

Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi Uygulama Genel Tebliği Yayınılandı

26 Aralık 2025



İçindekiler

Özet	3
Kapsam	3
1. Tanımlar ve Kısaltmalar	3
2. Verginin Konusu ve Kapsamı.....	3
Verginin Konusu.....	3
Verginin Kapsamı	5
3. Muafiyet ve İstisnalar	5
4. Mükellefiyet	6
5. İşletme Bazlı Kazanç veya Zararın Hesaplanması	8
İşletme Bazlı Kazanç veya Zararın Hesaplanmasındaki Esaslar.....	8
Finansal Muhasebe Net Kazanç veya Zararında Yapılan Düzeltmeler	9
Özellikli Durumlar.....	11
6. Düzeltilmiş Kapsanan Vergilerin Hesaplanması	15
Kapsanan Vergi Tanımına Dahil Olan Vergiler.....	15
Kapsanan Vergi Tanımına Dahil Olmayan Vergiler.....	16
Kapsanan Vergilere Yapılan İlaveler	16
Kapsanan Vergilerden Yapılan İndirimler	17
Özellikli Durumlar.....	17
7. Vergi Yükünün Hesaplanması ile Küresel ATV'nin Matrahı, Oranı ve Hesabı.....	20
8. Birleşme, Bölünme ve Pay Devri.....	24
9. Özel Vergileme Durumları	25
10. Yerel ve Küresel ATV'nin Vergilendirme Dönemi Beyanı, Tarhı ve Ödenmesi	25
Küresel ATV.....	25
Yerel ATV.....	26
11. Güvenli Limanlar	26
CbCR Güvenli Limanı.....	27
UTPR Güvenli Limanı	28
12. Geçiş Dönemi.....	28

Özet

26.12.2025 tarihli ve 33119 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi Uygulama Genel Tebliği ile 7524 sayılı Kanun uyarınca Kurumlar Vergisi Kanunu’na eklenen Beşinci Kısımda yer alan küresel ve yerel asgari kurumlar vergisi hükümlerinin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar açıklanmıştır.

Kapsam

1. Tanımlar ve Kısaltmalar

Tebliğde, uygulamadaki tereddütleri gidermek ve yorum birliği sağlamak üzere 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen “Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi” uygulaması kapsamındaki çeşitli kavramların tanımlarına yer verilmiştir.

Söz konusu bölümde, azınlık paylarına sahip olunan yapılar, yatırım işletmeleri, şeffaf yapılar gibi uygulama kapsamındaki yapılara ilişkin tanımlara yer verilmiş, “asgari kurumlar vergisi oranı”, “IIR”, “UTPR”, “kapsanan vergi”, “işletme bazlı kazanç/zarar”, “REF kazanç indirimi” gibi kavramların kapsamı netleştirilmiştir.

Kabul edilebilir ve yetkilendirilmiş finansal muhasebe standartları olarak 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 ilkeleri sıralanmıştır.

2. Verginin Konusu ve Kapsamı

2.1. Verginin Konusu

Tebliğde, “işletme”, herhangi bir tüzel kişi veya ortaklıklar ve trustlar gibi ayrı finansal hesaplar hazırlayan bir organizasyon olarak tanımlanmıştır.

Bu kapsamda, nihai ana işletmesinin konsolide finansal tablolarında yer alan yıllık konsolide hasılat tutarları, gelirin raporlandığı hesap döneminden önceki dört hesap döneminin en az ikisinde 750 milyon avro karşılığı Türk lirası sınırı geçen çok uluslu işletme grubunun bağlı işletmelerinin ilgili hesap dönemindeki kazançlarının yerel ve küresel ATV’ye tabi olacağı açıklanmıştır.

Hesap dönemi, nihai ana işletmenin konsolide finansal tablolarının hazırlanmasına esas teşkil eden vergilendirme dönemini ifade etmektedir. 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

- **Konsolide Hasılat Sınırı**

Tebliğ kapsamında, konsolide hasılat sınırının karşılanıp karşılanmadığının tespitinde, çok uluslu işletme grubunun konsolide finansal tablolarındaki kâr/zarar tablosunda raporlanan hasılat tutarlarının dikkate alınacağı düzenlenmiştir.

Öte yandan, hesap döneminin başında mükellefin vergiye tabi olup olmadığının belirlenmesi açısından, gelirin raporlandığı cari hesap döneminin hasılatının bu hesaplama dâhil edilmeyeceği belirtilmiştir. Bununla birlikte Tebliğde, kabul edilebilir ve yetkilendirilmiş muhasebe standartları olarak tanımlanmış ve konsolide finansal tabloların kabul edilebilir finansal muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanacağı düzenlenmiştir.

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

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun Ek 3. maddesinin birinci ve ikinci fıkraları kapsamında muaf tutulan kamu kurumları, kâr amacı gütmeyen kuruluşlar, emeklilik yatırım fonları, nihai ana işletme niteliğinde olup yatırım fonu ve gayrimenkul yatırım araçları kapsamında değerlendirilen fonlar ile varlıklarının büyük kısmı bu muaf işletmelere ait olan işletmelerin kazançları, grubun diğer işletmeleriyle birlikte konsolide edildiği ölçüde, hasılat sınırının karşılanıp karşılanmadığının tespitinde dikkate alınmaktadır.

Konsolide hasılat sınırının 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 hesaplanacak ve Gelir İdaresi Başkanlığı’nın resmi internet sitesinde (www.gib.gov.tr) ilan edilecektir.

Tebliğde ayrıca, çok uluslu işletme gruplarına bağlı işletmeler ile nihai ana işletmenin hesap dönemlerinin birbirinden farklı olabileceği hususuna yer verilmekle birlikte, ATV bakımından hesap dönemi nihai ana işletme tarafından konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan vergilendirme dönemi olarak belirlenmiştir. Bu kapsamda, bağlı işletmenin hesap dönemine ilişkin finansal sonuçlarını konsolide finansal tablolara dâhil eden çok uluslu işletme grupları bu vergi uygulamasında söz konusu tutarları kullanacaktır.

2.2. Verginin Kapsamı

Tebliğde konsolide hasılat sınırını karşılayan çok uluslu işletme grupları ATV kapsamında iken, belirlenen konsolide hasılat sınırından daha düşük hasılat elde eden gruplar veya tamamen yerel nitelikte olan gruplar bu verginin kapsamına dâhil olmadığı düzenlenmiştir.

Bu kapsamda, kazançları aynı konsolide finansal tablolara dâhil edilecek şekilde ortak kontrol altında olan işletmeler (*müstakil finansal tablolara sahip ortaklıkları ve trustlar da dahil olmak üzere*) “grup” oluşturmaktadır.

Birden fazla işletmenin grup sayılıp sayılmadığı, nihai ana işletmenin konsolide finansal tabloları esas alınarak belirlenecektir. Konsolide finansal tablolar, ana işletme ve kontrol ettiği işletmelerin varlıklarını, yükümlülüklerini, gelirlerini, giderlerini ve nakit akışlarını kabul edilebilir muhasebe standartlarına uygun olarak tek bir ekonomik birim olarak sunan finansal tablolar ile ana işletmenin bulunduğu ülke dışındaki diğer ülkelerde işyerine sahip olduğu durumda ana merkez tarafından kabul edilebilir finansal muhasebe standardına göre hazırlanmış finansal tabloları ifade etmekle birlikte; finansal tabloların kabul edilebilir finansal muhasebe standardına göre hazırlanmadığı durumda önemli rekabet bozulmalarını önlemek için gerekli düzeltmelerle hazırlanmış tablolar ile bu tabloların hazırlanmadığı durumda kabul edilebilir finansal muhasebe standardı veya önemli rekabet bozulmalarını önlemek için düzeltilmiş başka bir yetkilendirilmiş finansal muhasebe standardına göre hazırlaması gerekseydi hazırlanacak olan konsolide finansal tabloları da kapsamaktadır.

Tebliğde, bazı genel kabul görmüş muhasebe ilke veya prosedürlerinin uygulanması sonucu, 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 durum “önemli rekabet bozulması” olarak kabul edilmiştir. Bu kapsamda, TFRS de dahil olmak üzere, ilgili 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 yaratmayacaktır.

Ayrıca, büyüklük veya önemlilik ya da satış amacıyla elde bulundurma gibi nedenlerle nihai ana işletmenin konsolide tablolarında yer almayan ya da bu tablolara birebir aktarılmayan işletmeler de ilgili kabul edilebilir finansal muhasebe standardına göre nihai ana işletmenin kontrolü altında oldukları sürece, grubun parçası olarak değerlendirilecektir.

3. Muafiyet ve İstisnalar:

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Ek 3. maddesinin birinci fıkrası kapsamında “muaf işletmeler”; kamu kurum ve kuruluşları ile uluslararası kuruluşlar, kâr amacı gütmeyen kuruluşlar, emeklilik yatırım fonları, nihai ana işletme niteliğinde olup yatırım fonu kapsamında değerlendirilen fonlar ve nihai ana işletme niteliğinde olup gayrimenkul yatırım fonları başta olmak üzere gayrimenkul yatırım araçları kapsamında değerlendirilenler olarak belirtilmiştir.

