hesap dönemlerinde mezkûr maddenin altıncı fıkrası kapsamında oluşturulan takip hesabına kaydedilen tutarlardan indirilir. Gelecek Hesap Dönemlerine Devreden Zarar Takip Hesabının bakiyesi, bu kapsamda indirim konusu yapılan tutar kadar azaltılır.

Bir bağlı işletmenin, çok uluslu işletme grubundan ayrılması veya varlıklarının tamamına yakınına bağlı olduğu çok uluslu işletme grubu dışına ya da bulunduğu ülke dışına transfer etmesi durumunda, Gelecek Hesap Dönemlerine Devreden Zarar Takip Hesabı bakiyesinin, bu bağlı işletmeye atfedilebilen tutar kadar azaltılması gerekir. Bu kapsamda bir bağlı işletmeye atfedilebilen tutar, Gelecek Hesap Dönemlerine Devreden Zarar Takip Hesabının bakiyesinin, bu hesabın oluşturulduğu hesap döneminde ilgili bağlı işletmenin işletme bazlı zararının, o ülkede bulunan tüm bağlı işletmelerin söz konusu hesap dönemindeki işletme bazlı zararlarının toplamına bölünmesi sonucu bulunan oran ile çarpımı suretiyle hesaplanır. Gelecek Hesap Dönemlerine Devreden Zarar Takip Hesabı süresiz olarak sonraki hesap dönemlerine aktarılabilir.

Örnek 1: (A) işletmesi, bir çok uluslu işletme grubunun bağlı işletmesi olup kâr dağıtımına dayalı vergileme sistemi uygulanan (A) ülkesinde bulunmaktadır. Bu ülkede, dağıtılan ve dağıtılmış sayılan kâr paylarına %15 oranında vergi uygulanmaktadır. Birinci, ikinci ve üçüncü hesap dönemlerine ilişkin dağıtılmış sayılan kâr payı vergisi seçimi yapılmıştır. (A) işletmesi, ilgili hesap dönemlerinde herhangi bir kâr dağıtımı yapmamıştır.

Birinci hesap döneminde, (A) işletmesi 100€ tutarında işletme bazlı kazanç elde etmiş ve 15€ tutarında dağıtılmış sayılan kâr payı vergisi hesaplamıştır. Buna göre, birinci hesap döneminin sonunda oluşturulan takip hesabının bakiyesi $15€ (= 100€ \times \%15)$ olur.

İkinci hesap döneminde, (A) işletmesine ilişkin 120€ tutarında net ülkesel bazlı zarar kaydedilmiştir. Net ülkesel bazlı zarara asgari kurumlar vergisi oranının uygulanması sonucu tespit olunan 18€'nin $(= 120€ \times \%15)$ 15€'luk kısmı, birinci hesap dönemine ilişkin oluşturulan takip hesabından indirilir ve bu hesabın bakiyesi sıfırlanır. Söz konusu takip hesabının bakiye tutarını aşan 3€ $(= 18€ - 15€)$ ise Gelecek Hesap Dönemlerine Devreden Zarar Takip Hesabına kaydedilir.

Üçüncü hesap döneminde de (A) işletmesi 100€ tutarında işletme bazlı kazanç elde etmiş ve vergi yükünün asgari kurumlar vergisi oranına eşitlenmesi için gerekli olan 15€ $(= 100€ \times \%15)$ tutarında dağıtılmış sayılan kâr payı vergisi hesaplamıştır. Dolayısıyla, üçüncü hesap dönemine ilişkin oluşturulan takip hesabının bakiyesi 15€ olur. Ancak bu takip hesabının bakiyesi, ikinci hesap döneminde oluşturulan Gelecek Hesap Dönemlerine Devreden Zarar Takip Hesabının bakiyesi kadar (3€) tutarında azaltılır ve üçüncü hesap dönemi için oluşturulan takip hesabının bakiyesi 12€ olarak hesaplanır.

Hesap Kalemleri	1. Yıl	2. Yıl	3. Yıl
İşletme Bazlı Kazanç veya Zarar	100€	(120€)	100€
Asgari Kurumlar Vergisi Oranı Üzerinden Hesaplanan Vergi	15€	(18€)	15€
Takip Hesabı Bakiyesi	15€	0€	12€
Gelecek Hesap Dönemlerine Devreden Zarar Takip Hesabı Bakiyesi	0€	3€	0€

9.3.4. Takip hesabının kullanılmayan kısmı ve kâr dağıtımına ilişkin ödenen kapsanan vergiler

Ek 6 ncı maddenin altıncı fıkrasının (d) bendi uyarınca, bağlı işletmeler tarafından oluşturulan takip hesabının, cari yılı takip eden dördüncü hesap döneminin sonuna kadar kullanılmayan kısmı, takip hesabının oluşturulduğu hesap döneminin düzeltilmiş kapsanan vergilerinden indirilir. Oluşturulan söz konusu takip hesabı bu süre içinde kapatılamazsa, çok uluslu işletme grubu, ek 12 nci maddenin beşinci fıkrası kapsamındaki seçimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin vergi yükünü ve küresel ATV'yi yeniden hesaplar.

Seçimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin küresel ATV matrahının tespitinde dikkate alınacak REF kazanç indirimi tutarları, ilgili hesap dönemindeki REF kapsamındaki çalışanların brüt ücret giderleri ile REF kapsamındaki maddi duran varlıklarının ilgili hesap döneminin başındaki ve sonundaki net defter değerleri esas alınarak hesaplanır. Söz konusu seçimin geçiş dönemi içerisinde yapılması durumunda, REF kazanç indirimi tutarları, ilgili hesap dönemine ilişkin geçici 17 nci maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan oranlar dikkate alınarak hesaplanır.

Öte yandan, fiili olarak dağıtılan veya dağıtılmış sayılan kâr paylarına ilişkin bir hesap dönemi içerisinde ödenen vergilerin takip hesaplarından indirim konusu yapılması durumunda, indirilen bu tutarlar o hesap dönemine ilişkin kapsanan vergilere dâhil edilmez. Ancak, bu kapsamda ödenen vergilerin tüm takip hesaplarının bakiye tutarını aşması durumunda, aşan vergi tutarı ilgili hesap döneminde kapsanan vergi olarak dikkate alınır. İşletmelerin faaliyet konusu dışındaki giderlerine ilişkin kâr dağıtımına dayalı vergileme sistemi kapsamında ödenen vergiler de kapsanan vergi olarak dikkate alınır.

9.3.5. Bir bağlı işletmenin çok uluslu işletme grubundan ayrılması veya varlıklarını devretmesi

Bir bağlı işletmenin, çok uluslu işletme grubundan ayrıldığı veya varlıklarının tamamına yakınına bağlı olduğu çok uluslu işletme grubu dışına ya da bulunduğu ülke dışına transfer ettiği bir hesap döneminde, takip hesaplarının bakiyesinin kapanmadığı önceki her bir hesap dönemi için vergi yükü ve küresel ATV, takip hesaplarının kalan bakiyesinin söz konusu hesap dönemleri için belirlenen düzeltilmiş kapsanan vergilerden indirilmesi suretiyle yeniden hesaplanır. Yapılan yeniden hesaplama sonucunda ilave bir küresel ATV doğması durumunda, bu tutarın elden çıkarma takip oranıyla çarpımı suretiyle tespit olunan tutar, ilgili dönemde ek cari dönem küresel ATV olarak tahakkuk ettirilir.

Bağlı işletmenin, çok uluslu işletme grubundan ayrıldığı veya varlıklarının tamamına yakınının elden çıkarıldığı hesap döneminde, çok uluslu işletme grubu tarafından tüm takip hesaplarına ilişkin ek 6 ncı maddenin altıncı fıkrasının (d) bendindeki düzenlemeye benzer şekilde bir yeniden hesaplama yapılır. Her bir takip hesabı için hesaplanan ilave küresel ATV, daha sonra mezkûr maddenin dördüncü fıkrası uyarınca ilgili hesap döneminde dikkate alınacak olan ek cari dönem ATV tutarının tespiti amacıyla elden çıkarma takip oranıyla çarpılmak suretiyle hesaplanır. Gruptan ayrılan bağlı işletmenin ilgili hesap döneminde işletme bazlı zararı bulunması durumunda, söz konusu dönem için elden çıkarma takip oranı sıfır olarak belirlenir ve bu döneme ilişkin geri alınacak herhangi bir tutar oluşmaz.

Bu hükmün uygulanmasından sonra, takip hesabı oluşturulan her bir hesap dönemine ilişkin takip hesabı bakiyesi, ilgili ülke için tespit olunan net ülkesel bazlı kazanç ile düzeltilmiş kapsanan vergi tutarı ve REF kazanç indirimi tutarı, elden çıkarma takip oranı ile orantılı olarak azaltılır.

9.3.5.1. Elden çıkarma takip oranı

Gruptan ayrılan her bir bağlı işletme için elden çıkarma takip oranı; bağlı işletmenin işletme bazlı kazancının, ülke için hesaplanan net ülkesel bazlı kazançla bölünmesi suretiyle hesaplanır. Buna göre, bir bağlı işletmenin elden çıkarma takip oranı (A), bağlı işletmenin işletme bazlı kazancı (B) ve ülkenin net ülkesel bazlı kazancı (C) olmak üzere;

$$A = \left[\left(\frac{B}{C} \right) \right]$$

Bu hesaplamada bağlı işletmenin işletme bazlı kazancı; gruptan ayrılan bağlı işletmenin ilgili ülke için oluşturulan takip hesaplarına karşılık gelen her bir hesap dönemindeki işletme bazlı kazançlarının toplamına eşittir. Bu bağlı işletmenin bulunduğu ülkenin net ülkesel bazlı kazancı ise ilgili ülke için oluşturulan takip hesaplarına karşılık gelen her bir hesap dönemindeki net ülkesel bazlı kazançlarının toplamına eşittir.

Bu düzenleme uyarınca takip hesaplarının kalan bakiye tutarı, her bir takip hesabı için hesaplanan ilave küresel ATV'nin elden çıkarma takip oranıyla orantılı olarak geri alınır. Örneğin, iki hesap dönemine ilişkin takip hesap bakiyesi bulunması durumunda, bu hesap dönemlerine ilişkin, gruptan ayrılan bağlı işletmenin işletme bazlı kazanç veya zarar tutarı toplamı, net ülkesel bazlı kazanç toplamına oranlanarak elden çıkarma takip oranı hesaplanır ve bu oranın ilave küresel ATV tutarıyla çarpılması suretiyle ilgili dönem için ek cari dönem küresel ATV tahakkuk ettirilir. Ancak, bağlı işletmenin takip hesabı oluşturulan bir hesap döneminde işletme bazlı zararının bulunması durumunda, bu zarar ve ilgili döneme ait takip hesabı, elden çıkarma takip oranının hesaplanmasında dikkate alınmaz.

9.4. Yatırım ve sigorta yatırım işletmeleri

Nihai ana işletme olan yatırım işletmeleri, bir çok uluslu işletme grubunun bağlı işletmesi sayılmadığından küresel ATV'ye tabi değildir. Ancak, nihai ana işletme olmayan bir yatırım işletmesinin kazancı, çok uluslu işletme grubu ile konsolide edilir, küresel ATV kapsamına alınır ve bu kazançla ek 12 nci maddenin sekizinci fıkrasında düzenlenen özel hüküm uygulanır.

Öte yandan, yatırım işletmelerinin küresel ATV hesaplamasında, mezkûr maddenin dokuzuncu ve onuncu fıkraları uyarınca seçimler yapılabilir. Bu çerçevede, yatırım işletmeleri vergi şeffaf işletme olarak değerlendirilebilir veya yatırım işletmesi olmayan bir bağlı işletme tarafından, yatırım işletmesindeki mülkiyet payına ilişkin vergilendirilebilir dağıtım yöntemi uygulanabilir. Yatırım işletmelerine ilişkin ek 12 nci maddenin sekizinci, dokuzuncu ve onuncu fıkralarında düzenlenen özel hükümler sigorta yatırım işletmeleri için de geçerlidir.

