



VERGİ SİRKÜLERİ

Sirküler Tarihi: 30.09.2024

Sirküler No: 2024/37

Konu: 'Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:23) hk;

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:23) 28/9/2024 tarihli ve 32676 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Bu Tebliğde,

- Yerel asgari kurumlar vergisine,
- Yap İşlet ve Devret Modeli ile Kamu Özel İşbirliği Projeleri kapsamında elde edilen kazançlara uygulanacak kurumlar vergisi oranına,
- Fon ve ortaklıklara uygulanan kurumlar vergisi istisnasının gayrimenkul kazançlarının kar dağıtımına bağlanması,
- Serbest bölge istisnasının ihracat gelirleri ile sınırlandırılmasına, - Kurumların yatırım fon ve ortaklıklardan elde ettikleri kazançlara tanınan istisnanın kaldırılmasına,
- Kurumların taşınmaz satış kazançlarına tanınan kurumlar vergisi istisnasının kaldırılmasına,
- Taşınmazların kısmi bölünme suretiyle vergisiz devredilmesi imkanının kaldırılmasına,
- İhracat kazançlarına uygulanan kurumlar vergisi oranı 5 puan indirimli uygulanacağına,
- Türkiye'den yurtdışı mukimi kişi ve kurumlara verilen bazı hizmetlere sağlanan kazanç indiriminin %50'den %80'e çıkarılmasına,
- Ödenmiş sermayesinin en az %50'sine sahip olunan dar mükellef kurumlardan elde edilen kar paylarına istisna uygulanmasına,
- Katılım Finans Kefalet Anonim Şirketine kurumlar vergisi muafiyeti tanınmasına,
- Şirket devirlerinde finansman giderlerinin indirim konusu yapılmasına,

- Yatırım teşvik belgeleri kapsamında hak edilen yatırıma katkı tutarlarının, vergi borçlarından mahsup edilmek suretiyle kullanımına ilişkin açıklamalar yapılmış ve örnek uygulamalara yer verilmiştir.

Tebliğ ile ilgili detaylı açıklamalar aşağıdaki şekildedir;

Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi Düzenlemesi (Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 32/C)

02/8/2024 tarihli R.G'de yayımlanan 7524 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen "Yurt içi asgari kurumlar vergisi" başlıklı 32/C maddesiyle, Kanunun 32 nci ve 32/A maddeleri hükümleri dikkate alınarak hesaplanan kurumlar vergisinin, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %10'undan az olamayacağı düzenlenmiştir.

Bu Tebliğ ile 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ne -söz konusu düzenlemeye ilişkin açıklamaların yer aldığı- "32.5. Yurt içi asgari kurumlar vergisi" başlıklı bölüm eklenmiştir.

Tebliğde yapılan açıklamalar özetle aşağıdaki gibidir.

1) Asgari kurumlar vergisinin mükellefleri

Asgari kurumlar vergisinin mükellefleri, Kurumlar Vergisi Kanununda sayılan mükelleflerdir.

Türkiye'de elde ettikleri kazançlarını kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan etmek zorunda olan dar mükellef kurumlar da asgari kurumlar vergisine tabi bulunmaktadır.

Ayrıca, Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinde yer alan ve vergisi tevkif suretiyle alınan kazanç ve iratların beyanı dar mükelleflerin ihtiyarına bırakılmıştır. Dar mükellef kurumların söz konusu kazanç ve iratlar nedeniyle beyanname vermeleri halinde, bu kurumlar da asgari kurumlar vergisine tabi olacaklardır.

2) Uygulanacak dönem

2025 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlara; özel hesap dönemine tabi olan kurumların ise 2025 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına uygulanacaktır.

Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi geçici vergi dönemleri için de uygulanacaktır.

İlk defa faaliyete başlayan kurumlar hakkında faaliyete başlanılan hesap döneminden itibaren üç hesap dönemi boyunca bu madde hükümleri uygulanmayacaktır.

3) Asgari kurumlar vergisi uygulaması ve hesaplaması

Kurumlar vergisi mükellefleri, kurum geçici ve kurumlar vergisi beyannamelerinde Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci ve 32/A. maddeleri hükümlerini dikkate alarak kurumlar vergilerini hesaplayacaklardır.