Tebliğde muaf işletme olarak nitelendirilmeye ilişkin üç sonuç sayılmıştır:

- **IIR ve UTPR uygulaması:** Muaf işletmeler IIR ve UTPR'ye tabi olmadığından, çok uluslu işletme grubunun nihai ana işletmesi olan bir muaf işletmenin IIR uygulamasına gerek bulunmamaktadır. Bu durumda, ortaklık zincirindeki bir sonraki muaf olmayan işletme tarafından IIR uygulanmaya devam edecektir.
- **Hasılat etkisi:** Muaf işletmelerin hasılatı, hasılat sınırının karşılanıp karşılanmadığına ilişkin tespitin yapılması sırasında dikkate alınsa da, muaf işletmelere ait kâr/zarar, tahakkuk eden vergiler, maddi duran varlıklar, ücret giderleri vb. ATV kapsamındaki diğer hesaplamalara dahil edilmeyecektir.
- **İdari yükümlülük:** Muaf işletmelerin küresel ATV bilgi beyannamesinin doldurulması da dahil olmak üzere herhangi bir idari yükümlülüğü bulunmamaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Ek 3. maddesinin ikinci fıkrasında ise birinci fıkra kapsamında olmamakla birlikte; muaf işletmelerce en az %95 oranında sahip olunan ve muaf işletmelerin faaliyetlerine yardımcı olma amacı taşıyan kuruluşlar ile muaf işletmelerce en az %85 oranında sahip olunan ve kazançlarının tamamına yakını Ek 5. maddede sayılan işletme bazlı kazancın tespitinde kabul edilmeyen öz sermaye kar/zararları ile istisna tutulan kâr paylarından oluşan işletmeler ve bu işletmelerin iş yerleri de ATV'den muaf tutulmuştur.

• **Uluslararası Deniz Taşımacılığı Kazanç İstisnası**

Tebliğde çok uluslu işletme gruplarının bağlı işletmelerinin uluslararası deniz taşımacılığı faaliyetlerinden elde ettikleri kazançların ATV'den istisna tutulduğu ifade edilmiştir. Bununla birlikte, bir ülkede bulunan bağlı işletmelerin uluslararası deniz taşımacılığı faaliyetiyle bağlantılı olarak gerçekleştirdiği belirli faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar da söz konusu bağlı işletmelerin uluslararası deniz taşımacılığından elde ettikleri kazançların toplamının %50'sini geçmemesi koşuluyla, ATV'den ayrıca istisna tutulmuştur.

4. Mükellefiyet:

4.1. 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 işletmesi olarak belirlenmiştir.

- **Nihai Ana İşletme:** 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 uygulayabilmesi ve bu kapsamda küresel ATV'nin mükellefi olabilmesi için söz konusu işletmenin bulunduğu ülkede IIR'nin kabul edilmiş olması gerekir. 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 mükellefi olacaktır.

- **Kısmen Sahip Olunan Ana İşletme:** 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.
- **Ana Ara İşletme:** 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.

Bu doğrultuda, IIR kapsamında mükellef olan ana işletmelerin, düşük vergilendirilen bir bağlı işletmeye ilişkin küresel ATV'nin ödenmesinden, mülkiyet payına sahip olunan bu bağlı işletmedeki "dâhil olma oranıyla" sınırlı olmak üzere sorumlu olduğu düzenlenmiştir.

4.2. UTPR Kapsamında Küresel ATV'nin Mükellefi

Tebliğde, 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 mükellefi sayılırken, yatırım işletmesi niteliğindeki bağlı işletmelerin UTPR mükellefi olmadığı düzenlenmiştir.

UTPR yüzdesi ise, çok uluslu işletme grubunun, UTPR'nin uygulandığı her bir ülkenin ülke bazlı raporlarında yer alan işçi sayısı ve maddi duran varlıkların değeri dikkate alınarak hesaplanacaktır. Bu kapsamda, 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 toplamı olacaktır.

Tebliğde her bir hesap dönemi için ilgili ülkenin UTPR tahsis oranının hesaplanması için aşağıdaki formüle yer verilmiştir:

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

**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) olarak ifade edilmiştir.*

- **Çok Uluslu İşletme Grubunun Uluslararası Faaliyetlerinin Başlangıç Aşamasında UTPR Uygulaması**

Uluslararası faaliyeti henüz başlangıç aşamasında olan, en fazla altı ülkede bağlı işletmesi bulunan ve maddi duran varlıklarının toplam değeri (*çok uluslu işletme grubunun o ülkede bulunan tüm bağlı işletmelerinin maddi duran varlıklarının net defter değerlerinin toplam tutarı*) en yüksek olan ülke dışındaki ülkelerdeki toplam maddi duran varlık net defter değeri 50 milyon avro karşılığı Türk lirasını aşmayan çok uluslu gruplar için, her hesap dönemi için ayrı ayrı değerlendirilmek üzere, UTPR kapsamında hesaplanan küresel ATV tutarı ilk beş hesap dönemi boyunca sıfır kabul edilecektir.

Tebliğde verilen örneğe göre, bir çok uluslu işletme grubunun ilk kez 01.01.2025 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 edilmeyecektir.

Bununla birlikte, Tebliğde 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 olacağı belirtilmiştir.

4.3. Yerel ATV'nin Mükellefi

Yerel ATV uygulamasında, genel olarak küresel ATV kuralları esas alınmakla birlikte, Tebliğin 7.7 başlığı altında düzenlenen farklılıklar bulunmaktadır. Bu kapsamda, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Ek 1. maddesi kapsamındaki çok uluslu işletme grubuna bağlı ve Türkiye'de yerleşik olan bağlı işletmeler ile iş ortaklıkları yerel ATV mükellefi olarak belirlenmiştir.

5. İşletme Bazlı Kazanç veya Zararın Hesaplanması

5.1. İşletme Bazlı Kazanç veya Zararın Hesaplanmasındaki Esaslar

İşletme bazlı kazanç veya zarar hesaplamasında başlangıç noktası, bağlı işletmenin finansal muhasebe net kazanç/zarar tutarı olarak belirlenmiştir. Bu tutar üzerinden Ek 5. maddenin birinci fıkrası kapsamında düzeltme yapılacaktır. 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 zararı olarak belirlenmiştir. Muhasebe konsolidasyonu sürecinde gerçekleşen grup içi işlemlere ilişkin konsolidasyon düzeltmeleri ise bağlı işletmenin finansal muhasebe net kazanç veya zararının tespitinde dikkate alınmayacaktır.

Bir bağlı işletmenin net kazancı veya zararı, konsolide finansal tabloların (*nihai ana işletme tarafından kabul edilebilir finansal muhasebe standardına uygun olarak hazırlanan finansal tablolar*) hazırlanması sırasında, o bağlı işletmenin kazanç veya zararını belirlemek için kullanılan muhasebe standardına göre tespit edilecektir.

Bir nihai ana işletmenin kabul edilebilir finansal muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanmış finansal tablolarının bulunmaması durumunda, önemli rekabet bozulmalarını önlemek için düzeltilmesi gereken bir yetkilendirilmiş finansal muhasebe standardı kullanılarak hazırlanan konsolide finansal tabloları oluşturacaktır. Bu doğrultuda, finansal raporlama amaçlarıyla muhasebe standartlarını belirleme, oluşturma veya kabul etme konusunda kanuni yetkiye sahip olan kuruluşlar, yetkilendirilmiş muhasebe kuruluşu olarak belirlenmiştir.

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.

5.2. Finansal Muhasebe Net Kazanç veya Zararında Yapılan Düzeltmeler

Bağlı işletmenin işletme bazlı kazanç veya zararı, finansal muhasebe net kazancının ticari ve mali kâr arasındaki geçici ve kalıcı farkları giderecek şekilde düzeltilmesiyle belirlenir. Bu kapsamda, aşağıdaki kalemlerde düzeltmeler yapılacaktır:

- **Net vergi gideri**

Bir bağlı işletmenin net vergi gideri; vergi giderine dahil edilen cari dönem ve ertelenmiş kapsanan vergiler (*gider olarak dikkate alınan tüm kapsanan vergiler ile işletme bazlı kazanç veya zarar hesaplamasının dışında tutulan kazanç üzerinden hesaplanan kapsanan vergiler de dahil olmak üzere*), zarar dönemlerine ilişkin ertelenmiş vergi varlıkları, gider yazılan nitelikli yerel/küresel ATV tutarları ile bunlara benzer mahiyetteki vergiler ve gider olarak dikkate alınan nitelikli olmayan iade edilebilir isnat vergilerinin birlikte değerlendirilmesiyle oluşan net tutardır.

- **Kar payları**

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 paylardan elde edilen kar payları ve benzeri dağıtımlar “istisna tutulan kar payı” olarak değerlendirilecektir.

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.

- **Öz sermaye kazanç veya zararları**

Bağlı işletmenin finansal muhasebe net kazancına veya zararına dâhil olmakla birlikte işletme bazlı kazanç veya zarar hesabında dikkate alınmayan öz sermaye kazanç veya zararları, portföy hissedarlığı hariç olmak üzere bir mülkiyet payının gerçeğe uygun değerindeki değişikliklerden veya elden çıkarılmasından kaynaklanan kazanç veya zararlar ile özkaynak muhasebesi yöntemi uyarınca finansal muhasebe net kazancı veya zararına dahil edilen kar veya zararlarıdır.

- **Yeniden değerlendirme yöntemi kazanç veya zararları**

Maddi duran varlıklarda yeniden değerlendirme yöntemi seçildiğinde, diğer kapsamlı gelirden raporlanan yeniden değerlendirme kazanç veya zararları finansal muhasebe net kazancına eklenecektir. Ayrıca yeniden değerlemeye ilişkin olarak kaydedilen değerlendirme zararları ve amortisman artışları da işletme bazlı kazançta dâhil edilecektir.