9.4.1. Yatırım ve sigorta yatırım işletmesi için yapılan hesaplamalar

Ek 12 nci maddenin sekizinci fıkrası uyarınca, vergi şeffaf işletmeler hariç, bir ülkedeki bağlı işletme niteliğindeki yatırım ve sigorta yatırım işletmelerine ilişkin küresel ATV'nin tespitinde, vergi yükü ve küresel ATV oranı gibi hesaplamalar, ilgili ülkedeki yatırım ve sigorta yatırım işletmesi olmayan diğer bağlı işletmelerden ayrı olarak dikkate alınır. Bu düzenleme vergi şeffaf işletme olmayan yatırım ve sigorta yatırım işletmeleri için geçerlidir. Vergi şeffaf işletme olan yatırım ve sigorta yatırım işletmelerinin kazançlarına ise şeffaf işletmelerin kazanç veya zararlarının tahsisine ilişkin ek 5 inci maddenin dokuzuncu ve onuncu fıkralarında yer alan hükümler uygulanır. Ayrıca, ek 12 nci maddenin sekizinci fıkrası hükmü, yatırım işletmelerinin anılan maddenin dokuzuncu ve onuncu fıkraları kapsamında bir seçime tabi olan kazançlarına uygulanmaz.

Bir yatırım ve sigorta yatırım işletmesinin kısmen vergi şeffaf işletme ve kısmen ters hibrit işletme niteliğini haiz olması durumunda, ek 12 nci maddenin sekizinci fıkrası hükmü söz konusu işletme için, bu işletmenin, sahibinin bulunduğu ülkede mali açıdan saydam olması koşuluyla geçerlidir.

9.4.1.1. Vergi yükünün hesaplanması

Bir yatırım veya sigorta yatırım işletmesinin ülkesel bazlı vergi yükünün tespitinde, bu işletmelerin işletme bazlı kazanç veya zararı ile kapsanan vergileri, ilgili ülkede bulunan ve yatırım veya sigorta yatırım işletmesi olmayan diğer bağlı işletmelere ait kazanç, zarar veya kapsanan vergiler ile birlikte hesaplamaya dâhil edilmez. Ancak, çok uluslu işletme grubunun aynı ülkede bulunan birden fazla yatırım veya sigorta yatırım işletmesine sahip olması durumunda, bu işletmelerin tamamı için tek bir vergi yükü hesaplanır. Bu kapsamda, her bir yatırım veya sigorta yatırım işletmesi için vergi yükü, bu işletmelerin düzeltilmiş kapsanan vergilerinin, çok uluslu işletme grubunun bu işletmelerin işletme bazlı kazancına ilişkin tahsis edilebilir payına bölünmesi ile hesaplanır.

9.4.1.2. Düzeltilmiş kapsanan vergilerin hesaplanması

Bir yatırım veya sigorta yatırım işletmesinin düzeltilmiş kapsanan vergileri, söz konusu işletmeler tarafından tahakkuk ettirilen kapsanan vergiler ile bu işletmelerin bağlı işletme niteliğindeki sahipleri tarafından tahakkuk ettirilen ve ek 4 üncü maddenin dokuzuncu fıkrası uyarınca söz konusu yatırım veya sigorta yatırım işletmelerine tahsis edilen kapsanan vergilerin toplamıdır. Yatırım işletmesi tarafından ödenen kapsanan vergiler, yalnızca çok uluslu işletme grubunun bu yatırım işletmesinin işletme bazlı kazancındaki tahsis edilebilir payına karşılık gelen tutardır. Yatırım işletmesinin bağlı işletme niteliğindeki sahipleri tarafından tahakkuk ettirilen ve söz konusu işletmenin kapsanan vergilerinin tespitinde dikkate alınacak vergiler ise bağlı işletme niteliğindeki sahiplerin yalnızca yatırım işletmesinin kazancındaki paylarına ilişkin hesaplanan tutardır.

9.4.1.3. İşletme bazlı kazanca ilişkin tahsis edilebilir payın hesaplanması

Çok uluslu işletme grubunun yatırım veya sigorta yatırım işletmesinin işletme bazlı kazancındaki tahsis edilebilir payı, bu işletmelerin işletme bazlı kazanç veya zararına ilişkin nihai ana işletme için tespit edilen tahsis edilebilir paya eşittir. Bu tahsis edilebilir payın tespitinde, yalnızca ek 12 nci maddenin dokuzuncu veya onuncu fıkrası kapsamında bir seçime tabi olmayan yatırım veya sigorta yatırım işletmesindeki mülkiyet payları dikkate alınır.

9.4.1.4. Küresel ATV'nin hesaplanması

Bir yatırım veya sigorta yatırım işletmesi niteliğindeki bağlı işletmenin küresel ATV tutarı, söz konusu işletme için tespit olunan küresel ATV oranının, çok uluslu işletme grubunun bu işletmenin işletme bazlı kazancındaki tahsis edilebilir payının bu işletme için tespit edilen REF kazanç indirimi tutarını aşan kısmı ile çarpımı suretiyle hesaplanır. Bir ülkede birden fazla yatırım veya sigorta yatırım işletmesi bulunması durumunda, çok uluslu işletme grubunun her bir yatırım veya sigorta yatırım işletmesinin işletme bazlı kazancındaki tahsis edilebilir payı ve her bir yatırım işletmesi için REF kazanç indirimi tutarı birleştirilerek dikkate alınır. Bu düzenleme kapsamında küresel ATV tutarı, yalnızca çok uluslu işletme grubunun yatırım veya sigorta yatırım işletmelerindeki paylarına ilişkin olarak ve bu paylar dolayısıyla hesaplanan tüm kapsanan vergiler dikkate alınarak hesaplanır.

Yatırım ve sigorta yatırım işletmelerinin küresel ATV hesaplamasında ilk olarak, asgari kurumlar vergisi oranından söz konusu işletmeler için hesaplanan vergi yükünün indirilmesi suretiyle bu işletmelerin küresel ATV oranı hesaplanır. Ardından, çok uluslu işletme grubunun söz konusu işletmelerin işletme bazlı kazancına ilişkin tahsis edilebilir payı, bu işletmeler için hesaplanan REF kazanç indirimi tutarı kadar azaltılır ve küresel ATV matrahına ulaşılır. Küresel ATV matrahının küresel ATV oranı ile çarpımı sonucunda küresel ATV tutarı hesaplanır. Şu kadar ki, hesaplanan bu vergiden ilgili işletmelere ilişkin ödenen nitelikli yerel ATV tutarı indirilir.

IIR kapsamında mükellef olan ana işletmelerin, yatırım işletmesi olan düşük vergilen-
dirilen bir bağlı işletmeye ilişkin dâhil olma oranı, söz konusu yatırım işletmesi için hesaplanan
küresel ATV'nin hâlihazırda grup üyesi olmayan işletme sahiplerine atfedilen tutar kadar az-
altılmış olduğu dikkate alınarak yeniden hesaplanır.

Örnek 1: (A) bağlı işletmesi, (Y) yatırım işletmesinin mülkiyet paylarının %90'ına sa-
hiptir ve kalan mülkiyet payları ise grup üyesi olmayan kişiler tarafından elde tutulmaktadır.
(Y) yatırım işletmesi, ilgili hesap döneminde 100€ işletme bazlı kazanç elde etmiştir ve söz ko-
nusu döneme ilişkin hesaplanan herhangi bir kapsanan vergi bulunmamaktadır. Buna göre bu
yatırım işletmesinin vergi yükü %0; küresel ATV oranı ise %15 (= %15 - %0) olarak hesaplanır.
Dolayısıyla, (A) işletmesinin (Y) yatırım işletmesinin kazancındaki payına dayalı olarak 13,5€
[= (100€ x %90) x %15] küresel ATV hesaplanır. (A) işletmesinin dâhil olma oranı "1" olduğu
için hesaplanan söz konusu verginin tamamı (A) işletmesine tahsis edilir.

9.4.1.5. REF kazanç indirim tutarının hesaplanması

Yatırım veya sigorta yatırım işletmelerinin REF kazanç indirimi, ek 6 ncı maddenin
üçüncü fıkrasına uygun olarak hesaplanır. Bu kapsamda yatırım işletmelerinin REF kazanç in-
dirim tutarının tespitinde, yalnızca yatırım işletmelerinin REF kapsamındaki maddi duran var-
lıklarının net defter değeri ve REF kapsamındaki çalışanlarının brüt ücret giderleri dikkate alı-
nır. Bu tutarlar çok uluslu işletme grubunun söz konusu işletmelerinin işletme bazlı kazanç
veya zararındaki tahsis edilebilir payına karşılık gelecek şekilde orantılı olarak azaltılır. Aynı
ülkede birden fazla yatırım veya sigorta yatırım işletmesi bulunması durumunda hesaplanan
REF kazanç indirim tutarları birleştirilerek dikkate alınır.

9.4.2. Yatırım ve sigorta yatırım işletmelerinin vergi şeffaf işletme olarak değeri- lendirilmesi

Ek 12 nci maddenin dokuzuncu fıkrası uyarınca, mezkûr maddenin sekizinci fıkrasına
alternatif olarak, bağlı işletme konumunda olan bir yatırım işletmesi vergi şeffaf işletme olarak
kabul edilebilir. Bu durumda, yatırım işletmesine ilişkin mülkiyet paylarının rayiç bedelle de-
ğerlenmesi suretiyle bağlı işletmeler nezdinde en az asgari kurumlar vergisi oranı üzerinden
vergilendirilmesi şarttır. Sigorta yatırım işletmeleri açısından da bu fıkra hükümleri uygulanır.
Şu kadar ki, küresel ATV'nin tespitinde bu fıkra hükümleri, cari dönem ve takip eden dört
hesap dönemi için tercih edilir.

Yatırım veya sigorta yatırım işletmelerinin bağlı işletme niteliğindeki sahiplerinin, bu-
lundukları ülkede mülkiyet paylarının gerçeğe uygun değerindeki yıllık değişiklikler üzerinden
rayiç bedele göre ve asgari kurumlar vergisi oranına eşit veya bu oranı aşan bir vergi oranıyla
vergilendirilmesi durumunda, küresel ATV bilgi beyannamesini veren bağlı işletme tarafından
söz konusu yatırım veya sigorta yatırım işletmelerinin vergi şeffaf işletme olarak değeri-
lendirilmesine ilişkin beş yıllık bir seçim yapılabilir. Bu kapsamda, polişe sahipleri tarafından sahip
olunan, düzenlemeye tabi bir karşılıklı sigorta şirketi niteliğinde olan ve yatırım veya sigorta
yatırım işletmesinde mülkiyet payı bulunan bir bağlı işletmenin, bu mülkiyet payının gerçeğe
uygun değerindeki değişiklikler üzerinden asgari orana eşit veya bu oranı aşan bir vergi oranına
tabi olduğu kabul edilir.

Bu seçim, yatırım veya sigorta yatırım işletmelerinin tüm bağlı işletme sahipleri baki-
mından zorunlu değildir. Ancak bu seçim, bir bağlı işletme niteliğindeki sahip için tercih edil-
diğinde, bu sahibin yatırım veya sigorta yatırım işletmesindeki tüm payları için geçerlidir.

Örnek 1: Tamamen polişe sahiplerine ait ve düzenlemelere tabi bir karşılıklı sigorta
şirketi olan (A) işletmesi, polişe sahipleri yararına fon yatırımı yapmak amacıyla sigorta ya-
tırım işletmesi niteliğindeki (B) işletmesini kurmuştur. (B) işletmesi, (A) işletmesinin bağlı ol-
duğu çok uluslu işletme grubunun bir bağlı işletmesi olup tamamı (A) işletmesine aittir. (B) iş-
letmesinin ilgili hesap dönemi için finansal muhasebe net kazanç veya zararı 100€'dur. (A) iş-
letmesinin finansal hesaplarına, (B) işletmesindeki mülkiyet paylarının değerindeki artış ne-
deniyle 100€ tutarında gerçeğe uygun değer artış kazancı dâhil edilmiştir. Ancak bu kazanç

tutarı, (A) işletmesinin polİçe sahiplerine olan yükümlölüklerindeki artışa ilişkin kaydedilen 100€ tutarındaki bir giderle dengelenir ve bundan dolayı söz konusu işletmenin ilgili hesap dönemi için finansal muhasebe net kazanç veya zararı oluşmaz. Ancak, işletme bazlı kazancın tespitinde dikkate alınmaması gereken söz konusu öz sermaye kazancı, (A) işletmesinin finansal muhasebe net kazanç veya zararından indirilir. Sonuç olarak, ilgili hesap döneminde (A) işletmesi 100€ [(100€ finansal muhasebe kazancı - 100€ finansal muhasebe gideri - 100€ işletme bazlı kazancın tespitinde dikkate alınmayan öz sermaye kazancı)] tutarında bir işletme bazlı zarar, (B) işletmesi ise 100€ tutarında bir işletme bazlı kazanç elde eder.