Aynı beyannamelerde, ticari bilanço karı/zararına kanunen kabul edilmeyen giderlerini ekleyeceklerdir.

Bu tutarın sıfırdan büyük olması halinde, bu tutardan asgari kurumlar vergisi kapsamı dışında bulunan ve aşağıda belirtilen istisna ve indirimler düşülecektir. Kalan bir tutar bulunması halinde bu tutara %10 oranı uygulanmak suretiyle asgari kurumlar vergisi hesaplanacaktır.

Hesaplanan asgari kurumlar vergisinden, Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci ve 32/A maddeleri hükümleri dikkate alınarak indirimli oran uygulamaları nedeniyle alınmayan vergi tutarları düşüldükten sonra kalan tutarın mükellefin beyanı üzerine hesaplanan vergi tutarını aşması halinde, aşan fark tutar kadar asgari vergi hesaplanacaktır.

Hesaplanan asgari vergiden hesap dönemine ilişkin tevkif suretiyle ödenen kurumlar vergisi ile ödenen geçici vergiler mahsup edilebilecektir.

Mükelleflerin; tasfiye, birleşme, devir ve tam bölünme işlemleri nedeniyle vermiş oldukları beyannamelerinde de asgari kurumlar vergisini hesaplamaları gerekmektedir.

3.1) Yurt içi asgari kurumlar vergisi matrahından düşülecek indirim ve istisnalar

Yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplanırken aşağıdaki istisna ve indirimler asgari kurumlar vergisi matrahından düşülecektir:

- İştirak Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-a)
- Emisyon Primi Kazancı (K.V.K. Mad. 5/1-ç)
- Yatırım Fon ve Ortaklığı Portföy İşletmeciliği Kazancı (K.V.K. Mad. 5/1-d) (Sahip olunan taşınmazlardan elde edilen kazançlar hariç)
- Kooperatiflerde risturn istisnası (KVK Md.5/1-i)
- Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerden Doğan Kazançlarda İstisna (Finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları, kalkınma ve yatırım bankaları ile varlık kiralama şirketlerinin dahil olduğu işlemleri K.V.K. Mad. 5/1-j ve k)
- Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlar
- Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazançlar
- Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Sağlanan Kazançlar
- Ar-Ge ve Tasarım İndirimi
- Girişim Sermayesi Fonu Olarak Ayrılan Tutarlar (K.V.K. Mad. 10/1-g)
- Korumalı İşyeri İndirimi (K.V.K. Mad. 10/1-h)

3.2) Hesaplanan asgari kurumlar vergisinden indirilebilecek “alınmayan vergiler” (Kazanılan haklar)

Hesaplanan asgari kurumlar vergisinden aşağıda sayılan alınmayan vergiler (kazanılmış haklar) indirilebilecek ve ödenmesi gereken yurt içi asgari kurumlar vergisi bu şekilde belirlenecektir.

- Payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurumların beş hesap dönemine ait kurum kazançlarına uygulanan 2 puan indirim.
- İhracat yapan kurumların münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançlarına uygulanan 5 puan indirim.
- Sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarına uygulanan 1 puan indirim nedeniyle ödenmeyen vergi.
- 2/8/2024 tarihten önce Sanayi ve Teknoloji Bakanlığında alınan teşvik belgeleri kapsamındaki yatırıma katkı tutarları ile sınırlı olmak üzere, mükelleflerin kendi beyannameleri üzerinde Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesi hükmüne istinaden indirimli kurumlar vergisi uygulaması nedeniyle ödemedikleri kurumlar vergisi.

Tebliğde yapılan açıklamalarla birlikte konuya ilişkin formülasyon aşağıdaki şekilde gösterilebilir:

Ödenecek Asgari Kurumlar Vergisi = [(Ticari Bilanço Karı + KKEG) – Düşülen İstisna ve indirimler] X %10 – Alınmayan Vergiler

3.3) Geçmiş yıl zararları

Beyannamelerde indirim konusu yapılan geçmiş yıl zararları asgari kurumlar vergisi matrahından düşülmeyecek ve asgari kurumlar vergisinin hesaplanmasında dikkate alınacaktır.