Gerçeğe uygun değer yöntemi yerine gerçekleştirme yönteminin seçilmesi halinde ise, diğer kapsamlı gelirden raporlanan kazanç veya zararlar varlık elden çıkarılana kadar işletme bazlı kazançta yansıtılmaz ve amortisman, yeniden değerlendirme artış veya azalışları dikkate alınmadan hesaplanır. Aynı şekilde bu kazanç veya zararlara ilişkin kapsanan vergiler de varlık elden çıkarılıncaya kadar düzeltilmiş kapsanan vergilere dahil edilemez.

- **İşletmelerin yeniden yapılandırılması kapsamında varlık ve borçların elden çıkarılmasından kaynaklanan kazanç veya zararlar**

Tebliğde, varlık ve yükümlülüklerin devrinden kaynaklanan kazanç veya zararların, işletme bazlı kazanç veya zararın hesaplanmasında dikkate alınacağı düzenlenmişken; işletmelerin yeniden yapılandırılması kapsamında varlıkların ve borçların devredilmesi sonucu oluşan kazanç veya zararlar, devreden bağlı işletmenin işletme bazlı kazanç veya zararının tespitinde dikkate alınmayacaktır.

- **Asimetrik kur kazanç veya zararları**

ATV uygulaması kapsamında, bağlı işletmenin muhasebe ve vergi hesaplamalarında kullandığı para birimlerinin aynı olduğu durumlarda döviz kuru kazançları veya zararları için herhangi bir düzeltme yapılmayacaktır. Bununla birlikte, bir bağlı işletme tarafından muhasebe ve vergi hesaplamalarında kullanılan para birimlerinin farklı olması durumunda oluşan asimetrik kur kazanç veya zararlarının ATV hesaplamaları kapsamında düzeltilmesi gerekmektedir.

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.

- **Kanunen yasaklanmış fiillere ve cezalara ilişkin yapılan ödemeler**

Rüşvet, komisyon ve diğer yasa dışı ödemeler finansal muhasebe açısından gider olarak dikkate alınsa da birçok ülkenin vergi mevzuatında kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirildiğinden, ATV hesaplamalarında bağlı işletmelerin rüşvet ve komisyonlar da dâhil olmak üzere yapılan yasa dışı ödemeleri (*yasa dışı sayılıp sayılmadığı hem ödemeyi yapan bağlı işletmenin hem de grubun nihai ana işletmesinin bulunduğu ülke mevzuatına göre belirlenecektir*) ile para cezaları nedeniyle tahakkuk ettirilen giderler için finansal muhasebe net kazanç veya zararında düzeltme yapılması gerekir.

Tebliğde, gider olarak dikkate alınan para cezalarına ilişkin yapılacak düzeltmenin, yalnızca 50.000 avro karşılığı Türk lirasına eşit veya bu tutarı aşan para cezaları için geçerli olduğu belirtilirken, yasa dışı ödemeler için parasal sınır uygulanmaksızın söz konusu ödemelerin indirimine izin verilmemiştir.

- **Önceki dönem muhasebe hataları veya ilke değişiklikleri dolayısıyla oluşan tutarlar**

Ek 6. maddenin altıncı fıkrasının (c) bendi hükmüne tabi olmak kaydıyla, önceki dönem muhasebe hataları ve ilke değişiklikleri dolayısıyla oluşan tutarlara ilişkin finansal muhasebe net kazanç veya zararında düzeltme yapılacaktır.

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 değerlendirilmeyecektir.

- **Emeklilik giderleri**

Tebliğde, emeklilik yükümlülüklerinin bir hesap dönemi boyunca bir emeklilik fonuna yapılan katkı payı tutarı kadar işletme bazlı kazanç veya zararın hesaplanmasında gider olarak kabul edileceği düzenlenmiştir. Yerel vergi mevzuatı kapsamında emeklilik yükümlülüklerinin gider olarak dikkate alındığı dönem, söz konusu yükümlülüğün fiilen ödendiği dönem olacaktır.

5.3. Alacaktan Vazgeçilmesi

Tebliğde, bir bağlı işletmenin borcundan alacaklı tarafından vazgeçilmesi sonucu finansal muhasebede gelir olarak kayıtlara alınan tutar, şartların sağlanması halinde işletme bazlı kazanç veya zarar hesabına dâhil edilmeyebilecektir. Ancak söz konusu tutarın işletme bazlı kazanç veya zarar hesabına dahil edilmemesi için, küresel ATV bilgi beyannamesini veren bağlı işletme tarafından seçim yapılması gerekmektedir.

Bu kapsamda vazgeçilen alacak tutarı, aşağıdaki üç şarttan birinin sağlanması koşuluyla işletme bazlı kazanç veya zarar hesaplamasına dahil edilmez:

- **İflas veya tasfiye süreci kapsamında gerçekleşen vazgeçme:** Vazgeçme işleminin, ilgili ülke mevzuatına göre yürütülen bir iflas veya tasfiye süreci kapsamında, bir mahkeme, yargı organı veya bağımsız iflas müdürü denetimi altında gerçekleşmesi halinde, bu düzenlemenin parçası olarak vazgeçilen üçüncü taraf ve ilişkili kişi borçları, işletme bazlı kazanç veya zarar hesaplamasının dışında tutulabilecektir.
- **Mahkeme tarafından öngörülen iflas riski:** Alacaklılardan en az biri borçluyla ilişkili olmayan üçüncü kişi olması ve mahkeme kararı ile bu alacaktan vazgeçilmemesi hâlinde borçlunun sonraki 12 aylık dönem içinde iflas edeceğinin öngörülmesi halinde, vazgeçilen alacak tutarı (*üçüncü taraf ve ilişkili kişi borçları dahil olmak üzere*) işletme bazlı kazanç veya zarar hesaplamasının dışında tutulabilecektir.

- **Borçlunun varlıklarının yükümlülüklerini karşılamaması:** Yalnızca ilk iki şartın sağlanmadığı durumlarda uygulanmak üzere, alacaktan vazgeçilmesi işleminden önce borçlunun rayiç bedele göre tespit edilen varlıklarının değerinin yükümlülüklerinden az olması ve alacaklının ilişkili olmayan üçüncü bir taraf olması halinde alacaktan vazgeçme işlemi nedeniyle oluşan tutar işletme bazlı kazanç veya zarar hesaplamasının dışında tutulabilecektir. Bu durumda hesaplama dışı tutulabilecek tutar, aşağıdakilerden düşük olanıdır:
 - alacaktan vazgeçme işleminden hemen önce borçlunun yükümlülüklerinin, varlıklarının rayiç bedelini aşan kısmı,
 - alacaktan vazgeçme sonucunda, borçlunun bulunduğu ülke vergi mevzuatı uyarınca borçlunun vergi faydasında meydana gelen azalma tutarı.

5.4. Pay Senedi Opsiyonu

Pay senedi opsiyonlarına ilişkin olarak, bir bağlı işletmenin işletme bazlı kazanç veya zarar hesaplamasında, 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 yapılabilecektir.

5.5. Emsallere Uygunluk İlkesi

Tebliğde, emsallere uygunluk ilkesinin grup içi işlemlerin, benzer koşullar altındaki bağımsız işletmeler arasında gerçekleşecek sonuçlara göre kaydedilmesini ifade ettiği belirtilerek, farklı ülkelerdeki bağlı işletmeler arasında yapılan ve tarafların finansal kayıtlarında aynı tutarda izlenmeyen veya emsallere uygunluk ilkesine uygun olmayan işlemler, emsallere uygun şekilde yeniden düzenleneceği belirtilmiştir.

Ayrıca, aynı ülkede bulunan iki bağlı işletme arasında yapılan varlık satışları veya benzeri elden çıkarma işlemlerinin emsale aykırı biçimde kaydedilmesi ve bu durumun hesaplanan ATV tutarını azaltması hâlinde, bu işlemler de ülkesel bazlı kazanç/zarar hesabında emsallere uygun şekilde düzeltilerek dikkate alınacaktır.

Aynı ülkede bulunan bağlı işletmeler arasındaki işlemlere ilişkin olarak ise, bu bağlı işletmelerin vergiye tabi kazancının finansal hesaplarda kullanılan farklı bir transfer fiyatı kullanılarak belirlenmesi durumunda düzeltme yapılmayacaktır.

5.6. Nitelikli İade 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 hesaplamaya dâhil edilecektir. Ancak nitelikli iade edilebilir vergi kredisi, varlıkların edinilmesi veya inşası ile ilgiliyse ve vergi kredisine sebep olan faaliyetlerde bulunan bağlı işletme, söz konusu vergi kredilerine ilişkin olarak 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 bulunmamaktadır.

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

Nitelikli olmayan iade edilebilir vergi kredileri ise bu hesaplamada gelir olarak dikkate alınmaz.

5.7. Sermaye Kazançlarını Beş Yıla Yayma Seçimi

Tebliğde, bir ülkede ilgili hesap döneminde “toplam varlık kazancı” oluşması hâlinde, küresel ATV bilgi beyannamesini veren bağlı işletmenin o ülke için bir yıllık “varlık kazancı düzeltme” seçimi yapabileceği düzenlenmiştir. Bu seçim yapıldığında,

- Seçim yılına ait net varlık kazancı veya zararına ilişkin kapsanan vergiler düzeltilmiş kapsanan vergiler hesabına dahil edilmez.
- Seçim yılındaki toplam varlık kazancı, zarar bulunan en eski döneme geri taşınarak bu seçimin yapıldığı ülkedeki herhangi bir bağlı işletmenin net varlık zararından orantılı şekilde mahsup edilir.
- Herhangi bir zarar yılı için düzeltilen varlık kazancı, o ülkede bulunan tüm bağlı işletmelerin toplam net varlık zararını aşarsa, düzeltilen varlık kazancı bir sonraki zarar yılına taşınır (*mevcut olması halinde*) ve o ülkede bulunan herhangi bir bağlı işletmenin net varlık zararına uygulanır.