Bu örnekte, fondan elde edilen 100€ tutarındaki kazanç, ekonomik olarak çok uluslu işletme grubundan ziyade polİçe sahiplerinin kazancı olduğundan, çok uluslu işletme grubu açısından net bir kazanç oluşmaz. (A) işletmesi, (B) sigorta yatırım işletmesini vergi şeffaf işletme olarak değerlendirmek üzere bir seçim yapabilir. Bu kapsamda bir seçimin yapılması durumunda, seçimin geçerli olduğu süre boyunca (B) işletmesinin kazancı, (A) işletmesine tahsis edilir. Dolayısıyla (A) işletmesinin finansal muhasebe net kazancı 100€ olur. Ancak bu kazancın polİçe sahiplerine olan yükümlölüklerdeki hareketlerden kaynaklanan 100€ tutarındaki giderle dengelenmesi sonucunda anılan işletmenin işletme bazlı kazancı sıfır olarak hesaplanır. Bu durumda, (B) işletmesinin finansal muhasebe net kazanç veya zararı (A) işletmesine tahsis edildiğinden, (B) işletmesinin işletme bazlı kazancı da sıfır olarak hesaplanır.

Yatırım veya sigorta yatırım işletmesinin vergi şeffaf işletme olarak değerlendirilmesi sonucunda, bu işletmenin bağlı işletme niteliğindeki sahibi, işletmenin kazancındaki payını ATV hesaplamaları kapsamında kendi kazancı olarak dikkate alır. Bu seçim, doğrudan veya dolaylı olarak sahip olunan yatırım veya sigorta yatırım işletmeleri için geçerlidir. Bu kapsamda bağlı işletme sahibi, yatırım veya sigorta yatırım işletmelerinin kazançlarındaki payları bakımından REF kazanç indiriminden yararlanabilir.

Yatırım veya sigorta yatırım işletmesinin bağlı işletme niteliğindeki sahibi tarafından bu işletmelerdeki mülkiyet payları, gerçeğe uygun değer muhasebesi yöntemiyle hesaplanmaz. Ancak, herhangi bir sebeple gerçeğe uygun değer yöntemiyle muhasebeleştirilmiş olsa dahi oluşan kazanç veya zarar, işletme bazlı kazanç veya zararın tespitinde dikkate alınmaz.

Örnek 2: Nihai ana işletme, (C1) ve (C2) işletmelerindeki mülkiyet paylarının tamamına; (C1) ile (C2) işletmeleri ise bir sigorta yatırım işletmesi olan (A) fonunda sırasıyla %90 ve %10 oranında mülkiyet payına sahiptir. (A) fonu, birinci hesap döneminde 100€ tutarında net kazanç elde etmiş olup bu dönemde herhangi bir vergi ödemiş ve herhangi bir kâr dağıtımı gerçekleştirmemiştir. Ayrıca, (C1) ve (C2) işletmeleri adına (A) fonunun vergi şeffaf işletme olarak değerlendirilmesini teminen bir seçim yapılmıştır. Bu seçim kapsamında (C1) ve (C2) işletmeleri, (A) fonunun kazancından kendi paylarına düşen tutarları, sırasıyla 90€ ve 10€ olmak üzere işletme bazlı kazanç veya zarar hesaplamalarına dâhil eder.

Bu örnekte her bir işletme bağımsız olarak değerlendirildiğinde, (C1) işletmesi (A) fonunu kontrol etmektedir ve dolayısıyla (A) fonunun hesapları bu işletme tarafından konsolide edilir. Öte yandan, (C2) işletmesi (A) fonunun yalnızca %10'una sahiptir ve konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan kabul edilebilir finansal muhasebe standardı uyarınca fondaki payına ilişkin gerçeğe uygun değer muhasebesi yöntemini kullanması gerekebilir. Ancak, (C2) işletmesinin gerçeğe uygun değer muhasebesi uygulaması dolayısıyla elde ettiği kazanç ile bağlı işletmelerden elde edilen kâr payları, küresel ATV hesaplaması kapsamında dikkate alınmaz.

Cari dönem ve takip eden dört hesap dönemi için geçerli olan bu seçimin iptali durumunda, yatırım işletmesinin elden çıkardığı varlık veya yükümlölüklerden doğan kazanç veya zarar, iptal yılının ilk günündeki gerçeğe uygun değer üzerinden belirlenir.

9.4.3. Yatırım ve sigorta yatırım işletmesine ilişkin vergilendirilebilir dağıtım yöntemi

Ek 12 nci maddenin sekizinci ve dokuzuncu fıkralarına alternatif olarak, mezkûr maddenin onuncu fıkrası uyarınca, bağlı işletme olan bir yatırım veya sigorta yatırım işletmesinin mülkiyet payına sahip ve yatırım veya sigorta yatırım işletmesi olmayan başka bir bağlı işletmenin, yatırım veya sigorta yatırım işletmesine iştirakinden elde edilen kazançların en az asgari kurumlar vergisi oranında vergilendirilebilir olmasına yönelik beklentinin bulunması durumunda, bağlı işletmenin yatırım veya sigorta yatırım işletmesindeki mülkiyet payına ilişkin vergilendirilebilir dağıtım yöntemini uygulamasını teminen bir seçim yapılabilir. Bu fıkranın uygulanması bakımından vergilendirilebilir dağıtım yöntemi, yatırım işletmesinin işletme bazlı kazançlarının, takip eden üç hesap dönemi içerisinde mülkiyet payına sahip bağlı işletmelere dağıtılmasının taahhüt edildiği, bu dönemin sonuna kadar dağıtılmayan işletme bazlı kazançların ise üçüncü hesap dönemi içerisinde yatırım işletmesinin kazancı olarak kabul edilerek küresel ATV'nin hesaplamasında dikkate alındığı yöntemdir.

Bu kapsamda bir seçim, cari dönem ve takip eden dört hesap dönemi olmak üzere beş hesap dönemi için küresel ATV bilgi beyannamesini veren bağlı işletmenin talebiyle yapılır. Bu seçim, yalnızca yatırım ve sigorta yatırım işletmesi tarafından yapılan dağıtımlar üzerinden bulundukları ülkede vergiye tabi olan bağlı işletme sahipleri için ve söz konusu bağlı işletme sahiplerinin bu dağıtımlar üzerinden en az asgari kurumlar vergisi oranında bir vergiye tabi olmasının beklenmesi durumunda yapılabilir. Yapılan dağıtımlara ilişkin hesaplanan vergiler ile yatırım veya sigorta yatırım işletmesi tarafından bağlı işletme sahibine dağıtılan kazançlar dolayısıyla yatırım veya sigorta yatırım işletmesi adına tahakkuk eden vergiler, ilgili bağlı işletme sahibinin en az asgari kurumlar vergisi oranında vergiye tabi olmasına ilişkin beklentinin tespitinde dikkate alınır. Söz konusu seçimin yatırım veya sigorta yatırım işletmesinin tüm bağlı işletme sahipleri bakımından yapılması zorunlu değildir. Ancak bu seçim, bir bağlı işletme sahibi için tercih edildiğinde bu sahibin yatırım veya sigorta yatırım işletmesindeki mülkiyet paylarının tamamı için geçerlidir. Bu seçimin iptal edilmesi durumunda, yatırım veya sigorta yatırım işletmesinin dağıtılmamış işletme bazlı kazancı, iptal edilen hesap döneminde bu işletmenin küresel ATV tutarının hesabında dikkate alınır.

9.4.3.1. Vergilendirilebilir dağıtım yöntemi

Vergilendirilebilir dağıtım yöntemi kapsamında:

a) Yatırım veya sigorta yatırım işletmesinin işletme bazlı kazancı üzerinden dağıtılan ve dağıtılmış sayılan kâr payları, söz konusu kâr payını elde eden bağlı işletme sahibinin işletme bazlı kazancına dâhil edilir.

Buna göre bağlı işletme sahibi, kendisine fiili olarak dağıtılan ve dağıtılmış sayılan kâr paylarını, söz konusu kâr payları üzerinden vergiye tabi olduğu hesap dönemine ilişkin tespit olunacak işletme bazlı kazanç hesaplamasına dâhil eder. Ancak, bağlı işletme sahibinin bir ara yatırım veya sigorta yatırım işletmesi olması durumunda bu kâr payları söz konusu ara işletmenin işletme bazlı kazanç veya zararına eklenmez. Bu kapsamda ara yatırım veya sigorta yatırım işletmelerine yapılan dağıtımlar, seçimin yapıldığı bağlı işletme sahibine ilişkin dört yıllık süreyi yeniden başlatmaz.

b) Yerel mahsup edilebilir brüt vergi, dağıtılan kazancı elde eden bağlı işletme sahibinin işletme bazlı kazancına ve düzeltilmiş kapsanan vergilerine dâhil edilir.

Bu hükmün uygulanması bakımından yerel mahsup edilebilir brüt vergi, yatırım işletmesi tarafından tahakkuk ettirilen ve yatırım işletmesinin bağlı işletme sahibine yapılan dağıtım ile ilişkin hesaplanan vergi yükümlülüğünden mahsup edilebilen kapsanan vergi tutarıdır.

c) Bağlı işletme sahibinin, yatırım işletmesinin referans hesap dönemine ilişkin dağıtılmamış net işletme bazlı kazancındaki oransal payı, yatırım işletmesinin raporlanan hesap dönemine ait işletme bazlı kazancı olarak; bu işletme bazlı kazancın asgari kurumlar vergisi oranıyla çarpımı sonucu hesaplanan tutar ise düşük vergilendirilen bağlı işletmenin söz konusu hesap dönemine ilişkin küresel ATV tutarı olarak kabul edilir.

ç) Yatırım işletmesinin ilgili hesap dönemine ilişkin işletme bazlı kazanç veya zararı ile bu kazançta atfedilebilen düzeltilmiş kapsanan vergiler, vergi yükü hesaplamalarında dikkate alınmaz. Ancak, söz konusu vergilerin bağlı işletme sahibinin düzeltilmiş kapsanan vergilerine dâhil edilmesi halinde, bu vergiler vergi yükü hesaplamasında dikkate alınır.

9.4.3.2. Dağıtılmamış net işletme bazlı kazancın tespiti

Bir hesap dönemine ilişkin dağıtılmamış net işletme bazlı kazanç, yatırım işletmesinin referans hesap dönemi için hesaplanan işletme bazlı kazancından, yatırım işletmesinin kapsanan vergileri, referans döneminde yatırım işletmesi dışındaki pay sahiplerine dağıtılan veya dağıtılmış sayılan kâr payları, referans döneminde kaydedilen işletme bazlı zararlar ve gelecek hesap dönemlerine devredilen yatırım zararlarının indirilmesi suretiyle hesaplanır ve hesaplanan bu tutar sıfırın altına düşemez.

Bu hükmün uygulanması bakımından referans hesap dönemi, raporlanan hesap döneminden önceki üçüncü hesap dönemidir. Referans hesap dönemiyle başlayan ve raporlanan hesap dönemi ile biten dört hesap dönemi, referans dönemini ifade eder. Raporlanan hesap dönemi ise küresel ATV bilgi beyannamesine konu olan hesap dönemidir. Bu kapsamda yatırım işletmesinin işletme bazlı kazancının referans dönemi içinde tamamen bağlı işletme sahiplerine dağıtılması durumunda, vergilendirilebilir dağıtım yöntemi kapsamında küresel ATV uygulanmaz.