3.4) Diğer indirimler veya Diğer indirimler ve istisnalar

Kurumlar vergisi beyannamesinin “Diğer indirimler” veya “Diğer indirimler ve istisnalar” satırlarında gösterilmekle birlikte, mahiyet itibarıyla indirim veya istisna kapsamında olmayıp, daha çok vergi matrahının doğru hesaplanması amacıyla beyannamenin bu satırlarına yazılan (Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile Vergi Usul Kanunu hükümleri arasındaki değerlendirme farkları, örtülü sermaye kabul edilen borçlanmalarda borç alan kurum nezdinde Türk Lirası’nın değer kazanması sonucu oluşan kur farkı gelirleri, kıdem tazminatı karşılığı iptali, vergi borçlarına mahsup edilen ve gelir olarak dikkate alınan 193 sayılı Kanunun mükerrer 121 inci maddesi kapsamındaki indirim hakkı gibi) tutarlar üzerinden asgari kurumlar vergisi hesaplanmayacaktır.

Yürürlükte bulunan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında, vergilendirme hakkının ilgili ülkede bulunması nedeniyle Türkiye’nin vergi alma hakkı olmadığı veya söz konusu kazançların Türkiye’de istisna edilmesi gerektiği durumlarda, elde edilen ve kurum kazancına dâhil edilerek beyannamenin “Diğer indirimler” ile “Diğer indirimler ve istisnalar” satırlarında matrahtan indirim konusu yapılan tutarlar asgari kurumlar vergisinin kapsamına girmeyecektir. Ayrıca, yürürlükte bulunan ikili veya çok taraflı diğer uluslararası anlaşmalar uyarınca, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar da kapsamda değildir.

Ancak, 5520 sayılı Kanun ile diğer Kanunlarda yer alan istisna ve indirimlerin, kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırlarında gösterilerek indirim konusu yapılması gerekmekte olup, ilgili satırı bulunmayan istisna ve indirimlerin ilgisine göre beyannamenin “Diğer indirimler ve istisnalar” veya “Diğer indirimler” bölümlerinde gösterilerek vergiye tabi matrahın tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Bu şekilde indirim konusu yapılan istisna ve indirimler de asgari kurumlar vergisi kapsamına girecektir.

4) Örnekler:

Tebliğde, yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplamalarına yönelik olarak 8 farklı örneğe yer verilmiştir. Söz konusu örneklerin konuları aşağıdaki gibidir:

- Örnek 1: Kurumlar vergisinin, asgari kurumlar vergisinden fazla olduğu durum.
- Örnek 2: Ticari bilanço zararı olan bir kurumun kanunen kabul edilmeyen giderler üzerinden asgari kurumlar vergisi hesaplaması.
- Örnek 3: İştirak kazancı, iştirak hissesi satış kazancı ve teknoloji geliştirme bölgeleri kazanç istisnası ile asgari kurumlar vergisi hesaplaması.
- Örnek 4: Yatırım teşvik belgesi kapsamında indirimli kurumlar vergisine tabi kazançların asgari kurumlar vergisi hesaplamasına etkisi.
- Örnek 5: Kur korumalı mevduat hesaplarından elde edilen kazançların ve geçmiş yıl zararlarının asgari kurumlar vergisi üzerindeki etkisi.
- Örnek 6: İhracat kazançları ve serbest bölgelerde elde edilen kazançlar üzerinden asgari kurumlar vergisi hesaplaması.
- Örnek 7: Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarının taşınmaz satış kazançlarının asgari kurumlar vergisi hesaplamasına etkisi.
- Örnek 8: Yurt dışı iştirak kazançları ve sınai mülkiyet haklarından elde edilen kazançların asgari kurumlar vergisi hesaplaması.

Örnek 1: (A) A.Ş.'nin 2025 hesap dönemine ilişkin ticari bilanço karı 1.000.000 TL, kanunen kabul edilmeyen gideri 200.000 TL'dir. Buna göre, anılan kurumun asgari kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

	Kurumlar vergisi	Asgari kurumlar vergisi
Ticari bilanço kan	1.000.000	1.000.000
KKEG	200.000	200.000
İstisnalar ve indirimler	0	0
Kurumlar vergisi matrahı	1.200.000	1.200.000
Hesaplanan kurumlar vergisi	(1.200.000 x %25) 300.000	(1.200.000 x %10) 120.000
Ödenecek kurumlar vergisi		300.000

(A) A.Ş.'nin, indirim ve istisnalar ile geçmiş yıl zararları bulunmaması nedeniyle hesaplanan kurumlar vergisi, asgari kurumlar vergisinden fazla olduğundan, hesaplanan kurumlar vergisi 300.000 TL olarak dikkate alınacaktır.