Yukarıda yer verilen uygulamalardan sonra hâlâ düzeltilmiş varlık kazancı kalması halinde, kalan tutar seçimin yapıldığı dönem ve önceki dört hesap döneminin her birine eşit şekilde dağıtılacaktır.

5.8. Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi Yerine Gerçekleştirme Yönteminin Seçimi

Tebliğde, küresel ATV bilgi beyannamesini veren bağlı işletmelerin, konsolide finansal tablolarda gerçeğe uygun değer veya değer düşüklüğü esasına göre muhasebeleştirilen varlık ve yükümlülükler için işletme bazlı kazanç veya zarar hesabında “gerçekleştirme yöntemini” kullanmayı tercih edebileceği ifade edilmiştir.

Bu seçim beş hesap dönemi boyunca geçerli olup seçimin uygulandığı ülkedeki tüm bağlı işletmeler ile bunlara ait varlık ve yükümlülükleri kapsayacaktır. Öte yandan bu seçim, yalnızca ilgili bağlı işletmelerin maddi duran varlıklarına veya yatırım işletmesi olan bağlı işletmelere uygulanacak şekilde yapılabilecektir.

Bununla birlikte, söz konusu seçimin iptal edilmesi halinde, iptal yılını izleyen beş hesap dönemi içinde aynı yöntem için yeniden seçim yapılamayacağı hususuna Tebliğde açıkça yer verilmiştir.

5.9. Grup İçi Finansman Gider Kısıtlaması

Aynı grup içindeki farklı ülkelerde bulunan bağlı işletmeler arasında yapılan finansman işlemlerinde,

- borç alan bağlı işletmenin bulunduğu ülkedeki vergi yükü asgari kurumlar vergisi oranının altında;
- borç veren bağlı işletmenin bulunduğu ülkedeki vergi yükü veya grup içi finansman nedeniyle oluşan faiz gelir ve giderleri dikkate alınmadan hesaplanan vergi yükü bu oranın üstünde ise,

borç alan işletme tarafından gider olarak dikkate alınacak faiz tutarı, borç veren işletmenin gelir olarak kaydettiği tutarla sınırlandırılacaktır. Başka bir ifadeyle, düşük vergili ülkede bulunan borç alan işletme, faiz giderini ancak yüksek vergili ülkedeki borç veren işletmenin kaydettiği gelir kadar indirim konusu yapabilecektir.

5.10. Aynı Ülkedeki İşlemleri Konsolide Etme Seçimi

Nihai ana işletme, aynı ülkede bulunan ve vergi konsolidasyon grubuna dahil bağlı işletmeler arasındaki işlemlerden kaynaklanan gelir, gider, kazanç ve zararları, kendi muhasebe yöntemine uygun şekilde konsolide etmeyi tercih edebilecektir.

Bu seçim yapıldığında, grup içi işlemler nihai ana işletmenin konsolide finansal tablolarında uygulanan grup içi işlem düzeltmelerine benzer biçimde işletme bazlı kazanç veya zarar hesaplamasında dikkate alınmayacaktır.

Bu seçim beş hesap dönemi boyunca geçerli olup, seçim yapılması veya iptal edilmesi durumlarında mükerrerlik veya eksiklik oluşmaması için gerekli düzeltmeler yapılacaktır. Bununla birlikte, çok uluslu işletme grubu üçüncü taraflara yapılan satışlardan doğan kazançların tamamını konsolidasyon muhasebesinde dikkate almaya devam edecektir.

5.11. Bir Ana Merkez ile Bağlı İş Yeri Arasındaki Kazanç veya Zararın Tahsisi

Tebliğde, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Ek 2. maddesinde yer verilen iş yeri tanımı doğrultusunda, iş yeri tanımının,

- Bir ülkede bulunan ve ticari faaliyetlerin yürütülmesine tahsis edilen ve yürürlükteki uluslararası vergi anlaşmaları uyarınca iş yeri olarak kabul edilen işe ilişkin yerleri,
- Uluslararası bir vergi anlaşması yürürlükte olmaması durumunda iç mevzuatta yer alan düzenlemeler kapsamında iş yeri olarak kabul edilen yerleri,
- Kazancın elde edildiği ülkede kurumlar vergisi benzeri vergilerin bulunmadığı durumlarda ise OECD Model Vergi Anlaşmasınının 7.maddesinde iş yeri olarak kabul edilen yerleri,
- 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 ettiği belirtilmiştir.

Bir iş yeri için müstakil finansal hesaplar tutulmuyorsa, o iş yerine ilişkin finansal muhasebe net kazanç veya zararı, müstakil hesapları tutuluyor olsaydı finansal hesaplara yansıtılacak tutar olarak değerlendirilecektir. Bu gibi durumlarda, gerekli hesap ve raporlar, nihai ana işletmenin konsolide finansal tablolarını hazırlarken kullandığı muhasebe standartlarına uygun şekilde oluşturulacaktır.

Ana merkez ile iş yeri arasındaki kazanç veya zarar tahsisi, Ek 5 inci maddenin sekizinci fıkrası uyarınca yapılır. İş yerinin finansal muhasebe net kazanç/zararı, yalnızca iş yerine ekonomik olarak atfedilebilen gelir ve giderlerden oluşur. Ayrı finansal kayıt tutulmaması halinde, nihai ana işletmenin konsolide finansal tablolarında (uygulanan muhasebe standardına göre) iş yerine atfedilen tutarlar esas alınır.

İş yerinin finansal muhasebe net kazanç/zararı, istisna halleri dışında, ana merkezin işletme bazlı kazanç/zarar hesabına dahil edilmez.

İş yerinin işletme bazlı zararı;

- i. ana merkezin yerel vergiye tabi kazancının hesaplanmasında gider olarak dikkate alınmış olması ve
- ii. hem ana merkezin hem de iş yerinin bulunduğu ülkelerde vergiye tabi bir kazançtan mahsup edilmemiş olması

şartlarıyla, ana merkezin işletme bazlı gideri olarak kabul edilir.

İzleyen dönemlerde iş yerinde oluşan işletme bazlı kazanç, geçmişte ana merkez nezdinde gider yazılmış işletme bazlı zarar tutarıyla sınırlı olmak üzere, ana merkezin işletme bazlı kazancı olarak geri eklenir.

6. Düzeltilmiş Kapsanan Vergilerin Hesaplanması

Bir bağlı işletmenin bir hesap dönemine ilişkin düzeltilmiş kapsanan vergileri;

- Kapsanan vergilere ilişkin olarak tahakkuk eden cari dönem vergi giderinin düzeltilmiş tutarının,
- Toplam ertelenmiş vergi düzeltme tutarının,
- Özkaynak değişim tablosu veya diğer kapsamlı gelir tablosunda gösterilen ve Ek 5. madde kapsamına giren kazanç veya zararlara ilişkin kapsanan vergilerdeki artış veya azalış tutarlarının

toplamından oluşur.

6.1. Kapsanan Vergi Tanımına Dahil Olan Vergiler

Kapsanan vergiler bir bağlı işletmenin faaliyette bulunduğu ülkede tahakkuk eden,

- i. bağlı işletmenin kazanç veya karı üzerinden hesaplanan vergileri (gelir ve kurumlar vergileri),
- ii. bunlara benzer nitelikteki vergileri,
- iii. dağıtılan veya dağıtılmış sayılan kârlar üzerinden ya da dağıtılmamış kazançlar ve öz sermaye üzerinden hesaplanan benzer vergileri

ifade etmektedir. Buna karşılık kazançtan bağımsız olarak hesaplanan dolaylı vergiler, bordro üzerinden yapılan kesintiler, emlak vergileri, ATV gibi tamamlayıcı vergiler ile sigorta şirketi tarafından poliçe sahiplerine yapılan prim iadeleri dolayısıyla ödenen vergiler ile nitelikli olmayan iade edilebilir isnat vergisi kapsanan vergi sayılmayacaktır.

6.2. Kapsanan Vergi Tanımına Dahil Olmayan Vergiler

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

- i. 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,
- ii. Elde edilen kazançtan bağımsız olarak bir girdiye ilişkin olarak uygulanan özel tüketim vergisi gibi vergiler,
- iii. Belirli dijital hizmetlerin sağlanmasından elde edilen brüt hasıllara uygulanmak üzere tasarlanan ve bu nedenle bir gelir vergisi olarak kabul edilmeyen dijital hizmet vergileri,
- iv. Damga vergisi, ad valorem vergiler ve belirli bir işleme uygulanan diğer vergiler,
- v. 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.
- vi. Belirli varlıkların mülkiyetine sahip olunması.

Tebliğde, nitelikli yerel ve küresel ATV kapsanan vergi tanımına dahil edilmeyecek olmakla birlikte, kapsanan vergi tanımındaki gereklilikleri karşılayan ve nitelikli yerel ATV mahiyetinde olmayan bir yerel asgari vergilerin (*örneğin, 32/c maddesi ile yürürlüğe giren yurt içi asgari kurumlar vergisi*) kapsanan vergi olarak değerlendirilebileceği belirtilmiştir.