Referans hesap dönemi içerisinde elde edilen işletme bazlı kazancın referans dönemi sonunda dağıtılıp dağıtılmadığının izlenebilmesi için, çok uluslu işletme grubu tarafından her bir referans hesap dönemine ilişkin dağıtılmamış net işletme bazlı kazanç hesabı tutulur. Dağıtılmamış net işletme bazlı kazanç, yatırım işletmesinin tamamı için hesaplanır. Küresel ATV, bağlı işletme sahibinin bu kazançtaki payına göre belirlenir.

Dağıtılmamış net işletme bazlı kazanç hesaplamasının başlangıç noktası, referans hesap dönemindeki işletme bazlı kazanç tutarıdır. Çok uluslu işletme grubunun bir referans hesap döneminde işletme bazlı kazancının bulunmaması veya zararının bulunması durumunda, bu dönemin dağıtılmamış net işletme bazlı kazancı sıfır olur ve referans döneminde sıfır olarak dikkate alınır.

Referans hesap dönemi için oluşturulan dağıtılmamış net işletme bazlı kazanç hesabı, öncelikle yatırım işletmesi tarafından ödenen kapsanan vergi tutarı kadar azaltılır. Ayrıca dağıtılmamış net işletme bazlı kazanç, yatırım işletmesi olan bağlı işletmeler dışındaki pay sahiplerine dağıtılan ya da dağıtılmış sayılan kâr payı tutarı kadar azaltılır. Yatırım işletmesi olan bağlı işletmelere yapılan dağıtımlar ise yalnızca bu dağıtımların daha sonra yatırım işletmesi olmayan bir bağlı işletmeye aktarılması durumunda dağıtılmış sayılan kâr payı tutarını azaltır.

Bunlara ilaveten dağıtılmamış net işletme bazlı kazanç, referans dönemi içerisinde kaydedilen işletme bazlı zarar tutarı kadar azaltılır. Söz konusu zarar tutarının dağıtılmamış net işletme bazlı kazanç tutarını aşması durumunda, yatırım işletmesi devreden zarar takip hesabı oluşturulur ve bu hesaba kaydedilen zarar tutarları, sonraki hesap dönemlerinde oluşan dağıtılmamış net işletme bazlı kazanç tutarından indirilir.

Önceki bir referans hesap dönemine ilişkin dağıtılmamış net işletme bazlı kazancın tespitinde indirim konusu yapılan dağıtılan kâr payları, sonraki bir referans hesap dönemine ilişkin dağıtılmamış net işletme bazlı kazançtan indirilemez. Dolayısıyla, dağıtılan kâr payları yalnızca tek bir hesap dönemine ait dağıtılmamış net işletme bazlı kazanç tutarını azaltır. Benzer şekilde işletme bazlı zarar tutarı da tek bir hesap dönemine ait dağıtılmamış net işletme bazlı kazanç tutarını azaltır. Bu kapsamda işletme bazlı zarar tutarı, bir hesap döneminin sonundaki dağıtılmamış net ülkesel bazlı kazançtan indirilen tutar kadar azaltılır. Bu azaltım sonucunda bakiye bir zarar tutarı kalması durumunda bu tutar, yatırım işletmesi devreden zararı olarak dikkate alınır.

10. Yerel ve Küresel ATV'nin Vergilendirme Dönemi, Beyanı, Tarhı ve Ödenmesi

10.1. Küresel ATV'nin beyan yükümlülüğü

Küresel ATV, mükelleflerin beyanı üzerine tarh olunur ve küresel ATV beyannamesi mükelleflerin kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine verilir. Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan yabancı para birimi ile hesaplanan tutarların, beyannamenin verilmesi gereken ayın ilk gününün Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruyla Türk lirasına çevrilerek beyan edilmesi gerekir. Hesaplanan küresel ATV bulunmaması durumunda dâhi mükellefler tarafından beyanname verilir. Ayrıca, mükellefler tarafından bu kapsamda verilecek beyanname ekinde küresel ATV bilgi beyannamelerine yer verilmesi zorunludur.

Ek 8 inci maddenin altıncı fıkrası uyarınca küresel ATV beyannamesinin şekil, içerik ve ekleri Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenir. Mükellefler beyanlarını bu beyanname ile yapmak veya bu beyannamede yazılı bilgilere uygun olarak bildirmek zorundadır.

Küresel ATV beyannamesi, 30/9/2004 tarihli ve 25599 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 340 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar doğrultusunda elektronik ortamda gönderilir.

Küresel ATV beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesine ilişkin bu Tebliğde belirtilmeyen hususlar hakkında, 340 Sıra No.lu Tebliğde yer alan açıklamalara ve konuya ilişkin diğer mevzuatta yer alan hükümlere göre işlem yapılır.

340 Sıra No.lu Tebliğ ile Hazine ve Maliye Bakanlığınca yapılan diğer düzenlemelere göre beyannamelerini elektronik ortamda bizzat gönderme şartlarını taşıyan mükellefler, elektronik ortamda beyanname göndermek üzere kullanıcı kodu, parola ve şifre olarak veya varsa mevcut kullanıcı kodu, parola ve şifrelerini kullanarak küresel ATV beyannamelerini elektronik ortamda kendileri gönderebilir.

Küresel ATV beyannamesini elektronik ortamda bizzat gönderme şartlarını taşımayan mükelleflerin bu beyannamelerini; elektronik beyanname gönderme aracılık yetkisi almış bulunan gerçek veya tüzel kişiler vasıtasıyla 340 Sıra No.lu Tebliğ ekinde yer alan sözleşmelerden durumlarına uyan sözleşmeyi düzenlemeye suretiyle elektronik ortamda göndermeleri gerekir.

10.1.1. Küresel ATV'nin vergilendirme dönemi

Küresel ATV'nin vergilendirme dönemi hesap dönemidir. Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerin vergilendirme dönemi ise özel hesap dönemidir. Hesap dönemi, nihai ana işletmenin konsolide finansal tablolarının hazırlanmasına esas teşkil eden vergilendirme dönemidir.

10.1.2. Küresel ATV bilgi beyannamesi

Küresel ATV mükellefleri, küresel ATV'yi uygulamaya koyan tüm ülkelerde standart bir şablonla sunulacak olan küresel ATV bilgi beyannamesini ilgili vergi idaresine vermekle yükümlüdür. Bu bilgi beyannamesi, her bir bağlı işletme tarafından kendi vergi dairesine verilebileceği gibi aynı ülkede bulunan bir veya daha fazla bağlı işletme adına beyanname vermek için belirlenen bağlı işletme aracılığıyla da verilebilir. Bu durum, diğer mükelleflerin kendilerine ilişkin müstakil bir bilgi beyannamesi verme yükümlülüğünü ortadan kaldırır.

Devletsiz bağlı işletmelerin, nihai ana işletme olmayan şeffaf işletmeler gibi küresel ATV bilgi beyannamesi verme yükümlülüğü bulunmamaktadır. Ancak şeffaf işletmenin, bağlı işletme niteliğindeki sahibi tarafından küresel ATV bilgi beyannamesi verilir. Öte yandan, bir şeffaf işletmenin nihai ana işletme veya IIR uygulamakla yükümlü bir mükellef olduğu durumlarda, söz konusu işletme tarafından küresel ATV bilgi beyannamesi verilir. Bu durumlarda küresel ATV bilgi beyannamesi, şeffaf işletme adına vekil veya yönetici gibi yetkili bir işletme tarafından sorumlu sıfatıyla da verilebilir. Benzer şekilde, iş yerleri de bulundukları ülkede küresel ATV bilgi beyannamesi vermekle yükümlü bağlı işletmelerdir. Bir çok uluslu işletme grubunun konsolide finansal tablolarında yer alan iş ortaklığı veya iştiraklerinin küresel ATV bilgi beyannamesi verme yükümlülüğü bulunmaz.

Küresel ATV bilgi beyannamesi kapsamındaki bilgiler yürürlükteki vergi anlaşması, vergi konularında bilgi değişimi anlaşması veya diğer uluslararası bilgi değişimi anlaşmalarının gizlilik kurallarına tabidir.

10.1.3. Küresel ATV bilgi beyannamesinin bilgi değişimi kapsamında temini

Nihai ana işletme veya beyanname vermek için belirlenen bağlı işletme tarafından, küresel ATV bilgi beyannamesinin nitelikli yetkili makam anlaşmasının uygulandığı başka ülkede verilmesi ve söz konusu bilgi beyannamesinin hangi ülkede, hangi bağlı işletme tarafından verildiğinin ek 8 inci maddenin üçüncü fıkrası kapsamındaki beyanname ekinde bildirilmesi durumunda, mükelleflerin küresel ATV bilgi beyannamelerini verme yükümlülüğü ortadan kalır.

10.1.4. Küresel ATV beyannamesinin verilme zamanı

Ek 8 inci maddenin dördüncü fıkrası uyarınca hesaplanan küresel ATV, hesap dönemi-nin kapandığı ayı izleyen on beşinci ayın son günü saat 23.59’a kadar beyan edilir ve beyan edilen vergi aynı süre içerisinde ödenir.

Ancak, geçici 17 nci maddenin birinci fıkrasının (b) bendine göre, 2024 hesap dönemi için hesaplanan küresel ATV hesap döneminin kapandığı ayı izleyen on sekizinci ayın son günü saat 23.59’a kadar beyan edilir ve tahakkuk eden vergiler aynı süre içerisinde ödenir. Ek 1 inci madde kapsamında küresel ATV mükellefi olup ek 8 inci maddeye göre ilk defa beyanname verecek mükellefler açısından da bu bent hükmü uygulanır.

10.2. Yerel ATV’nin beyan yükümlülüğü

Ek 10 uncu maddenin altıncı fıkrasına göre yerel ATV beyannamesinin ve eklerinin şekil ve muhtevasını belirleme, faaliyetin gereğini göz önünde tutarak mükellefin müracaatı üzerine veya re’sen tarh yerini tayin etme, yerel ATV’nin beyan ve ödeme zamanı ile tahsiline ilişkin usul ve esasları belirleme, bildirim ve belgelendirme yükümlülüğü getirme ve buna ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Yerel ATV, mükelleflerin beyanı üzerine tarh olunur. Yerel ATV beyannamesi, mükelleflerin kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine verilir. Mükellefler beyanlarını bu beyanname ile yapmak veya bu beyannamede yazılı olan bilgilere uygun olarak bildirmek zorundadır. Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan yabancı para birimi ile hesaplanan tutarların beyannamenin verilmesi gereken ayın ilk gününün Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruyla Türk lirasına çevrilerek beyan edilmesi gerekir. Hesaplanan yerel ATV bulunmaması durumunda dâhi mükellefler tarafından beyanname verilir.

Yerel ATV beyannamesi, 340 Sıra No.lu Tebliğde yapılan açıklamalar doğrultusunda elektronik ortamda gönderilir.

Yerel ATV beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesine ilişkin bu Tebliğde belirtilmeyen hususlar hakkında, 340 Sıra No.lu Tebliğde yer alan açıklamalara ve konuya ilişkin diğer mevzuatta yer alan hükümlere göre işlem yapılır.

340 Sıra No.lu Tebliğ ile Hazine ve Maliye Bakanlığınca yapılan diğer düzenlemelere göre beyannamelerini elektronik ortamda bizzat gönderme şartlarını taşıyan mükellefler, elektronik ortamda beyanname göndermek üzere kullanıcı kodu, parola ve şifre olarak veya varsa mevcut kullanıcı kodu, parola ve şifrelerini kullanarak yerel ATV beyannamelerini elektronik ortamda kendileri gönderebilir.

Yerel ATV beyannamesini elektronik ortamda bizzat gönderme şartlarını taşımayan mükelleflerin bu beyannamelerini; elektronik beyanname gönderme aracılık yetkisi almış bulunan gerçek veya tüzel kişiler vasıtasıyla 340 Sıra No.lu Tebliğ ekinde yer alan sözleşmelerden durumlarına uyan sözleşmeyi düzenlemek suretiyle elektronik ortamda göndermeleri gerekir.