Örnek 2: (B) A.Ş.'nin 2025 hesap dönemine ilişkin ticari bilanço zararı 1.000.000 TL, kanunen kabul edilmeyen gideri 1.200.000 TL'dir. Buna göre, anılan kurumun asgari kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

	Kurumlar vergisi	Asgari kurumlar vergisi
Ticari bilanço zararı	1.000.000	1.000.000
KKEG	1.200.000	1.200.000
İstisnalar ve indirimler	0	0
Kurumlar vergisi matrahı	200.000	200.000
Hesaplanan kurumlar vergisi	(200.000 x %25) 50.000	(200.000 x %10) 20.000
Ödenecek kurumlar vergisi	50.000	

(B) A.Ş.'nin, indirim ve istisnalar ile geçmiş yıl zararları bulunmaması nedeniyle hesaplanan kurumlar vergisi, asgari kurumlar vergisinden fazla olduğundan, hesaplanan kurumlar vergisi 50.000 TL olarak dikkate alınacaktır.

Örnek 3: (C) A.Ş.'nin 2025 hesap dönemine ilişkin ticari bilanço karı 4.000.000 TL, kanunen kabul edilmeyen gideri 800.000 TL'dir. Mükellef kurum aynı hesap döneminde 5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesi hükmüne istinaden; 2.000.000 TL iştirak kazancı istisnasından, 800.000 TL iştirak hissesi satış kazancı istisnasından ve 4691 sayılı Kanun kapsamında 500.000 TL teknoloji geliştirme bölgeleri kazanç istisnasından yararlanmış. Adı geçen Kurum ayrıca, 100.000 TL Ar-Ge indirimi ile nakdi sermaye artışı nedeniyle hesapladığı 200.000 TL nakdi sermaye faiz indirimi tutarını beyanname üzerinden indirim konusu yapmıştır. Şirketin beyanname üzerinden indirim konusu yapabileceği geçmiş yıl zararı ise 400.000 TL'dir.

Buna göre, anılan kurumun asgari kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

	Kurumlar vergisi	Asgari kurumlar vergisi
Ticari bilanço karı (a)	4.000.000	4.000.000
KKEG (b)	800.000	800.000
İstisnalar - İştirak kazancı istisnası 2.000.000 TL (c)	3.300.000 (c + ç + d)	2.500.000 (c + d)

- İştirak hissesi satış kazancı istisnası 800.000 TL (ç) - Teknoloji geliştirme bölgeleri kazanç istisnası 500.000 TL (d)		
Geçmiş yıl zarar (e)	400.000	0
İndirimler - Ar-Ge indirimi 100.000 TL (f) - Nakdi sermaye indirimi 200.000 TL (g)	300.000 (f + g)	100.000 (0)
Kurumlar vergisi matrahı	[(a + b) - (c + ç + d + e + f+g)] 800.000	[(a + b) — (c + d + f)] 2.200.000
Hesaplanan kurumlar vergisi	(800.000 x %25) 200.000	(2.200.000 x %10) 220.000
Ödenecek kurumlar vergisi	220.000	

(C) A.Ş.'nin, hesaplanan kurumlar vergisi, asgari kurumlar vergisinden düşük olduğundan, hesaplanan kurumlar vergisi 220.000 TL olarak dikkate alınacaktır.