6.3. Kapsanan Vergilere Yapılan İlaveler

Tebliğde kapsanan vergilere aşağıdaki unsurların ilave edilmesi gerektiği belirtilmektedir:

- 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.

6.4. Kapsanan Verilerden Yapılan İndirimler

Tebliğde 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 gerektiği belirtilmektedir:

- i. Ülkesel bazlı kazanç veya zararın hesaplamasına 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.

• Vergi Gideri Fazlasının Sonraki Hesap Dönemlerine Devri

Tebliğde, ülkesel bazlı kazancın mevcut olduğu bir hesap döneminde düzeltilmiş kapsanan vergilerin sıfırın altına düştüğü durumda, küresel ATV oranı asgari kurumlar vergisi oranının üzerine çıkması sonucunu doğuracağı belirtilmektedir.

Bu durumda hesaplanan ek cari dönem küresel ATV'nin ilgili dönemde ödenmesi isteğe bağlı olup, ödememeyi tercih eden mükellefler vergi gideri fazlası prosedürünü uygulayabilecektir. Ancak küresel ATV oranının asgari kurumlar vergisi oranını aştığı bir dönemde mükellefler vergi gideri fazlası prosedürünü uygulamak zorundadırlar.

• Geçici Farklılıklarının Giderilmesi

Tebliğde kazanç veya zararların finansal muhasebe ve vergi mevzuatı bakımından farklı hesap dönemlerinde dikkate alınması nedeniyle geçici farklılıklar ortaya çıkabileceği belirtilmekle birlikte, söz konusu farklılıkların toplam ertelenmiş vergi düzeltme tutarının düzeltilmiş kapsanan vergilere dâhil edilmesi suretiyle giderileceği düzenlenmiştir.

Bir hesap dönemi için kaydedilen ertelenmiş vergi gideri, dönem başı ve dönem sonu arasındaki ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerindeki net değişimi ifade eder. Ertelenmiş vergi varlıkları oluşturuldukları dönemde negatif vergi gideri (vergi faydası), ertelenmiş vergi yükümlülükleri ise vergi gideri olarak kaydedilir.

Söz konusu ertelenmiş vergi varlıkları veya yükümlükleri ters kayıtla kapatılırken, kayıtlara alındıkları dönemdeki tutar ve vergi oranı esas alınır; dolayısıyla ertelenmiş vergi yükümlülüğü kapatılırken negatif ertelenmiş vergi gideri, ertelenmiş vergi varlığı kapatılırken ise ertelenmiş vergi gideri kaydedilir.

Tebliğde yer verilen örnekte, %30 oranında kurumlar vergisi uygulanan bir ülkede yerleşik bağlı işletmenin söz konusu ülkede geçici farklılıklar nedeniyle yerel vergiye tabi kazancı oluşmadığı ancak 80 € işletme bazlı kazancı bulunduğu belirtilmektedir. Bu örnekte, yürürlükteki kurumlar vergisi oranı asgari kurumlar vergisi oranının üzerinde olduğundan, birinci hesap döneminde %15 asgari kurumlar vergisi oranı uygulanan durumda 80 € geçici fark için 12 € (%15'i oranında) ertelenmiş vergi yükümlülüğü hesaplanacaktır. Söz konusu ertelenmiş vergi yükümlülüğünün ters kayıtla kapatıldığı dönemde ise, aynı tutarda negatif ertelenmiş vergi gideri olarak kaydedilecektir.

Kurumlar vergisi oranının %10 olduğu durumda, ertelenmiş vergi yükümlülüğü 8 € olarak hesaplanarak ters kayıtla kapatıldığı dönemde bu tutar dikkate alınacaktır.

Bununla birlikte, bir bağlı işletmenin ertelenmiş vergi gideri olarak, nihai ana işletmenin konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında kullanılan muhasebe standardının kullanıp kullanılmadığına bakılmaksızın, söz konusu bağlı işletmenin finansal muhasebe net kazanç veya zararında tahakkuk eden ertelenmiş vergi giderinin dikkate alınması gerekmektedir.

- **Ertelenmiş Vergi Giderinden Yapılan İndirimler**

Tebliğde ertelenmiş vergi düzeltme hesabında aşağıdaki unsurların dikkate alınmaması gerektiği belirtilmektedir:

- Ülkesel bazlı kazanç veya zararın hesaplamasına dahil edilmeyen kazançlara ilişkin ertelenmiş vergi gideri.
- Belirsiz bir vergi pozisyonuyla ilgili ertelenmiş vergi gideri.
- Ertelenmiş vergi varlıklarına ilişkin hesap veya değer düzeltmesinden kaynaklanan tutarlar.
- İlgili ülkenin cari hesap döneminde yürürlükteki kurumlar vergisi oranındaki bir değişiklikten kaynaklanan ertelenmiş vergi gideri (*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 edilmeyecektir.*)
- Vergi kredilerinin oluşturulmasıyla ilgili hesaplanan ertelenmiş vergi faydası ile vergi kredilerinin kullanımına ilişkin hesaplanan ertelenmiş vergi gideri (*vergi kredisi, mükelleflerin devlete karşı olan vergi borçlarından doğrudan mahsup edebilecekleri ve dolayısıyla mükelleflerin toplam vergi borcunu azaltan bir tutar olduğundan vergiye tabi kazanç tutarını azaltan indirimlerden farklıdır.*)
- Vergi kredilerinin oluşumu ve kullanımından kaynaklanan ertelenmiş vergi giderindeki değişiklikler.
- Cari dönem vergi zararına ilişkin ertelenmiş vergi varlığı olarak muhasebeleştirilemeyen tutarlar (*zararın olduğu hesap döneminde kaydedilmesi gereken bir ertelenmiş*

vergi varlığının ilgili muhasebeleştirme kriterinin karşılanmaması nedeniyle kaydedilmemiş olması halinde, ilgili hesap döneminde varsayımsal bir ertelenmiş vergi varlığı oluşturulacak ve toplam ertelenmiş vergi düzeltme tutarından indirilecektir.)

- **Ertelenmiş Vergi Giderine Yapılan İlaveler**

Tebliğde ertelenmiş vergi düzeltme tutarına aşağıdaki unsurların ilave edilmesi gerektiği belirtilmektedir:

- i. Belirsiz bir vergi pozisyonuyla ilgili ertelenmiş vergi giderine ilişkin yapılan ödemeler.
- ii. Önceki dönem ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin ters kayıtlı kapatılması.

- **İşletme Bazlı Zarara İlişkin Ertelenmiş Vergi Varlığının Yeniden Tespiti**

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, işletme bazlı zararın olduğu hesap döneminde asgari kurumlar vergisi oranı üzerinden yeniden hesaplanabilecektir. Bu kapsamda toplam ertelenmiş vergi düzeltme tutarı, yapılan yeniden hesaplama nedeniyle ertelenmiş vergi varlığında oluşan artış tutarı kadar azaltılmış olacaktır.

- **Takip Kapsamına Alınan ve Ters Kayıtlı Kapatılmayan Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri**

Ertelenmiş vergi yükümlülüğü hesaplarına alınan tutarların, takip eden beş hesap dönemi boyunca ilgili dönemlerin kapsanan vergilerinde indirim konusu yapılmaması durumunda, ertelenmiş vergi yükümlülüğü hesabına alındığı dönemin kapsanan vergilerinde dikkate alınan ancak sonraki dönemlerde kapsanan vergilerden indirilmeyen vergiler, hesaba alınan ilgili dönemin düzeltilmesi suretiyle dikkate alınacaktır.

- **Ülkesel Bazlı Zarar Seçimi**

Tebliğde, ülkesel bazlı zarar seçiminin, ilgili hesap dönemindeki net ülkesel bazlı zararın asgari kurumlar vergisi oranı ile çarpılmasıyla hesaplanan tutarın “ertelenmiş vergi varlığı” olarak kabul edilmesine ve mükellefin tercih etmesi halinde bu tutarın sonraki dönemlerde vergi yükü hesabında kapsanan vergi olarak kullanılmasına imkan tanıdığı belirtilmiştir.

Söz konusu seçim kapsamında, ülkesel bazlı zararlar için varsayımsal bir ertelenmiş vergi varlığı oluşturularak sonraki dönemlere devrine izin verilecek ve ertelenmiş vergi muhasebesine ilişkin ertelenmiş vergi muhasebesi kurallarının yerine Tebliğin ilgili bölümünde yer alan özel düzenlemeler uygulanacaktır.

- **Önceki Hesap Dönemlerine İlişkin Kapsanan Vergilerde Yapılan Düzeltmeler**

Bağlı işletmenin geçmiş hesap dönemlerine ilişkin kapsanan vergilerinde düzeltme yapılması gerektiğinde, önceki hesap dönemine ait kapsanan vergilerde artış olarak dikkate alınması gereken tutarlar, cari hesap döneminin kapsanan vergilerine eklenecektir.

Buna karşılık, önceki hesap dönemine ait kapsanan vergilerinde azalış olarak dikkate alınması gereken bir düzeltme varsa, ilgili hesap dönemi için kapsanan vergilerin yeniden düzeltilmesi ve bu dönemin vergi yükü ile küresel ATV'sinin yeniden hesaplanması gerekmektedir.