Bu kapsamda, çok uluslu işletme grubu tarafından Türkiye’de yerleşik grup üyesi bağlı işletmelerden biri yetkilendirilir ve bu işletme, yerel ATV’nin tamamını kendi adına beyan edip öder. Yetkilendirilen mükellefin yerel ATV’nin tamamını kendi adına beyan edip ödemesi durumunda, diğer mükelleflerin bu vergiye ilişkin beyan ve ödeme sorumlulukları ortadan kalkar. Söz konusu mükellef yerel ATV beyannamesinde diğer bağlı işletmelere ilişkin bilgilere de ayrı ayrı yer verir. Verginin tamamının grup adına yetkilendirilen mükellef tarafından ödenmemesi durumunda, aynı çok uluslu işletme grubuna bağlı mükelleflerin verginin ödenmesine ilişkin müştereken ve müteselsilen sorumlulukları devam eder.

Türkiye’de bulunan iş ortaklığı grubuna ya da azınlık payına sahip olunan alt gruba ilişkin hesaplanan yerel ATV tutarı, anılan grup veya alt grubun bir üyesi tarafından beyan edilip ödenebileceği gibi bu yükümlülük aynı çok uluslu işletme grubunun üyesi olan ve Türkiye’de bulunan bir bağlı işletme tarafından da yerine getirilebilir.

10.2.1. Yerel ATV’nin vergilendirme dönemi

Yerel ATV’nin vergilendirme dönemi, hesap dönemidir. Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen mükelleflerin vergilendirme dönemi ise özel hesap dönemidir. Hesap dönemi, nihai ana işletmenin konsolide finansal tablolarının hazırlanmasına esas teşkil eden vergilendirme dönemidir.

10.2.2. Yerel ATV beyannamesinin verilme zamanı

Yerel ATV, mükelleflerin beyanı üzerine tarh olunur. Hesaplanan vergi, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen on ikinci ayın birinci gününden son günü saat 23.59’a kadar beyan edilir ve beyan edilen vergi aynı süre içerisinde ödenir.

Buna göre, yerel ATV beyannamesinin hesap döneminin takvim yılı olduğu hallerde 1-31 Aralık tarihleri arasında, özel hesap dönemi uygulanıyorsa bu dönemin kapandığı ayı takip eden on ikinci ayın son günü saat 23.59’a kadar verilmesi gerekmektedir.

11. Güvenli Limanlar

Güvenli liman, bir çok uluslu işletme grubunun asgari kurumlar vergisi oranı veya üzerinde vergilendirilmesi dolayısıyla ilgili kazançları için vergi yükü ve ATV hesaplamasına imkân veren uygulamalardır. Ek 2 nci maddenin birinci fıkrasının (g) bendi uyarınca güvenli liman kavramı, ek 6 ncı madde kapsamında hesaplanan küresel ATV’nin sıfır olarak kabul edildiği ve mezkûr maddenin dokuzuncu fıkrasındaki yetki kapsamında belirlenen yerleri ifade eder. Küresel ATV bilgi beyannamesini veren bağlı işletme tarafından, çok uluslu işletme grubunun faaliyette bulunduğu ülkenin güvenli liman olarak belirlenmesi veya diğer güvenli liman şartlarının sağlanması durumunda, bu ülkelerde bulunan ve şartları sağlayan bağlı işletmeler açısından bir seçim yapılmasıyla birlikte güvenli liman uygulamasından yararlanılabilir. Güvenli limanlar; CbCR Güvenli Limanı ve UTPR Güvenli Limanı olmak üzere iki geçici güvenli liman uygulaması ile Basitleştirilmiş Hesaplamalar Güvenli Limanı ve Nitelikli Yerel ATV Güvenli Limanı olmak üzere iki daimî güvenli liman uygulaması şeklinde dört başlık altında sınıflandırılmaktadır.

Güvenli liman seçimi hesap dönemi bazında yapılır. Bir çok uluslu işletme grubunun bağlı işletmeleri bakımından güvenli liman uygulamasının seçilmesi durumunda, söz konusu bağlı işletmeler için ilgili ülke bazında seçimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin vergi yükü hesaplanmaz.

11.1. CbCR güvenli limanı

Geçici 17 nci maddenin birinci fıkrasının (e) bendi uyarınca, geçiş dönemi boyunca bir ülkedeki yerel ve küresel ATV tutarı, aşağıdaki şartların herhangi birinin sağlanması durumunda sıfır olarak kabul edilir;

a) Çok uluslu işletme grubunun ilgili hesap dönemine ilişkin nitelikli CbCR’de, toplam hasılatının 10 milyon avro karşılığı Türk lirasından ve vergi öncesi kârının 1 milyon avro karşılığı Türk lirasından az olması,

b) Çok uluslu işletme grubunun ilgili hesap dönemine ilişkin bu ülke için hesaplanan basitleştirilmiş vergi yükünün, geçiş oranına eşit veya bu orandan daha yüksek olması,

c) Çok uluslu işletme grubunun ilgili ülkeye ilişkin vergi öncesi kârının CbCR kapsamında bu ülkede yerleşik olan bağlı işletmeler için küresel ATV uygulaması çerçevesinde hesaplanan REF kazanç indirimi tutarına eşit veya bu tutardan daha az olması.

Basitleştirilmiş vergi yükü, bir çok uluslu işletme grubunun ilgili ülkeye ilişkin basitleştirilmiş kapsanan vergilerinin, nitelikli CbCR’de raporlanan vergi öncesi kâr/zarar tutarına bölünmesiyle hesaplanır. Basitleştirilmiş kapsanan vergiler ise bir çok uluslu işletme grubunun ilgili ülkeye ilişkin olarak nitelikli finansal tablolarında raporlanan gelir vergisi giderine eşittir. Bu kapsamda, ertelenmiş vergi giderleri de basitleştirilmiş kapsanan vergilere dâhildir. Bu tablolarda raporlanan ancak kapsanan vergi niteliğinde olmayan vergiler ile belirsiz vergi pozisyonları, basitleştirilmiş kapsanan vergi olarak dikkate alınmaz.

Bu hükümün uygulanması bakımından geçiş dönemi, 31/12/2026 tarihinden önce veya bu tarihte başlayan tüm hesap dönemlerini kapsar, ancak 30/6/2028 tarihinden sonra sona eren hesap dönemlerini kapsamaz. Geçiş oranı ise 2024, 2025 ve 2026 hesap dönemleri için sırasıyla %15, %16 ve %17’dir.

Nitelikli CbCR, nitelikli finansal tablolar kullanılarak hazırlanmış ve ibraz edilmiş CbCR’yi ifade eder. Nitelikli finansal tablolar; nihai ana işletmenin konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında kullanılan hesaplarını, her bir bağlı işletmenin kabul edilebilir veya yetkilendirilmiş finansal muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanmış olan müstakil finansal tablolarını ya da sadece büyüklük veya önem derecesi bakımından çok uluslu işletme grubunun konsolide finansal tablolarına birebir dâhil edilmeyen bir bağlı işletmenin, çok uluslu işletme grubunun CbCR’sinin hazırlanmasında kullanılan finansal hesaplarını ifade eder. Şu kadar ki, her bir bağlı işletmenin kabul edilebilir veya yetkilendirilmiş finansal muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanmış olan müstakil finansal tablolarının nitelikli finansal tablo olarak değerlendirilebilmesi için, bu tablolarda yer alan bilgiler ilgili muhasebe standardına dayalı olarak tutulmalı ve güvenilir olmalıdır.

11.1.1. İş ortaklıkları

CbCR güvenli liman hükümleri, iş ortaklığı ve iş ortaklığı iştirakleri için bunlar ayrı bir çok uluslu işletme grubunun bağlı işletmeleriymiş gibi uygulanır. Ancak bu durumda, işletme bazı kazanç veya zarar ile toplam hasılatın tespitinde, nitelikli finansal tablolarda raporlanan tutarlar esas alınır.

11.1.2. Azınlık payına sahip olunan bağlı işletmeler

Azınlık payına sahip olunan bağlı işletmelerin bulundukları ülke CbCR güvenli liman şartlarını sağladığı sürece, bu işletmeler de diğer bağlı işletmelerle aynı şekilde güvenli limandan yararlanabilir.

11.1.3. Özel hükümlere tabi olan nihai ana işletmeler

CbCR güvenli limanı, nihai ana işletme olan şeffaf işletmenin bulunduğu ülkeye ilişkin uygulanmaz. Şu kadar ki, nihai ana işletmedeki tüm mülkiyet paylarının, ek 12 nci maddenin birinci fıkrasının (a) ile (c) bentlerinde sayılan şartları taşıyan sahipler tarafından elde tutulması durumunda, nihai ana işletme olan şeffaf işletmenin bulunduğu ülkeye ilişkin olarak CbCR güvenli limanı uygulanır. Ayrıca, vergilemede indirilebilir kâr payı uygulamasına tabi bir nihai ana işletmenin tüm mülkiyet paylarının, mezkûr maddenin üçüncü fıkrasının (a) ile (c) bentlerinde sayılan şartları taşıyan sahipler tarafından elde tutulması durumunda da söz konusu nihai ana işletmenin bulunduğu ülkeye ilişkin CbCR güvenli limanı uygulanır.

11.1.4. Yatırım ve sigorta yatırım işletmeleri ile bunların bağlı işletme sahipleri

Bir ülkedeki bağlı işletme niteliğindeki yatırım ve sigorta yatırım işletmeleri, vergi şeffaf işletmeler hariç, küresel ATV kapsamında özel hükümlere tabidir. Yatırım ve sigorta yatırım işletmelerinin küresel ATV hesaplamasında, ek 12 nci maddenin dokuzuncu ve onuncu fıkraları

uyarınca seçimler yapılabilir. Bu çerçevede, yatırım ve sigorta yatırım işletmeleri vergi şeffaf işletme olarak değerlendirilebilir veya yatırım ve sigorta yatırım işletmesi olmayan bir bağlı işletme tarafından, bu işletmedeki mülkiyet payına ilişkin vergilendirilebilir dağıtım yöntemi uygulanabilir.

Yatırım ve sigorta yatırım işletmeleri, CbCR güvenli limanından yararlanamaz ve bu işletmelerin vergi yükü ayrı hesaplamaya tabi olmaya devam eder. Bununla birlikte, bu işletmelerin bulunduğu ülke ile bu işletmelerin bağlı işletme sahiplerinin bulunduğu ülkeler CbCR güvenli limanından yararlanmaya devam edebilir. Bu kapsamda yapılacak hesaplamalarda, yatırım ve sigorta yatırım işletmesinin vergi öncesi kârı veya zararı ile toplam hasılatı ve ilgili vergiler, yalnızca doğrudan bağlı işletme sahiplerinin bulunduğu ülkelerde ve bunların sahip oldukları mülkiyet payları oranında dikkate alınır.

Yatırım ve sigorta yatırım işletmesi için ek 12 nci maddenin dokuzuncu ve onuncu fıkraları uyarınca bir seçim yapılmaması ve yatırım ve sigorta yatırım işletmesi ile bu işletmenin bağlı işletme sahiplerinin aynı ülkede bulunması durumunda, yatırım işletmeleri için ayrı bir vergi yükü hesaplanmasına gerek yoktur.

11.1.5. Net gerçekleşmemiş gerçeğe uygun değer zararı

Net gerçekleşmemiş gerçeğe uygun değer zararı, portföy hisseleri hariç olmak üzere, bir mülkiyet payının gerçeğe uygun değerindeki değişimden kaynaklanan zararlarının toplamını ifade eder. Bu zararlar, ek 5 inci maddenin birinci fıkrasının (a) bendinin (2) numaralı alt bendi uyarınca işletme bazlı kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen öz sermaye zararı olarak değerlendirilir. Öte yandan, CbCR kayıtlarında dikkate alınan net gerçekleşmemiş gerçeğe uygun değer zararının, bir ülkede 50 milyon avro karşılığı Türk lirasını aşması durumunda bu zarar tutarı, CbCR güvenli liman uygulaması kapsamında vergi öncesi kâr veya zarar tutarına ilave edilir. Aynı hesap döneminde meydana gelen gerçeğe uygun değer kazanç ve zararları, birbirleriyle mahsuplaştırılabilir.