Örnek 4: (D) A.Ş.'nin 2025 hesap dönemine ilişkin ticari bilanço karı 12.500.000 TL, kanunen kabul edilmeyen gideri 500.000 TL'dir. Şirket, gerçekleştireceği yatırım için 2021 yılında yatırım teşvik belgesi almış ve söz konusu yatırımı 2024 yılında tamamlamıştır. Mükellef kurumun 2025 hesap dönemine ilişkin verdiği kurumlar vergisi beyannamesinde bu yatırımı dolayısıyla indirimli kurumlar vergisine tabi matrahı 4.000.000 TL, indirimli vergi oranı ise %5'tir. Öte yandan, kurumun aktifine kayıtlı taşınmazı, (A) Bankasına olan borç nedeniyle bu dönemde bankaya devredilmiş ve bu işlemde 4.000.000 TL kazanç elde edilmiştir. Kurum ayrıca, 2.000.000 TL Ar-Ge indirimi ile geçmiş dönemlerden devreden 1.000.000 TL yatırım indirimini indirim konusu yapmıştır.

Buna göre, anılan kurumun asgari kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

	Kurumlar vergisi	Asgari kurumlar vergisi
Ticari bilanço kan (a)	12.500.000	12.500.000
KKEG(b)	500.000	500.000
İstisnalar	4.000.000	0

- Bankalara borçlu durumda olanların taşınmaz satış kazancı istisnası 4.000.000 TL(c)	(c)	
İndirimler - Ar-Ge indirimi 2.000.000 TL (ç) - Yatırım indirimi 1.000.000 TL (d)	3.000.000 (ç + d)	2.000.000 (ç)
Kurumlar vergisi matrahı	[(a + b) - (c + ç + d)] 6.000.000	[(a + b)-ç] 11.000.000
Teşvik belgesine istinaden indirimli orana tabi matrah üzerinden hesaplanan vergi (e)	(4.000.000 x %5) 200.000	
Teşvik belgesine göre alınmayan vergi (f)	(4.000.000 x %20) 800.000	
Genel orana tabi matrah üzerinden hesaplanan vergi (g)	(2.000.000 x %25) 500.000	
Hesaplanan kurumlar vergisi	(e + g) 700.000	[(11.000.000 x%10)-f] 300.000
Ödenecek kurumlar vergisi	700.000	

(D) A.Ş.'nin, 1.100.000 TL olarak hesaplanan asgari kurumlar vergisinden, 32/A maddesi kapsamında teşvik belgesine göre alınmayan 800.000 TL verginin düşülmesi neticesinde asgari kurumlar vergisi 300.000 TL olacaktır. (D) A.Ş.'nin, beyanına göre 700.000 TL olarak hesaplanan kurumlar vergisi, asgari kurumlar vergisinden fazla olduğundan asgari kurumlar vergisi uygulaması nedeniyle ilave bir vergi ödenmesi söz konusu olmayacaktır.

Örnek 5: (E) A.Ş.'nin 2025 hesap dönemine ilişkin ticari bilanço karı 15.000.000 TL, kur korumalı mevduat hesaplarından elde edilen kazanç istisnası 5.000.000 TL ve geçmiş yıl zararları 5.000.000 TL'dir. Şirketin 2/8/2024 tarihinden önce aldığı yatırım teşvik belgesi kapsamında 2025 hesap dönemine ilişkin verdiği kurumlar vergisi beyannamesinde bu yatırımı dolayısıyla 2.000.000 TL matraha indirimli kurumlar vergisi uygulama hakkı bulunmakta olup indirimli vergi oranı ise %5'tir.

Buna göre, anılan kurumun asgari kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

	Kurumlar vergisi	Asgari kurumlar vergisi
Ticari bilanço kan (a)	15.000.000	15.000.000
İstisnalar - Kur korumalı mevduat hesaplarından elde edilen kazanç istisnası (b)	5.000.000 (b)	0
Geçmiş yıl zararları (c)	5.000.000	0
Kurumlar vergisi matrahı (ç)	(a - b - c) 5.000.000	15.000.000 (a)
Teşvik belgesine istinaden indirimli orana tabi matrah üzerinden hesaplanan vergi (d)	(2.000.000 x %5) 100.000	
Teşvik belgesine göre alınmayan vergi (e)	(2.000.000 x %20) 400.000	
Genel orana tabi matrah üzerinden hesaplanan vergi (f)	(3.000.000 x %25) 750.000	
Hesaplanan kurumlar vergisi	(d + f) 850.000	[(15.000.000 x %10)-e] 1.100.000
Ödenecek kurumlar vergisi	1.100.000	

(E) A.Ş.'nin, 1.500.000 TL olarak hesaplanan asgari kurumlar vergisinden, 32/A maddesi kapsamında teşvik belgesine göre alınmayan 400.000 TL verginin düşülmesi neticesinde asgari kurumlar vergisi 1.100.000 TL olacaktır. Bu tutar (E) A.Ş.'nin, beyanına göre 850.000 TL olarak hesaplanan kurumlar vergisinden yüksek olduğundan, hesaplanan kurumlar vergisi 1.100.000 TL olarak dikkate alınacaktır.