Bununla birlikte, söz konusu azalış tutarı ilgili dönemde 1 milyon avro karşılığı Türk lirasını aşmıyorsa, küresel ATV bilgi beyannamesini veren bağlı işletmenin talebi doğrultusunda, cari dönemin kapsanan vergilerinin düzeltilmesini teminen yıllık bir seçim yapılabilecektir. Azalış tutarı belirlenirken her bir hesap dönemindeki toplam artış ve azalışın dikkate alınması gerekmektedir.

7. Vergi Yükünün Hesaplanması ile Küresel ATV'nin Matrahı, Oranı ve Hesabı

7.1. Ülkesel Bazlı Vergi Yükünün Hesaplanması

Ülkesel bazlı vergi yükü, çok uluslu işletme grubunun bir ülkede ilgili hesap döneminde elde ettiği kazanç üzerinden asgari düzeyde vergilenip vergilenmediğini belirlemek ve böylece o ülkenin çok uluslu işletme grubu açısından "düşük vergili" sayılıp sayılmayacağını tespit etmek için kullanılacaktır.

Bu oran, çok uluslu işletme grubunun her bir hesap dönemi için ülkedeki tüm bağlı işletmeler için hesaplanan düzeltilmiş kapsanan vergilerin toplamının, aynı ülkedeki net ülkesel bazlı kazançta bölünmesiyle elde edilecek ve sonuç virgülden sonra dördüncü basamağa yuvarlanarak yüzdesel olarak kullanılacaktır (*örneğin, ülkesel bazlı vergi yükünün %14,12346 olarak hesaplandığı durumda oran %14,1235 olarak dikkate alınacaktır*).

Ülkesel bazlı vergi yükü, çok uluslu işletme grubunun bir hesap dönemi içinde net ülkesel bazlı zararının bulunduğu ülkeler için hesaplanmayacaktır. Düzeltilmiş kapsanan vergiler, ilgili ülkedeki her bir bağlı işletme için hesaplanan düzeltilmiş kapsanan vergilerin toplamından; net ülkesel bazlı kazanç veya zarar ise aynı ülkede bulunan tüm bağlı işletmelerin işletme bazlı kazanç veya zararlarının toplamından oluşmaktadır. Ayrıca grup işletmesi olmayan kişiler tarafından elde tutulan mülkiyet paylarına atfedilebilen vergiler ve kazançlar, ülkesel bazlı vergi yükünün belirlenmesinde dikkate alınacaktır.

Tebliğde 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 hesaplanacağı belirtilmiştir. Bu kapsamda, ülkesel bazlı vergi yükü hesaplamasına dahil edilmeyen üç farklı bağlı işletme türü bulunmaktadır:

- i. Bir ülkede bulunan yatırım ve sigorta yatırım işletmelerinin kazanç ve vergileri.
- ii. Azınlık payına sahip olunan bağlı işletmelerin (*nihai ana işletmenin, doğrudan veya dolaylı olarak %30 veya daha az bir mülkiyet payına sahip olduğu bağlı işletmeler*) kazanç ve vergileri.
- iii. Devletsiz bağlı işletmeler.

7.2. Küresel ATV'nin Matrahı, Oranı ve Hesabı

Küresel ATV oranı, asgari kurumlar vergisi oranı ile ilgili hesap dönemindeki ülkesel bazlı vergi yükü arasındaki sıfırdan büyük fark olacaktır (*örneğin, ülkesel bazlı vergi yükününün %8,18 olması durumunda küresel ATV oranı %6,82 olarak hesaplanır*).

Çok uluslu işletme grubunun, net ülkesel bazlı kazançta sahip olduğu bir ülkede düzeltilmiş kapsanan vergilerin sıfırdan küçük olması durumunda, söz konusu ülkedeki küresel ATV oranı asgari kurumlar vergisi oranını aşacaktır (*örneğin, ülkesel bazlı vergi yükününün negatif bir değer (-%4) olarak hesaplanması durumunda küresel ATV oranı %19 olarak hesaplanır*).

Tebliğde, hesaplanan negatif düzeltilmiş kapsanan vergiler nedeniyle küresel ATV oranının asgari kurumlar vergisi oranını aşması durumunda, çok uluslu işletme grubu negatif vergi gideri prosedürünü uygulayacağı belirtilmektedir. Bu durumda, çok uluslu işletme grubu negatif vergi gideri tutarını ilgili hesap dönemi için hesaplanan toplam düzeltilmiş kapsanan vergi tutarından indirecek ve sonraki dönemlere devredilebilen vergi gideri fazlası hesabı oluşturacaktır.

Çok uluslu işletme grubunun küresel ATV oranının asgari kurumlar vergisi oranını aştığı bir hesap döneminde negatif vergi gideri tutarı, negatif düzeltilmiş kapsanan vergi tutarına eşit olacaktır (*örneğin, çok uluslu işletme grubunun bir ülkeye ilişkin 100 € net ülkesel bazlı kazanç ve (-5 €) düzeltilmiş kapsanan vergi hesaplaması durumunda negatif vergi gideri (-5 €) olarak hesaplanacaktır*).

Küresel ATV matrahı, net ülkesel bazlı kazanç tutarından REF kazanç indirimi tutarının indirilmesi suretiyle hesaplanacaktır. REF kazanç indirimi tutarı, bir ülkede bulunan bağlı işletmelerin çalışanlarının yıllık toplam brüt ücretlerinin %5'i (*brüt ücret indirim tutarı- 2024 yılı için 9,8%*) ile maddi duran varlıklarının net defter değerinin %5'inin (*maddi duran varlık indirim tutarı - 2024 yılı için 7,8%*) toplamı olarak hesaplanacaktır.

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 tutar olarak belirlenmiştir. Öte yandan,

- çok uluslu işletme grubu tarafından doğrudan veya dolaylı olarak adli veya idari bir başvuru yoluyla ihtilaf konusu yapılan nitelikli yerel ATV tutarı,
- 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,

ödenen nitelikli yerel ATV kapsamında değerlendirilemeyecektir.

İhtilafa konu olduğu için küresel ATV'den mahsup edilemeyen nitelikli yerel ATV tutarı, söz konusu tutarın ödendiği veya ihtilafın sona erdiği hesap dönemi için ödenen nitelikli yerel ATV olarak dikkate alınacaktır.

Tebliğde, bir bağlı işletmenin işletme bazlı kazancının ülkesel bazlı kazançla bölünmesiyle bulunan oranın, ilgili ülke için hesaplanan küresel ATV tutarıyla çarpılması sonucunda bu bağlı işletmenin küresel ATV tutarı hesaplanacağı belirtilmiştir. Bu kapsamda, küresel ATV tutarının hesaplanması için aşağıdaki formüle yer verilmiştir:

Küresel ATV Tutarı = [Hesaplanan Küresel ATV Tutarı x (Bağlı İşletmenin İşletme Bazlı Kazanç Tutarı / Ülkesel Bazlı Kazanç Tutarı)]

Ayrıca Tebliğde çok uluslu işletme grubunun faaliyet gösterdiği her ülkede REF kazanç indirimi uygulanacağı, ancak bu indirimin ilgili ülkenin küresel ATV matrahının hesaplanmasında dikkate alınmaması için grup tarafından yıllık seçim yapılabileceği düzenlenmiştir.

Bir bağlı işletmenin çalışanlarının yıllık brüt ücretleri üzerinden hesaplanan brüt ücret indirim tutarının tespitinde, yalnızca REF kapsamındaki çalışanların (*yarı zamanlı çalışanlar da dâhil olmak üzere, bir bağlı işletmenin çalışanları ile çok uluslu işletme grubunun yönetimi ve kontrolü altında, grubun olağan işletme faaliyetlerine katılan bağımsız yüklenicilerin çalışanları*) brüt ücretleri (*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 payları*) dikkate alınacaktır.

Brüt ücret giderlerinin tespitinde, işverenin yaptığı harcamaların çalışana doğrudan ve bireysel bir fayda sağlayıp sağlamadığı dikkate alınacaktır. 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 opsiyonu gibi menfaat ve ödemeler dahildir.

Brüt ücret indirim tutarı, bir hesap dönemi için finansal hesaplarda tahakkuk eden toplam brüt ücret giderleri esas alınarak hesaplanacaktır.

Ancak,

- REF kapsamındaki maddi duran varlıkların defter değerine dâhil edilen brüt ücret giderleri,
- Küresel ATV'den istisna tutulan uluslararası deniz taşımacılığı faaliyetleri ve bu faaliyetle bağlantılı faaliyetlerden elde edilen kazançlara atfedilen çalışanların brüt ücret giderleri

brüt ücret indirim tutarı hesaplamasına dâhil edilmeyecektir. REF kapsamındaki maddi duran varlıkların defter değerine dahil edilen brüt ücret giderleri, maddi duran varlık indirim tutarının tespitinde dikkate

alınacaktır. 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.

Tebliğde bir bağlı işletmenin maddi duran varlıklarının net defter değeri üzerinden hesaplanan maddi duran varlık indirim tutarının tespitinde, bağlı işletmenin bulunduğu ülkedeki REF kapsamındaki maddi duran varlıkların (*maddi duran varlıkların yanı sıra doğal kaynaklar, kiralayanın maddi duran varlıklar üzerindeki kullanım hakları ve maddi duran varlıklara önemli tutarda yatırım yapılmasını gerektiren, gayrimenkulün kullanımı veya doğal kaynakların işletilmesi için devletten alınan bir lisans veya benzer nitelikteki bir ruhsat*) net defter değerlerinin dikkate alınacağı düzenlenmiştir. 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 indirilecektir.