11.1.6. CbCR güvenli liman uygulamasından yararlanamayacaklar

Aşağıdaki bağlı işletmeler, çok uluslu işletme grupları veya ülkeler, CbCR güvenli liman uygulamasından yararlanamaz;

- a) Devletsiz bağlı işletmeler,
- b) Birleşik grupların bilgilerini içeren tek bir nitelikli CbCR'ye sahip olmayan birden fazla ana işletmeli çok uluslu işletmeler,
- c) Bağlı işletmelerin, ek 12 nci maddenin beşinci fıkrası uyarınca dağıtılmış sayılan kâr payı vergisine tabi olmayı seçtiği ülkeler,
- ç) Çok uluslu işletme grubunun önceki hesap döneminde bir ülkede bağlı işletmesi bulunmaması durumu hariç, küresel ATV'ye tabi olduğu bir önceki hesap döneminde CbCR güvenli limanından yararlanılmayan ülkeler.

11.2. UTPR güvenli limanı

Bir çok uluslu işletme grubunun nihai ana işletmesinin bulunduğu ülkede en az %20 oranında bir kurumlar vergisi uygulanması durumunda, söz konusu ülke için UTPR kapsamında hesaplanan küresel ATV, geçiş dönemi boyunca her bir hesap dönemi için sıfır olarak kabul edilir. Bu hükmün uygulanması bakımından geçiş dönemi ibaresi, 31/12/2025 tarihinde veya öncesinde başlayan ve 31/12/2026 tarihi itibarıyla sona eren hesap dönemlerini ifade eder.

Bir çok uluslu işletme grubunun ilgili ülkeye ilişkin bir hesap döneminde hem CbCR güvenli limanına hem de UTPR güvenli limanına hak kazanması durumunda bu grup, bahsi geçen güvenli liman uygulamalarından birini seçebilir. Ancak CbCR güvenli limanı uygulamasından faydalanmayı tercih etmeyen mükellefler, sonraki hesap dönemlerinde bu uygulamadan yararlanamaz.

11.3. Basitleştirilmiş hesaplamalar güvenli limanı

Basitleştirilmiş hesaplamalar güvenli limanı kapsamında bir bağlı işletmenin basitleştirilmiş kazanç, hasılat veya vergi hesaplaması mümkündür. Öte yandan, basitleştirilmiş hesaplamalar güvenli limanı yalnızca önemsiz bağlı işletmeler bakımından geçerlidir.

Bu kapsamda, çok uluslu işletme grubunun faaliyette bulunduğu bir ülkeye ilişkin yapılan basitleştirilmiş hesaplamalar sonucunda;

a) Rutin kâr testi kapsamında, net ülkesel bazlı kazancının küresel ATV uygulaması çerçevesinde hesaplanan REF kazanç indirimi tutarından az olması,

b) De Minimis testi kapsamında, ülkesel bazlı yıllık ortalama hasılatının 10 milyon avro karşılığı Türk lirasından ve ülkesel bazlı yıllık ortalama kazancının 1 milyon avro karşılığı Türk lirasından az olması,

c) Vergi yükü testi kapsamında, ilgili hesap dönemine ilişkin hesaplanan vergi yükünün en az %15 oranında olması,

durumunda o ülke için ilgili hesap dönemine ilişkin küresel ATV sıfır kabul edilir.

Söz konusu basitleştirilmiş kazanç, hasılat ve vergi hesaplamaları, küresel ATV kapsamındaki ülkesel bazlı kazanç veya zarar, hasılat ve düzeltilmiş kapsanan vergi hesaplamalarına alternatif yöntemlerdir.

11.3.1. Önemsiz bağlı işletmeler için basitleştirilmiş hesaplamalar

Bir ülkenin basitleştirilmiş hesaplamalar güvenli limanına uygun olup olmadığının tespitinde, önemsiz bir bağlı işletmenin işletme bazlı kazanç veya zararını, hasılatını ve düzeltilmiş kapsanan vergilerini basitleştirilmiş hesaplamaları kullanarak belirlemek için küresel ATV bilgi beyannamesini veren bağlı işletme tarafından yıllık seçim yapılabilir.

Önemsiz bağlı işletme, yalnızca büyüklük veya önem derecesi kriterleri açısından nihai ana işletmenin konsolide finansal tablolarında yer almayan ve aşağıdaki şartları sağlayan, iş yerleri dâhil bağlı işletmelerdir:

a) Nihai ana işletmenin konsolide finansal tablolarını, kabul edilebilir finansal muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlaması veya bu standartlara uygun olarak hazırlanmamış finansal tablolar söz konusu olduğunda ise bu finansal tabloların önemli rekabet bozulmasını önleyecek şekilde düzeltilmiş olması gerekir.

b) Çok uluslu işletme grubunun konsolide finansal tablolarının bağımsız denetime tabi tutulması gerekir.

c) Toplam hasılatı 50 milyon avro karşılığı Türk lirasını aşan bir işletme söz konusu olduğunda, CbCR'yi raporlamak için kullanılan finansal tabloların, kabul edilebilir veya yetkilendirilmiş bir muhasebe standardına göre hazırlanmış olması gerekir.

Önemsiz bağlı işletmeler için basitleştirilmiş hesaplamalar güvenli limanı kapsamında önemsiz bağlı işletmenin işletme bazlı kazancı ile hasılatı, ilgili CbC düzenlemelerine göre belirlenen toplam hasılatına eşit kabul edilir. Düzeltilmiş kapsanan vergiler, ilgili CbC düzenlemelerine göre belirlenen cari döneme ilişkin tahakkuk eden vergi tutarıdır. İlgili CbC düzenlemeleri; nihai ana işletmenin bulunduğu ülkenin CbCR düzenlemelerini veya nihai ana işletmenin bulunduğu ülkede CbCR sunulmaması durumunda, vekil işletmenin bulunduğu ülkedeki düzenlemeleri, çok uluslu işletme grubunun herhangi bir ülkede CbCR sunma zorunluluğu bulunmaması durumunda ise OECD BEPS Eylem 13 Nihai Raporu ve OECD CbCR Uygulanmasına İlişkin Rehberi ifade eder.

11.4. Nitelikli yerel ATV güvenli limanı

Bir ülkenin nitelikli yerel ATV mevzuatının, muhasebe standardını, tutarlılık standardını ve idari standardı sağlaması durumunda bu ülke, nitelikli yerel ATV güvenli limanı olarak değerlendirilir.

Bir bağlı işletmenin işletme bazlı kazanç veya zararının;

a) Uluslararası kabul görmüş finansal muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanan ve nihai ana işletmenin konsolide finansal tablolarında yer verilen finansal muhasebe net kazanç veya zararına dayanılarak tespit edilmesi,

b) Nihai ana işletmenin konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında kullanılan finansal muhasebe standardına dayanılarak belirlenmesinin mümkün olmadığı durumlarda, başka bir kabul edilebilir finansal muhasebe standardı veya yetkilendirilmiş bir finansal muhasebe standardı kullanılarak belirlenmesi veya

c) İlgili ülkenin yerel finansal raporlama standardı kullanılarak belirlenmesi durumlarında, ilgili ülkede uygulanan nitelikli yerel ATV muhasebe standardını karşılamış olur.

Yerel finansal raporlama standardı, nitelikli yerel ATV'nin uygulandığı bir ülkenin yetkilendirilmiş muhasebe kuruluşu tarafından veya ilgili ülke mevzuatı uyarınca izin verilen veya zorunlu tutulan ve kabul edilebilir finansal muhasebe standardı veya önemli rekabet bozulmalarını önlemek için düzeltilmiş yetkilendirilmiş finansal muhasebe standardı niteliklerden birine sahip olan bir finansal raporlama standardıdır.

Bu kapsamda, ilgili ülkede bulunan tüm bağlı işletmelerin finansal hesaplarının yerel finansal raporlama standardına dayanılarak kaydedilmesi ve söz konusu finansal hesapların kurumlar vergisi veya başka bir yerel vergi mevzuatı uyarınca tutulmasının veya kullanılmasının zorunlu olması ya da söz konusu finansal hesapların bağımsız bir dış denetime tabi olması gerekir. Bu hususların ilgili ülkede bulunan bağlı işletmelerin tümü tarafından karşılanmaması veya bu hesapların ilgili olduğu hesap döneminin çok uluslu işletme grubunun konsolide finansal tablolarının hazırlanmasına esas teşkil eden hesap döneminden farklı olması ve yerel finansal raporlama standardına dayanılarak hesaplama yapılması durumunda, muhasebe standardı karşılanmamış olur.

Nitelikli yerel ATV güvenli limanı kapsamında yerel finansal raporlama standardı kullanılarak belirlenen işletme bazlı kazanç veya zarar uygulaması Türkiye'de geçerli olmamakla beraber, söz konusu uygulamanın yurtdışında bağlı işletmesi bulunan çok uluslu işletme grupları için geçerli olacağı tabiidir.

Nitelikli yerel ATV tutarlılık standardı, nitelikli yerel ATV kapsamındaki hesaplamaların, ek 10 uncu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen zorunlu farklılıklar dışında küresel ATV kapsamında yapılması gereken hesaplamalarla aynı olması durumunda karşılanmış sayılır. Öte yandan, küresel ATV kapsamında geçerli olan öz değerlendirme ve eş denetim gibi izleme süreci kapsamındaki gerekliliklerin, nitelikli yerel ATV uygulaması bakımından da sağlanması durumunda idari standart karşılanmış olur.

12. Geçiş Dönemi

Çok uluslu işletme gruplarının ATV uygulaması kapsamına girmeleri durumunda, Kanunun Beşinci Kısımının uygulanmasında ilgili hesap dönemlerine ilişkin olarak geçici 17 nci madde hükümleri geçerlidir.

Geçiş dönemi, ülkesel bazlı belirlenir ve bir ülke için çok uluslu işletme grubunun ATV'ye ilk kez tabi olduğu hesap dönemini ifade eder.

12.1. REF kazanç indirimine ilişkin geçiş dönemi uygulaması

Geçici 17 nci maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde, REF kazanç indirimi hesaplamalarına ilişkin 2024 hesap dönemi ve takip eden sekiz hesap dönemi için dikkate alınacak oranlar belirlenmiştir. Bu kapsamda, 2024 hesap dönemi için maddi duran varlıkların net defter değerinin %7,8'i, bağlı işletmelerin çalışanlarının brüt ücretlerinin %9,8'i dikkate alınır. Bu oranlar, takip eden dört hesap dönemi boyunca %0,2, 2029 hesap döneminden itibaren dört hesap dönemi boyunca da her hesap dönemi için bağlı işletmelerinin çalışanlarının brüt ücretleri için %0,8, maddi duran varlıklar için ise %0,4 azaltılarak uygulanır. Örneğin, bir çok uluslu işletme grubunun hesap döneminin 1/3/2024 tarihinde başlaması durumunda, ilgili hesap dönemi için REF kazanç indirimi tutarlarının hesaplanmasında, çalışanların brüt ücretlerinin %9,8'i dikkate alınır.

Bu oranlar, çok uluslu işletme grubunun ATV'ye tabi olduğu tarihten bağımsız olarak geçerlidir. Örneğin, bir çok uluslu işletme grubunun 1/1/2026 tarihinde başlayan hesap döneminde ilk kez ATV'ye tabi olması durumunda, ilgili hesap dönemi için REF kazanç indirimi tutarının hesaplanmasında, çalışanların brüt ücret giderlerinin %9,4'ü dikkate alınır.

Bu kapsamda ilgili yıllarda başlayan hesap dönemleri için dikkate alınacak oranlar aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Hesap Döneminin Başladığı Takvim Yılı	Brüt Ücretler İçin Uygulanacak Oran (%)	Maddi Duran Varlıklar İçin Uygulanacak Oran (%)
2024	9,8	7,8
2025	9,6	7,6
2026	9,4	7,4
2027	9,2	7,2
2028	9,0	7,0
2029	8,2	6,6
2030	7,4	6,2
2031	6,6	5,8
2032	5,8	5,4

12.2. Küresel ATV'nin beyan ve ödeme süresine ilişkin geçiş dönemi uygulaması

Geçici 17 nci maddenin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca, ek 8 inci maddenin dördüncü fıkrası kapsamında verilecek beyannameler, 2024 hesap dönemi için hesap döneminin kapandığı ayı izleyen on sekizinci ayın son günü saat 23:59'a kadar beyan edilir ve tahakkuk eden vergiler aynı süre içerisinde ödenir. Küresel ATV mükellefi olan ve ilk defa beyanname verecek mükellefler açısından da mezkûr fıkra da belirtilen beyan ve ödeme süresi geçerli olur.