Örnek 6: (F) A.Ş.'nin 2025 hesap dönemine ilişkin ticari bilanço karı 10.000.000 TL, kanunen kabul edilmeyen gideri 1.000.000 TL'dir. Şirketin ihracattan elde ettiği ve ilgili hükümlere göre 5 puan indirimli orana tabi tutacağı kazancı ise 2.000.000 TL'dir. Öte yandan, kurumun serbest bölgede faaliyette bulunan şubesinden elde ettiği istisna kazancı 1.000.000 TL, sınai mülkiyet hakları istisna satış kazancı 4.000.000 TL'dir.

Kurum ayrıca, 2.000.000 TL nakdi sermaye faiz indirimini matrahından indirim konusu yapmıştır.

Buna göre, anılan kurumun asgari kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

	Kurumlar vergisi	Asgari kurumlar vergisi
Ticari bilanço kan (a)	10.000.000	10.000.000
KKEG (b)	1.000.000	1.000.000
İstisnalar	5.000.000	1.000.000
- Serbest bölge kazanç istisnası 1.000.000 TL(c) - Sınai mülkiyet hakları kazanç istisnası 4.000.000 TL (ç)	(c + ç)	(C)
İndirimler - Nakdi sermaye indirimi 2.000.000 TL (d)	2.000.000 (d)	0
Kurumlar vergisi matrahı	[(a + b) — (c + ç + d)] 4.000.000	[(a + b) - c] 10.000.000
İhracat kazancı üzerinden 5 puan indirimli orana göre hesaplanan vergi (e)	(2.000.000 x %20) 400.000	
İhracat oran indirimi kaynaklı alınmayan vergi (f)	(2.000.000 x %5) 100.000	
Genel orana tabi matrah üzerinden hesaplanan vergi (g)	(2.000.000 x %25) 500.000	
Hesaplanan kurumlar vergisi	(e + g) 900.000	[(10.000.000 x %10) - f] 900.000

Ödenecek kurumlar vergisi	900.000
---------------------------	----------------

(F) A.Ş.'nin, 1.000.000 TL olarak hesaplanan asgari kurumlar vergisinden, 5520 sayılı Kanunun 32 nci maddesinin yedinci fıkrası kapsamında ihracat yapan şirketlere tanınan 5 puanlık indirimden dolayı alınmayan 100.000 TL'lik verginin düşülmesi neticesinde asgari kurumlar vergisi 900.000 TL olarak hesaplanacaktır. Bu durumda (F) A.Ş.'nin hesaplanan kurumlar vergisi, asgari kurumlar vergisiyle aynı olduğundan, hesaplanan kurumlar vergisi 900.000 TL olacaktır.

Örnek 7: (G) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.'nin 2025 hesap dönemine ilişkin ticari bilanço karı 5.000.000 TL olup kazancının tamamı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi uyarınca vergiden istisnadır. Bu kazancın 3.000.000 TL'si kurumun aktifine kayıtlı taşınmazlardan elde ettiği satış kazancı ve kira gelirlerinden oluşmaktadır.

Buna göre, anılan kurumun asgari kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

	Kurumlar vergisi	Asgari kurumlar vergisi
Ticari bilanço karı (a)	5.000.000	5.000.000
GYO kazanç istisnası taşınmaz gelirleri dışındaki gelirleri (b)	2.000.000	2.000.000
GYO kazanç istisnası taşınmaz gelirleri (c)	3.000.000	0
Kurumlar vergisi matrahı (ç)	(a - b - c) 0	(a-b) 3.000.000
Hesaplanan kurumlar vergisi (d)	0	(3.000.000 x %10) 300.000
Ödenecek kurumlar vergisi		300.000

(G) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.'nin, istisna nedeniyle hesaplanan kurumlar vergisi çıkmamaktadır. Hesaplanan asgari kurumlar vergisi ise 300.000 TL olduğundan, hesaplanan kurumlar vergisi 300.000 TL olarak dikkate alınacaktır.