Tebliğde, bir finansal kiralama işleminde kiralayan, finansal hesaplarında, kiralama süresi boyunca maddi duran varlığı kullanma hakkını temsil eden bir 'kullanım hakkı varlığı' oluşturabileceği kabul edilmiştir. ATV uygulaması uyarınca, bir maddi duran varlığa ilişkin olarak kaydedilen söz konusu kullanım hakkı varlığı da maddi duran varlık gibi değerlendirilecektir. Bu nedenle kiralayan, kullanım hakkı varlığının kayıtlı net defter değerini, maddi duran varlık indiriminin tespitinde dikkate alabilecektir. Öte yandan, kiralama amacıyla elde tutulan varlıklar REF kapsamındaki maddi duran varlıkların dışında tutulacaktır.

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 dahil edilecektir.

REF kapsamındaki maddi duran varlıkların net defter değeri ise raporlanan hesap döneminin başı ve sonu itibarıyla nihai ana işletmenin konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında esas alınan net defter değerlerinin ortalaması alınarak hesaplanacaktır. Bu hesaplamada, maddi duran varlıkların birikmiş amortisman, itfa veya tükenme payları çıkarılmış ve brüt ücret giderleri eklenmiş net defter değeri dikkate alınacaktır.

7.3. Yerel ATV'nin Hesaplanması

Yerel ATV uygulamasında, 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 bağlı işletmelerinin vergi yükü ve yerel ATV tutarı, ülkedeki diğer bağlı işletmelerden ayrı olarak hesaplanacaktır.

Bununla birlikte, yerel ATV tutarı mülkiyet payları dikkate alınmaksızın küresel ATV tutarının tamamı üzerinden tespit edilecektir. Yerel ATV'ye esas kazanç veya zarar ise, küresel ATV uygulamasında olduğu gibi, uluslararası kabul görmüş finansal muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanmış ve nihai ana işletmenin konsolide finansal tablolarında yer alan tutarlar üzerinden hesaplanacaktır.

Bu kapsamda, yerel ATV uygulamasında, vergi şeffaf işletmelerin kazanç ve vergileri, Ek 5. maddenin ilgili hükümleri uyarınca doğrudan işletme sahibine veya ilgili iş yerine tahsis edileceğinden, küresel ATV

hesaplamalarında yabancı bir bağı işletme sahibine tahsis edilen şeffaf işletme kazancı, şeffaf işletmenin bulunduğu ülkenin yerel ATV matrahına dâhil edilmeyeceği düzenlenmiştir.

Yerel ATV’de dikkate alınacak düzeltilmiş kapsanan vergiler, Ek 10. maddede düzenlenen özel farklılıklar hariç olmak üzere küresel ATV’deki yöntemle (ertelenmiş vergi muhasebesi hükümleri dahil Kanunun Beşinci Kısımındaki hükümler çerçevesinde) hesaplanacaktır. Bununla birlikte, Ek 4. maddenin altıncı fıkrası yerel ATV hesaplamalarında dikkate alınmayacak; IIR ve UTPR kapsamında hesaplanan küresel ATV tutarları ise yerel ATV hesaplamasında kapsanan vergi olarak değerlendirilmeyecektir.

Sınır ötesi vergiler açısından ise, Ek 4. maddenin dokuzuncu fıkrasında düzenlenen,

- Türkiye’de bulunan bir iş yerine tahsis edilebilen ana merkezin kapsanan vergileri,
- Türkiye’de bulunan bir bağı işletmeye tahsis edilebilen bir CFC kazancı uygulamasına tabi bağı işletme sahibinin kapsanan vergileri,
- Türkiye’de bulunan bir hibrit işletmeye tahsis edilebilen, hibrit işletmenin kazancı üzerinden hesaplanan ve bağı işletme sahibinin adına tahakkuk eden kapsanan vergileri,
- Bağı işletme sahiplerine mülkiyet paylarına ilişkin olarak yapılan dağıtımlar veya kâr dağıtımını sayılan durumlarda bu tutarlar üzerinden Türkiye’de kesilen vergiler hariç, Türkiye’de bulunan dağıtımını yapan bağı işletmeye tahsis edilebilen bir bağı işletme sahibinin kapsanan vergileri

yerel ATV uygulamasında vergi yükünün tespitinde dikkate alınmayacağı belirtilmiştir. Öte yandan, Türkiye’deki bağı işletmelerin yaptıkları kâr dağıtımları üzerinden uygulanan stopajlar, yerel ATV hesaplamasında dağıtımını yapan bağı işletmeye tahsis edilecektir.

Tebliğde ayrıca, düşük vergili bir ülkedeki ana işletmenin yerel IIR uygulamasını seçmesi halinde, kendi küresel ATV’sine ek olarak, aynı ülkedeki düşük vergilendirilen bir bağı işletme için hesaplanan küresel ATV’nin kendisine düşen payı üzerinden de IIR mükellefi olabileceği düzenlenmiştir.

Türkiye’de yerel ve küresel ATV mevzuatında yerel IIR uygulaması tercih edilmemekle birlikte, bu uygulama diğer ülkelerde yürürlükte olabileceğinden Tebliğde yerel IIR uygulamasında ilişkin açıklamalara da yer verilmiştir.

8. Birleşme, Bölünme ve Pay Devri

Tebliğin ilgili bölümünde grup yapısında meydana gelen değişikliklerin genel olarak nasıl ele alınacağına ilişkin açıklamalara yer verilmektedir.

Bu kapsamda, iş ortaklığı iki veya daha fazla kişi veya işletme tarafından müştereken kontrol edilen bir ticari işletme olarak tanımlanmış olup, bu işletmelerin finansal sonuçları, sahiplerinden herhangi birinin finansal tablolarında birebir konsolide edilmek yerine, çok uluslu işletme grubunun konsolide finansal tablolarında özkaynak yöntemiyle raporlanacaktır.

*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 gerekmektedir.*

Nihai ana işletmenin %50'den az mülkiyet payına sahip olduğu işletmeler, müşterek kontrole tabi olsalar dahi, küresel ATV uygulamasında iş ortaklığı olarak kabul edilmeyecektir.

9. Özel Vergileme Durumları

Tebliğin ilgili bölümünde bazı özel yapı ve işletme türlerine yönelik genel nitelikli hükümlere yer verilmektedir.

10. Yerel ve Küresel ATV'nin Vergilendirme Dönemi Beyanı, Tarhı ve Ödenmesi

10.1. Küresel ATV

Küresel ATV, mükelleflerin beyanı üzerine tarh olunacak ve küresel ATV beyannamesi mükelleflerin kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine verilecektir. 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 gerekmektedir. Hesaplanan küresel ATV bulunmaması durumunda dâhi mükellefler tarafından beyanname verilecektir. 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 gönderilecektir.

Küresel ATV mükellefleri, küresel ATV'yi uygulamaya koyan tüm ülkelerde standart bir şablonda sunulacak olan küresel ATV bilgi beyannamesini ilgili vergi idaresine vermekle yükümlü tutulmuştur. 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 verilebilecektir. Böylece, diğer mükelleflerin kendilerine ilişkin müstakil bir bilgi beyannamesi verme yükümlülüğü ortadan kalkmıştır.

Hesaplanan küresel ATV'nin, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen 15. ayın son gününe kadar beyan edilmesi ve aynı süre içerisinde ödenmesi gerekmektedir. Ancak, 2024 hesap dönemi için hesaplanan küresel ATV'nin hesap döneminin kapandığı ayı izleyen 18. ayın son gününe kadar beyan edilmesi ve tahakkuk eden vergiler beyan süresinin son gününe kadar ödenmesi öngörülmüştür.

10.2. Yerel ATV

Tebliğde, çok uluslu işletme grubu tarafından Türkiye’de yerleşik grup üyesi bağlı işletmelerden birinin yetkilendirileceği ve bu işletmenin yerel ATV’nin tamamını kendi adına beyan edip ödeyeceği belirtilmiştir.

Yetkilendirilen mükellef yerel ATV beyannamesinde diğer bağlı işletmelere ilişkin bilgilere de ayrı ayrı yer vereceğinden, yetkilendirilen mükellefin yerel ATV’nin tamamını kendi adına beyan edip ödemesi durumunda, diğer mükelleflerin bu vergiye ilişkin beyan ve ödeme sorumlulukları ortadan kalkacaktır. Öte yandan, verginin tamamının grup adına yetkilendirilen mükellef tarafından ödenmemesi durumunda, aynı çok uluslu işletme grubuna bağlı mükelleflerin verginin ödenmesine ilişkin müştereken ve müteselsilen sorumlulukları devam edecektir.

Türkiye’de bulunan iş ortaklığı grubuna ya da azınlık payına sahip olunan alt gruba (*azınlık payına sahip olunan ana işletme ve onun azınlık payına sahip olunan alt işletmelere*) 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 getirilebilecektir.

Yerel ATV’nin vergilendirme dönemi, hesap dönemi (*nihai ana işletmenin konsolide finansal tablolarının hazırlanmasına esas teşkil eden vergilendirme dönemi*) olarak belirlenmiştir. Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen mükelleflerin vergilendirme dönemi ise özel hesap dönemi olacaktır.

11. Güvenli Limanlar

Güvenli liman, “çok uluslu işletme grubunun asgari kurumlar vergisi oranı veya üzerinde vergilendirilmesi dolayısıyla ilgili kazançları için vergi yükü ve küresel ATV hesaplamasına imkân veren yer” olarak tanımlanmıştır.