12.3. Geçiş dönemi için geçerli olan vergi uygulamaları

Bir çok uluslu işletme grubunun ATV'ye tabi olduğu hesap döneminden önceki dönemlerde kaydedilmiş faaliyet zararları ve geçici farklılıklar nedeniyle oluşan ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri ATV hesaplamalarında dikkate alınır.

Bu kapsamda, geçici 17 nci maddenin birinci fıkrasının (c) ve (ç) bentlerinde, Tebliğin (6.3.) bölümünde açıklanan düzenlemelere uyumlu olan, ancak bazı uygulama farklılıkları ile birlikte geçiş dönemi için ertelenmiş vergi muhasebesi kuralları düzenlenmiştir. Bu kapsamda, geçmişte kaydedilen zararlardan kaynaklananlar dâhil, ATV'ye tabi olunan dönemde mevcut ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri, çok uluslu işletme grubunun vergi yükü hesaplamasında kullanılır. Zarara ilişkin oluşturulan ertelenmiş vergi varlığı, kabul edilebilir ve yetkilendirilmiş finansal muhasebe standartlarına göre oluşmuş ancak sonraki dönemlerde kullanımının öngörülmemesi nedeniyle finansal tablolarda yer verilmemiş olsa bile bu kapsamda kullanılır.

12.3.1. Geçiş dönemi ve müteakip dönemlerde vergi yükünün tespiti

Geçici 17 nci maddenin birinci fıkrasının (c) bendi uyarınca, 1/1/2024 tarihinden önceki işlemlerden kaynaklanan ve finansal tablolarda ertelenmiş vergi varlığı veya yükümlülüğü olarak kaydedilen tutarlar, vergi yükünün hesabında dikkate alınır. Bu tutarlar, asgari kurumlar vergisi oranı veya ilgili ülkede uygulanan kurumlar vergisi oranından düşük olanı üzerinden hesaplanır. Şu kadar ki, ülkesel bazlı kazancın tespitine yönelik yapılan hesaplamada, zarardan kaynaklanan ertelenmiş vergi varlığı tutarı, söz konusu varlığın bir işletme bazlı zarara atfedilebilir olması koşuluyla, asgari kurumlar vergisi oranı uygulanmak suretiyle yeniden hesaplanabilir. Bu hükmün uygulanması bakımından, ertelenmiş vergi varlığına ilişkin hesap veya değer düzeltmesinden kaynaklanan zarar tutarları dikkate alınmaz. Ayrıca, karma CFC vergi düzenlemesi kapsamında oluşan ertelenmiş vergi varlıkları ve yükümlülükleri bu hükmün uygulanmasında dikkate alınmaz. Örneğin (A) bağlı işletmesi, %15 oranında kurumlar vergisi uygulanan (A) ülkesinde bulunmaktadır. 2024 hesap döneminde ATV uygulamasına ilk defa tabi olan (A) bağlı işletmesinin 1/1/2024 tarihinden önce kaydedilen 100€ tutarında yerel mali zararı bulunması durumunda, bu zarara ilişkin 15€ (= 100€ x %15) ertelenmiş vergi varlığı oluşur. Bu zararın 2024 hesap döneminde kullanılması halinde, söz konusu zarar tutarı ATV hesaplamaları kapsamında toplam ertelenmiş vergi düzeltme tutarına dâhil edilir.

Bir ülkedeki bağlı işletmelerin finansal tablolarına yansıtılan devreden vergi kredilerine ilişkin ertelenmiş vergi varlıkları, geçiş dönemi ve sonraki dönemlere ilişkin vergi yükünün tespitinde dikkate alınır. Geçiş döneminden önce kaydedilen bu tür ertelenmiş vergi varlıklarına, ek 4 üncü maddenin dördüncü fıkrasının (a) bendinin beş numaralı alt bendi uygulanmaz.

Geçici 17 nci maddenin birinci fıkrasının (c) bendi kapsamında dikkate alınan ertelenmiş vergi varlıklarının tutarı, bu varlıkların hesaplanmasında kullanılan kurumlar vergisi oranının asgari kurumlar vergisi oranının altında olması durumunda, finansal hesaplarda tahakkuk eden ertelenmiş vergi varlıklarının tutarına eşittir. Aksi halde finansal hesaplara yansıtılan ertelenmiş vergi varlıklarının tutarı (A), ilgili ülkede uygulanan kurumlar vergisi oranı (B) ve asgari kurumlar vergisi oranı (C) olmak üzere aşağıdaki formüle göre hesaplanır.

$$\text{Kaydedilen Ertelenmiş Vergi Varlıklarının Tutarı} = \left\lceil \left(\frac{A}{B} \right) \times C \right\rceil$$

İade edilebilir vergi kredilerinin ATV uygulamasının yürürlük tarihinden önce bağlı işletmenin finansal hesaplarında gelir olarak kaydedilmiş olması durumunda, geçici 17 nci maddenin birinci fıkrasının (c) bendi kapsamında dikkate alınan herhangi bir ertelenmiş vergi oluşmaz. Bununla birlikte, geçiş dönemi öncesinde tahakkuk etmiş iade edilebilir vergi kredisinin kullanılması halinde, bu kredi tutarı gelir vergisi yükümlülüğü kapsamında kullanılıp kullanılmadığından bağımsız olarak düzeltilmiş kapsanan vergilerde indirim olarak değerlendirilmez.

Ayrıca geçici 17 nci maddenin birinci fıkrasının (ç) bendinde belirtilenler dışında, mezkûr fıkranın (c) bendi uyarınca ATV hesaplamalarına dâhil edilen ertelenmiş vergi tutarları, ek 4 üncü maddenin dördüncü fıkrasının (a) bendinin (1), (2), (3) ve (4) numaralı alt bentleri ya da ek 6 ncı maddenin altıncı fıkrasının (b) bendi kapsamında herhangi bir düzeltmeye tabi değildir. Bu kapsamda, geçiş döneminin başında bağlı işletmenin mevcut ertelenmiş vergi tutarları, gelecek dönemlerde mahsup edilebilecek yeterli vergiye tabi kazanç oluşmayacağı beklentisiyle muhasebeleştirilmemiş olan ertelenmiş vergi varlıklarını içerir. Ancak, bağlı işletmenin finansal muhasebe net kazanç veya zararının belirlenmesinde kullanılan yetkilendirilmiş finansal muhasebe standardı kapsamında yansıtılması veya açıklanması mümkün olmayan ertelenmiş vergi varlıkları bu kapsama dâhil edilmez.

Ek 4 üncü maddenin altıncı fıkrası kapsamında bir tercih yapılması durumunda, geçici 17 nci maddenin birinci fıkrasının (c) bendi uyarınca ertelenmiş vergi tutarlarının tespitinde, ülkesel bazlı zarara ilişkin ertelenmiş vergi varlığı tutarları dikkate alınmaz.

Örnek 1: Vergilendirme dönemi olarak takvim yılını kullanan (A) işletmesi, 31/12/2023 tarihinde sona eren hesap dönemi itibarıyla ilk defa küresel ATV'ye tabi olan bir çok uluslu işletme grubunun (A) ülkesinde bulunan bağlı işletmesidir. (A) ülkesinde %20 oranında kurumlar vergisi uygulanmakta olup, bu ülkede bulunan işletmeler tüm dünya kazançları üzerinden vergilendirilmekte ve bu işletmelerin yurt dışında ödedikleri vergilerin mahsubuna izin verilmektedir.

2022 yılında (A) işletmesi, (B) ülkesinde yaptığı bir yatırımdan 100€ tutarında faiz geliri elde etmiş ve bu gelir üzerinden (B) ülkesinde 30€ tutarında vergi kesintisi yapılmıştır. (A) işletmesinin, (B) ülkesinde ödediği söz konusu verginin 20€'su 2022 yılında (A) ülkesinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmiş; kalan 10€ tutarındaki vergi ise gelecek hesap dönemlerine devretmiştir. Bu çerçevede (A) işletmesi, 2022 hesap dönemine ilişkin finansal tablolarında 10€ tutarında ertelenmiş vergi varlığı kaydetmiştir. 2022 yılında (A) işletmesi ayrıca, nitelikli araştırma-geliştirme harcaması karşılığında 10€ tutarında yatırım vergi kredisi elde etmiş ve bu nedenle finansal tablolarında 10€ tutarında ertelenmiş vergi varlığı kaydetmiştir. Vergi kredisinin devrinden doğan ertelenmiş vergi varlığı, geçiş dönemi ve sonraki hesap dönemlerinde dikkate alınacaktır.

İlgili ülkenin kurumlar vergisi oranı, asgari kurumlar vergisi oranından yüksek olduğundan, söz konusu ertelenmiş vergi varlığı asgari kurumlar vergisi oranı üzerinden yeniden hesaplanır. Yabancı vergi kredisi devri (10€) ile yatırım vergi kredisi devrinden (10€) doğan ertelenmiş vergi varlıkları, geçici 17 nci maddenin birinci fıkrasının (c) bendine ilişkin yukarıda açıklanan formül uyarınca yeniden hesaplanır. Buna göre her bir devredilen krediye ilişkin yeniden hesaplanan ertelenmiş vergi varlığı tutarı 7,5€ olacaktır [= (10€ ertelenmiş vergi varlığı / %20 kurumlar vergisi oranı) x %15 (asgari kurumlar vergisi oranı)].

12.3.2. Geçiş dönemine ilişkin vergi yükünün tespitinde dikkate alınmayan ertelenmiş vergi varlıkları

Geçici 17 nci maddenin birinci fıkrasının (ç) bendi uyarınca, 30/11/2021 tarihinden sonra gerçekleşen işlemlerden kaynaklanan ve ülkesel bazlı kazanç veya zarar hesaplamasına dâhil edilmeyen kalemlere ilişkin ertelenmiş vergi varlıkları, vergi yükünün tespitinde dikkate alınmaz. Bu kapsamda, söz konusu ertelenmiş vergi varlıklarının tutarları, mezkûr fıkranın (c) bendi kapsamında dikkate alınan ertelenmiş vergi varlıkları tutarına dâhil edilmez. Ayrıca, bu varlıkların ters kayıtlı kapatılması sonucu oluşan ertelenmiş vergi gideri, toplam ertelenmiş vergi düzeltme tutarına dâhil edilmez. Örneğin, 2022 yılında gerçekleşen ve işletmenin işletme bazlı kazanç veya zarar hesaplamasına dâhil edilmeyen bir işlemten kaynaklanan yerel mali zarara bağlı olarak kaydedilen ertelenmiş vergi varlığı vergi yükünün tespitinde dikkate alınmaz.

Bu hüküm, 30/11/2021 tarihinden sonra gerçekleşen işlemlerden kaynaklanan ve işletme bazlı kazanç veya zarara dâhil edilmeyen kalemlere ilişkin ertelenmiş vergi varlıkları için geçerlidir. Dolayısıyla, geçiş döneminden sonraki dönemlerde gerçekleşen işlemlere bağlı olarak oluşan ertelenmiş vergi varlıkları, söz konusu varlıkların geçiş dönemine ilişkin finansal tablolara yansıtılması koşuluyla bu düzenlemeye tabi olur.

Örnek 1: (A) bağlı işletmesi 2021 yılı Aralık ayında 100€ tutarında bir varlık satın almıştır. Bu bağlı işletmenin bulunduğu ülkede uygulanan kurumlar vergisi oranı %25'tir. İlgili ülke mevzuatı uyarınca söz konusu varlığın iktisap bedelinin 2021 hesap döneminde doğrudan gider yazılmasına izin verilmektedir. Ayrıca bu varlıkla ilgili olarak vergi teşviki kapsamında aynı hesap dönemi içerisinde dikkate alınabilecek ilave 300€ tutarında bir amortisman indirimine izin verilmektedir. Söz konusu varlığa ilişkin sağlanan indirimler sonucunda, yerel vergi hesaplamalarında dikkate alınan 300€ tutarında bir mali zarar ortaya çıkacak ve bu zarara ilişkin bir ertelenmiş vergi varlığı oluşturulacaktır. Bu ertelenmiş vergi varlığının ters kayıtlı kapatılan kısmı, geçici 17 nci maddenin birinci fıkrasının (ç) bendi uyarınca, düzeltilmiş kapsanan vergilere dâhil edilmez.