Örnek 8: (H) A.Ş.'nin 2025 hesap dönemine ilişkin ticari bilanço karı 7.000.000 TL, sınai mülkiyet hakları istisna satış kazancı 4.000.000 TL'dir. Mükellef kurum aynı hesap döneminde;

- 5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi hükmüne istinaden 1.000.000 TL yurt dışı iştirak kazancı istisnasından yararlanmış ve (A) Ülkesinde bu kazanç üzerinden 150.000 TL kurumlar vergisi ödenmiştir.

- 5520 sayılı Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendine göre (B) Ülkesinde 800.000 TL kazanç elde etmiş ve bu ülkede kazanç üzerinden 50.000 TL kurumlar vergisi ödenmiştir.

Bu kapsamda, %10 ve üzeri vergi yükü taşıyan yurt dışı kaynaklı istisna kazançlar üzerinden halihazırda %10 vergi hesaplanmış olduğundan, asgari vergi hesaplamasında bu istisna kazançların düşülmesi gerekmektedir. Öte yandan, %10 vergi yükü taşımayan yurt dışı kaynaklı istisna kazançların ise, taşıdığı vergi yüküne isabet eden kazanç kısmı asgari vergi matrahından düşülebilecektir.

Buna göre, anılan kurumun yurt içi asgari kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Ticari bilanço kan (a)
İstisnalar - Yurt dışı iştirak kazancı istisnası 1.000.000 TL(b) - Yurt dışı inşaat, onanın, montaj ve teknik hizmet kazanç istisnası 800.000 TL (c) - % 10 vergi yüküne isabet eden istisna kazanç kısmı (50.000/0,1=) 500.000 TL)
- Sınai mülkiyet hakları kazanç istisnası 4.000.000 TL (ç)
Kurumlar vergisi matrahı
Hesaplanan kurumlar vergisi
Ödenecek kurumlar vergisi

(H) A.Ş.'nin hesaplanan kurumlar vergisi, asgari kurumlar vergisinden düşük olduğundan, hesaplanan kurumlar vergisi 550.000 TL olarak dikkate alınacaktır.

5520 sayılı Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi hükmüne istinaden 1.000.000 TL yurt dışı iştirak kazancı istisnasına ilişkin (A) Ülkesinde oluşan vergi yükü (150.000/1.000.000 =%15) %10'u aştığından, yurt dışı iştirak kazancı asgari vergi hesaplaması dışında tutulmuştur.

5520 sayılı Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi hükmüne istinaden istisna kapsamında olan 800.000 TL kazanç üzerinden yurt dışında ödenen 50.000 TL'lik verginin asgari vergi oranı dikkate alınarak hesaplanan (50.000/0,1) 500.000 TL'si asgari vergi uygulamasına tabi olmayacak, kalan 300.000 TL üzerinden ise asgari vergi hesaplanacaktır.

Hak kazanılan yatırıma katkı tutarından diğer vergi borçlarından terkin yoluyla yararlanılması

Bu Tebliğ ile aynı tebliğe "**32.2.13. Hak kazanılan yatırıma katkı tutarından diğer vergi borçlarından terkin yoluyla yararlanılması**" başlıklı yeni bir bölüm eklenmiştir. Bu bölümde, yatırımlardan elde edilen katkıların diğer vergi borçlarına karşılık terkin edilmesi imkanıyla ilgili açıklamalara yer verilmiştir.

Düzenlemenin Genel Çerçevesi

Kurumlar Vergisi Kanununun mevcut 32/A maddesinde yer alan indirimli kurumlar vergisinde, mükellefler yatırım teşvik belgesi kapsamında yapmış oldukları yatırımlar nedeniyle hak kazandıkları yatırıma katkı tutarlarını, gerek yatırım tamamlandıktan sonra elde ettikleri gelirlerine, gerekse de yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden elde ettikleri gelirlerine indirimli oranda kurumlar vergisi uygulamak suretiyle kullanabilmektedirler.