Bu kapsamda güvenli liman, küresel ATV’nin sıfır olarak kabul edildiği ve Kanun ile verilen yetki kapsamında belirlenen yerleri ifade etmektedir.

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 yararlanılabilecektir.

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 daimi güvenli liman uygulaması şeklinde dört başlık altında sınıflandırılmaktadır.

11.1. CbCR Güvenli Limanı:

Geçiş dönemi boyunca bir ülkedeki yerel ve küresel ATV tutarı, aşağıdaki şartların herhangi birinin sağlanması durumunda sıfır olarak kabul edilecektir;

- i. Çok uluslu işletme grubunun ilgili hesap dönemine ilişkin CbCR’de, toplam hasılatının 10 milyon avro karşılığı Türk lirasından ve vergi öncesi kârının 1 milyon avro karşılığı Türk lirasından az olması,
- ii. Çok uluslu işletme grubunun ilgili hesap dönemine ilişkin bu ülke için hesaplanan basitleştirilmiş vergi yükünün, geçiş oranına eşit veya bu orandan daha yüksek olması,
- iii. 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 hesaplanacaktır. Basitleştirilmiş kapsanan vergiler ise bir çok uluslu işletme grubunun ilgili ülkeye ilişkin olarak nitelikli finansal tablolarında raporlanan kapsanan vergi 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 alınmayacaktır.

Tebliğde anılan hükmün uygulanması bakımından geçiş döneminin, 31.12.2026 tarihinden önce veya bu tarihte başlayan tüm hesap dönemlerini kapsayacağı 30.06.2028 tarihinden sonra sona eren hesap dönemlerini ise kapsamayacağı düzenlenmiştir.

Geçiş oranı ise 2024, 2025 ve 2026 hesap dönemleri için sırasıyla %15, %16 ve %17 olarak belirlenmiştir.

Nitelikli CbCR, nitelikli finansal tablolar kullanılarak hazırlanmış ve ibraz edilmiş CbCR’yi ifade ederken, 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 etmektedir. 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.

CbCR güvenli liman hükümleri, iş ortaklığı ve iş ortaklığı iştirakleri için bunlar ayrı bir çok uluslu işletme grubunun bağlı işletmeleriymiş gibi uygulanacaktır. Ancak bu durumda, işletme bazlı kazanç veya zarar ile toplam hasılatın tespitinde, nitelikli finansal tablolarda raporlanan tutarların esas alınması gerekmektedir. Azınlık payına sahip olunan bağlı işletmelerin buldukları ülke CbCR güvenli liman

şartlarını sağladığı sürece, bu işletmeler de diğer bağlı işletmelerle aynı şekilde güvenli limandan yararlanabilir.

Tebliğde net gerçekleşmemiş gerçeğe uygun değer zararının, portföy hisseleri hariç olmak üzere, bir mülkiyet payının gerçeğe uygun değerindeki değişimden kaynaklanan zararlarının toplamı olduğu açıklanmıştır. Bu zararlar, işletme bazlı kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen öz sermaye zararı olarak değerlendirilecek; CbCR kayıtlarında dikkate alınan net gerçekleşmemiş gerçeğe uygun değer zararının, bir ülkede 50 milyon avro karşılığı Türk lirasını aşması durumunda ise bu zarar tutarı, CbCR güvenli liman uygulaması kapsamında vergi öncesi kâr veya zarar tutarına ilave edilecektir. Aynı hesap döneminde meydana gelen gerçeğe uygun değer kazanç ve zararları, birbirleriyle mahsuplaştırılabilir.

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 edilecektir.

Tebliğde anılan hükmün uygulanması bakımından geçiş dönemi ibaresinin, 31.12.2025 tarihinde veya öncesinde başlayan ve 31.12.2026 tarihi itibarıyla sona eren hesap dönemlerini ifade edeceği düzenlenmiştir.

12. Geçiş Dönemi

Çok uluslu işletme gruplarının ATV uygulaması kapsamına girmeleri durumunda, Kanunun Beşinci Kısımının uygulanmasında ilgili hesap dönemlerine ilişkin olarak geçici 17. madde hükümleri geçerli olduğu düzenlenmiştir.

12.1. REF kazanç indirimine ilişkin geçiş dönemi uygulaması

REF kazanç indirimi hesaplamalarına ilişkin olarak,

- 2024 hesap dönemi için maddi duran varlıkların net defter değerinin %7,8'i, bağlı işletmelerin çalışanlarının brüt ücretlerinin %9,8'i dikkate alınacaktır.
- Bu oranlar, takip eden dört hesap dönemi boyunca %0,2 azaltılarak uygulanacaktır.
- 2029 hesap döneminden itibaren dört hesap dönemi boyunca ise bu oranlar her hesap dönemi için bağlı işletmelerinin çalışanlarının brüt ücretleri için %0,8, maddi duran varlıklar için ise %0,4 azaltılarak uygulanacaktır.

Tebliğde, bir çok uluslu işletme grubunun hesap döneminin 01.03.2024 tarihinde başlaması durumunda, ilgili hesap dönemi için REF kazanç indirimi tutarlarının hesaplanmasında çalışanların brüt ücretlerinin %9,8'i dikkate alınacağına ilişkin örneğe de yer verilmiştir.

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. Geçiş dönemi için geçerli olan vergi uygulamaları

01.01.2024 tarihinden önceki işlemlerden kaynaklanan ve finansal tablolarda ertelenmiş vergi varlığı veya yükümlülüğü olarak kaydedilen tutarlar, vergi yükünün hesabında dikkate alınacaktır. Bu tutarlar, asgari kurumlar vergisi oranı veya ilgili ülkede uygulanan kurumlar vergisi oranından düşük olanı üzerinden hesaplanacak olmakla birlikte, 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 hesaplanabilecektir.

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 kullanılacaktır.

Bu hükmün uygulanması bakımından ertelenmiş vergi varlığına ilişkin hesap veya değer düzeltmesinden kaynaklanan zarar tutarları, karma CFC vergi düzenlemesi kapsamında oluşan ertelenmiş vergi varlıkları ve yükümlülükleri dikkate alınamayacaktır.

Bu kapsamda, Tebliğde %15 kurumlar vergisi uygulanan bir ülkede bulunan ve 2024 hesap döneminde ATV uygulamasına ilk defa tabi olan (A) bağlı işletmesine ilişkin verilen örnekte, 01.01.2024 tarihinden önce kaydedilen 100 € tutarındaki yerel mali zarar için 15 € ertelenmiş vergi varlığı oluşacağı, söz konusu zararın 2024 hesap döneminde kullanılması halinde bu tutarın ATV hesaplamalarında toplam ertelenmiş vergi düzeltmesine dahil edileceği belirtilmiştir.

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.

Tebliğde ayrıca, geçici 17. maddenin birinci fıkrasının (ç) bendinde belirtilenler dışında, (c) bendi uyarınca hesaplamalarına dâhil edilen ertelenmiş vergi tutarlarının, Ek 4 maddenin dördüncü fıkrasının (a) bendinin (1), (2), (3) ve (4) numaralı alt bentleri ya da Ek 6. maddenin altıncı fıkrasının (b) bendi kapsamındaki herhangi bir düzeltmeye tabi olmadığı belirtilmiştir.

12.3. Geçiş dönemine ilişkin vergi yükünün tespitinde dikkate alınmayan ertelenmiş vergi varlıkları

Geçici 17. maddenin birinci fıkrasının (ç) bendi uyarınca, 30.11.2021 tarihinden sonra gerçekleşen işlemlerden kaynaklanan ve ülkesel bazlı kazanç veya zarar hesaplamasına dahil edilmeyen kalemlere ilişkin ertelenmiş vergi varlıkları, vergi yükünün tespitinde dikkate alınmayacaktır. Dolayısıyla, geçiş döneminden sonraki dönemlerde gerçekleşen işlemlere bağlı olarak oluşan ertelenmiş vergi varlıkları, söz konusu varlıkların geçiş dönemine ilişkin finansal tablolara yansıtılmış olması koşuluyla bu düzenlemeye tabi olacaktır.

30.11.2021 tarihinden sonra ve geçiş döneminin başlangıcından önce, varlıkların bağlı işletmeler arasında devredilmesi durumunda ise, stoklar hariç olmak üzere devralınan varlıkların değeri, bu varlıkların devreden işletmenin defterindeki kayıtlı değerleri esas alınarak belirlenecek olup, küresel ATV'nin tespitinde söz konusu varlıklara ilişkin dikkate alınacak ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri de bu değer üzerinden hesaplanacaktır.

Bu kapsamda, devir işleminin hukuki ya da finansal etkilerinin gerçekleştiği döneme bakılmaksızın, devreden bağlı işletmenin finansal hesaplarına yansıtıldığı tarih dikkate alınacaktır.

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. Varlığın devralan işletmenin finansal hesaplarında gerçeğe uygun değer üzerinden kaydedilmesinden kaynaklanan ek amortisman veya itfa payı, işletme bazlı kazanç veya zarar hesaplamasında dikkate alınmayacaktır.

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 hesaplanacaktır.

İlgili Tebliğ metnine aşağıdaki bağlantı yardımıyla ulaşabilirsiniz:

[Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi Genel Uygulama Tebliği](#)

Saygılarımızla,

Burcu Canpolat

Ortak / Vergi Hizmetleri Lideri

Ertuğrul Gürsesli

Ortak / Uluslararası Vergi
Hizmetleri

M. Ali Ayaz

Direktör / Vergi Hizmetleri