12.3.2.1. Kamu idaresi ile yapılan anlaşmalar

Geçici 17 nci maddenin birinci fıkrasının (ç) bendinin kapsamı ticari işlemlerle sınırlı olmayıp; anlaşma, karar, kararname veya kamu idaresiyle yapılan benzeri düzenlemeleri de kapsar. Mevcut bir idari düzenlemedeki değişiklik veya tadiller de bu kapsamda değerlendirilir.

Bu kapsamda oluşan ertelenmiş vergi varlıkları veya yükümlülüklerinden doğan ertelenmiş vergi giderleri, toplam ertelenmiş vergi düzeltme tutarına ve geçici CbCR güvenli limanı kapsamındaki basitleştirilmiş kapsanan vergilere dâhil edilmez.

Kurumlar vergisi uygulaması bulunmayan bir ülkede yeni yürürlüğe giren kurumlar vergisinin yürürlük tarihinden önceki beş hesap dönemi içinde oluşan zararlara ilişkin ertelenmiş vergi varlıkları, geçici 17 nci maddenin birinci fıkrasının (ç) bendi hükmüne tabi olarak dikkate alınır. Ancak söz konusu beş hesap döneminden daha önceki dönemlerde oluşan zararlara ilişkin ertelenmiş vergi varlıkları, vergi yükü hesaplamasında hiçbir suretle dikkate alınmaz.

12.3.2.2. Ertelenmiş vergi tutarları için mühlet dönemi

Geçiş döneminde, toplam ertelenmiş vergi tutarlarının ve geçici CbCR güvenli limanı kapsamındaki basitleştirilmiş kapsanan vergilere ilişkin mühlet döneminin sınırları;

a) 30/11/2021 sonrası oluşan veya tadil edilen idari düzenlemelerle mükelleflere sağlanan vergi kredisi ya da avantajlara ilişkin ertelenmiş vergi varlıklarının ters kayıtla kapatılmasına ilişkin ertelenmiş vergi giderleri, 1/1/2024 (bu tarih dâhil) ile 1/1/2026 tarihi arasına isabet eden bir tarihte başlayan hesap dönemlerinde dikkate alınır. Ayrıca, 30/11/2021 sonrasında bağlı işletmenin uygulamalarını veya tercihlerini değiştirmesi nedeniyle, hâlihazırda tarhiyat yapılmış veya vergi beyannamesi verilmiş hesap dönemlerindeki vergiye tabi kazancı değiştiren ertelenmiş vergi varlıklarının ters kayıtla kapatılmasına ilişkin ertelenmiş vergi giderleri de bu kapsamda dikkate alınır. Ancak bu hüküm, 30/6/2027 tarihinden sonra sona eren hesap dönemleri için geçerli değildir.

b) 30/11/2021 sonrası ve geçiş dönemi öncesi, kurumlar vergisi olmayan bir ülkede yeni yürürlüğe giren kurumlar vergisi kapsamında, bir varlık veya yükümlülüğün vergi değeri ile muhasebe defter değeri arasındaki farktan kaynaklanan ertelenmiş vergi varlığı veya yükümlülüğü, 1/1/2025 (bu tarih dâhil) ile 1/1/2027 tarihi arasına isabet eden bir tarihte başlayan hesap dönemlerinde dikkate alınır. 30/6/2028 tarihinden sonra sona eren hesap dönemleri bu kapsama dâhil değildir.

Mühlet dönemi boyunca dikkate alınabilecek azami ertelenmiş vergi gideri, bu döneme ilişkin belirlenen sınır dâhilinde, başlangıçta kaydedilen ve asgari kurumlar vergisi oranı veya ilgili ülkedeki kurumlar vergisi oranından düşük olanı üzerinden hesaplanan her bir ertelenmiş vergi varlığı tutarının %20'sinin toplamına eşittir.

Ayrıca;

a) Mükelleflere aksi takdirde sahip olamayacakları vergi kredisi ya da benzeri bir vergi avantajı sağlayan ve 18/11/2024 tarihinden sonra sonuçlandırılan veya tadil edilen bir idari düzenleme kapsamında oluşan,

b) 18/11/2024 tarihinden sonra uygulanan veya değiştirilen bir tercih nedeniyle oluşan ve geriye dönük olarak ilgili vergi idaresi tarafından hâlihazırda bir tarhiyat yapılmış veya beyanname verilmiş olan bir hesap dönemine ilişkin vergiye tabi kazanç tutarının değişmesine neden olan veya

c) Bir varlık veya yükümlülüğün 18/11/2024 tarihinden sonra yürürlüğe giren bir kurumlar vergisi uyarınca belirlenen vergi değeri ile muhasebe defter değeri arasındaki farktan kaynaklanan

ertelenmiş vergi varlıklarının ters kayıtla kapatılmasına ilişkin ertelenmiş vergi giderleri, mühlet dönemi kapsamına dâhil değildir ve söz konusu ertelenmiş vergi giderleri bu döneme ilişkin belirlenen sınıırnı tespitinde dikkate alınmaz.

Mühlet dönemi içinde bir hesap döneminde dikkate alınabilecek ertelenmiş vergi gideri tutarı, 18/11/2024 tarihi itibarıyla yürürlükte olan bir kanun, geçerli olan bir tercih, ertelenmiş vergi varlıklarına ilişkin kullanılan muhasebe yöntemi ve ilgili idari düzenleme uyarınca söz konusu hesap döneminde ters kayıtla kapatılabilecek ertelenmiş vergi varlığı tutarıyla sınırlıdır. Bu tarihten sonraki düzenleme değişiklikleri nedeniyle ters kayıtla kapatılan ilave ertelenmiş vergi varlığı tutarları bu kapsamda değerlendirilmez.

Ertelenmiş vergi giderlerinin, bağlı işletmenin toplam ertelenmiş vergi düzeltme tutarına ve geçici CbCR güvenli limanı kapsamındaki basitleştirilmiş kapsanan vergilere dâhil edilebilecek toplamı, mühlet dönemine ilişkin belirlenen sınır kapsamındaki azami ertelenmiş vergi gideri tutarını aşamaz.

12.4. Geçiş dönemi öncesinde gerçekleştirilen devir işlemleri

30/11/2021 tarihinden sonra ve geçiş döneminin başlangıcından önce, varlıkların bağlı işletmeler arasında devredilmesi durumunda, stoklar hariç olmak üzere devralınan varlıkların değeri, bu varlıkların devreden işletmenin defterindeki kayıtlı değerleri esas alınarak belirlenir. Küresel ATV'nin tespitinde söz konusu varlıklara ilişkin dikkate alınacak ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri de bu değer üzerinden hesaplanır. Bu hükmün uygulanmasında, devir

işleminin hukuki ya da finansal etkilerinin gerçekleştiği döneme bakılmaksızın, devreden bağlı işletmenin finansal hesaplarına yansıtıldığı tarihe dikkate alınır. Varlığın devralan işletmenin finansal hesaplarında gerçeğe uygun değer üzerinden kaydedilmesinden kaynaklanan ek amortisman veya itfa payı, işletme bazlı kazanç veya zarar hesaplamasında dikkate alınmaz. Devralan işletme tarafından ilgili varlığın sonraki bir hesap döneminde elden çıkarılması sonucunda elde edilen kazanç veya zarar da bu düzenleme uyarınca belirlenen defter değeri esas alınarak tespit olunur.

12.4.1. Devir işlemlerinin kapsamı

Bu hükmün uygulanması bakımından geçiş dönemi, devreden bağlı işletmenin düşük vergilendirilen kazancının ATV'ye tabi olduğu ilk hesap dönemidir. Öte yandan, devreden bağlı işletmenin düşük vergilendirilen kazancının ATV'ye tabi olmadığı durumda, bağlı işletmenin ATV kurallarına tabi olmasından sonra gerçekleşen devir işlemleri dâhil olmak üzere, 30/11/2021 tarihinden sonra bağlı işletmeler arasındaki varlık devir işlemlerine de bu hüküm uygulanır.

Varlıkların aynı işletme içerisinde devredilmesi veya devredilmiş sayılması durumunda da bu hüküm geçerlidir. Örneğin, bir işletmenin bir varlığın defter değerinin artmasına neden olacak şekilde taşınması ya da yer değiştirmesi veya işletmenin gerçeğe uygun değer muhasebesine geçiş yapması durumunda, bu işletme bu hükmün uygulanması bakımından hem devreden hem de devralan olarak kabul edilir.

Bu düzenleme, örneğin bir varlık satışı; bir varlığın satın alınması ile aynı veya benzer şekilde muhasebeleştirilen bir finansal kiralama; muhasebe hesaplamaları kapsamında fiilen bir satış olarak kabul edilen lisans; kontrol payı satışı yoluyla varlıkların devredilmesi; kiraya verenin yapılan ön ödemeyi kazanç olarak kaydettiği ve kiracının varlığı finansal hesaplarında aktifleştirerek itfa ettiği durumlarda, bir royalti veya kira bedeli için yapılan ön ödeme; bir varlığın, bu varlık dolayısıyla sağlanan gelir ve sermaye kazançlarına ilişkin hakları elde eden işletmenin finansal hesaplarına aktarıldığı bir toplam getiri swapı; işletmelerin, varlıkların vergi değerinde veya defter değerinde bir artışa neden olacak şekilde yer değiştirmesi; işletmenin bir varlığın gerçeğe uygun değerinde kaydedilen değişikliklerden kaynaklanan kazanç veya zararları ve söz konusu varlığın defter değerinde buna karşılık gelen düzeltmeleri kaydettiği gerçeğe uygun değer muhasebesine geçilmesi gibi grup içi işlemler ve yeniden yapılandırılmalar bakımından geçerlidir.

12.4.2. Devir işlemlerinden kaynaklanan ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri

Tebliğ (12.4.) bölümündeki hükümlere tabi devir işlemlerinde geçiş dönemi başında devre konu varlıklara ilişkin finansal hesaplarda muhasebeleştirilen ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri, söz konusu devir öncesinde çok uluslu işletme grubunun finansal hesaplarında mevcut olan varlık ve yükümlülüklerdir. Bu varlık ve yükümlülükler, devir işleminden önce aktifleştirilen gider, amortisman ve itfa payları dikkate alınarak düzeltilir ve gerektiği durumda geçici 17 nci maddenin birinci fıkrasının (c) bendi uyarınca asgari kurumlar vergisi oranı üzerinden yeniden hesaplanır. Bu devir işlemlerinden kaynaklanan ertelenmiş vergi varlık veya yükümlülükleri, ATV hesaplamalarında dikkate alınmaz. Şu kadar ki, devreden bağlı işletmenin bu devir işlemlerinden kaynaklanan kazanç üzerinden vergi ödediğinin tevsik edilmesi ve söz konusu kazancın vergilendirilmesi sebebiyle ertelenmiş vergi varlığının devreden tarafından iptal edilmiş veya oluşturulmamış olması durumunda, devralan bağlı işletme söz konusu ertelenmiş vergi varlıklarını küresel ATV hesaplamalarında dikkate alabilir.

12.4.3. Gerçeğe uygun değer üzerinden muhasebeleştirilen devir işlemleri

Tebliğ (12.4.) bölümündeki hükümlere tabi bir devir işleminde, varlığı gerçeğe uygun değer üzerinden kaydetmediği durumda, varlığın kayıtlı değeri ile anılan bölümde belirlenen gerçeğe uygun değeri arasındaki farkın asgari kurumlar vergisi oranıyla çarpımı suretiyle hesaplanan ertelenmiş vergi varlığını dikkate alma hakkına sahip olan bir bağlı işletme, devralanan varlığı finansal tablolarında gerçeğe uygun değer üzerinden kaydetmesi durumunda, sonraki tüm hesap dönemlerinde varlığın gerçeğe uygun değer üzerinden finansal tablolara yansıtılan değerini kullanabilir.

Tebliğ olunur.