26.10.2021 tarihli R.G'de yayımlanan 7338 Sayılı Kanun ile KVK'nin 32/A maddesine eklenen 8 inci fıkrayla; 1/1/2022 tarihinden itibaren yapılacak yatırım harcamalarına uygulanmak üzere, yatırım katkı tutarının %10'luk kısmının, kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı takip eden ikinci ayın sonuna kadar talep edilmesi şartıyla, ÖTV ve KDV hariç olmak üzere tahakkuk etmiş diğer vergi borçlarından (gelir vergisi stopajı ve damga vergisi gibi) terkin edilmek suretiyle kullanılabileceği düzenlenmiştir.

Tebliğde yer alan açıklamalar

Düzenlemeye ilişkin olarak Tebliğde;

- İlgili hesap dönemi başından kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı takip eden ikinci ayın sonuna kadar talep edilmesi şartıyla, ilgili dönem itibarıyla **hak kazanılan yatırıma katkı tutarının %10'luk kısmından, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç olmak üzere tahakkuk etmiş diğer vergi borçlarından terkin edilmek suretiyle yararlanılmasına imkan sağlandığı,**
- Ancak terkin talebinde bulunulabilecek tutarın, hak kazanılan yatırıma katkı tutarından indirimli kurumlar vergisi yoluyla kullanılan yatırıma katkı tutarının düşülmesinden sonra bulunan tutarın **yarısından fazla olamayacağı,**
- Bu uygulamada, diğer vergi borçlarının terkinini suretiyle kullanılan yatırıma katkı tutarının **bir katına isabet eden** yatırıma katkı tutarından da vazgeçildiği kabul edileceği,
- Böylece yatırıma katkı tutarının, diğer vergilerden terkinini talep edilen tutar ile terkin nedeniyle vazgeçilen yatırıma katkı tutarı kadar azalmış olacağı,
- Dolayısıyla, diğer vergilerden terkinini talep edilen tutar ile terkin nedeniyle vazgeçilen yatırıma katkı tutarları için indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılmasının mümkün olmadığı

açıklanmış ve konu hakkında aşağıdaki örneğe yer verilmiştir.

Örnekte;

- Diğer vergi borçlarından terkin edilecek tutar (1. Sınır) 600.000 TL'lik hak edilen yatırıma katkı tutarının %10'u, 60.000 TL olarak hesaplanıyor.
- Terkin talebinde bulunulabilecek üst sınır (2. Sınır) faydalanılan yatırıma katkı tutarından kalan tutarın yarısından fazla olamayacağından, 475.000 TL'lik katkı tutarının yarısı olan 237.500 TL, terkin için belirlenen üst sınır olarak belirleniyor.

- Mükellef, Kasım 2023 dönemine ait gelir vergisi stopajı ve damga vergisi borcu için terkin talebinde bulunmuş, ancak terkin edilebilecek tutar olan 60.000 TL, borcun tamamı olan 80.000 TL'yi karşılamadığından, sadece 60.000 TL'si terkin edilebilmiştir. Bu durumda, terkin talebi sonrasında bir dilekçe verilmesi ve bu tutarın beyannameye yansıtılması gerektiği açıklanıyor.

Örnek: (B) A.Ş.'nin 2023 hesap döneminde başlamış olduğu yatırım teşvik belgesi kapsamındaki komple yeni yatırımının toplam tutarı 10.000.000 TL'dir. 2023 hesap döneminde kısmen işletilmeye başlanan bu yatırımın 2.000.000 TL'lik kısmı 11/3/2023 tarihi itibarıyla gerçekleştirilmiş ve (B) A.Ş. söz konusu yatırımdan 2023 hesap döneminin 3. geçici vergilendirme döneminde 1.000.000 TL kazanç elde etmiştir. (Yatırıma katkı oranı: %30, vergi indirim oranı: %50)

Toplam yatırıma katkı tutarı = Toplam yatırım harcaması x Yatırıma katkı oranı

= 10.000.000 TL x %30

= 3.000.000 TL

2023/3. geçici vergilendirme dönemi Gerçekleştirilen yatırım harcaması itibarıyla hak kazanılan yatırıma katkı tutarı x Yatırıma katkı oranı

= 2.000.000 TL x %30

= 600.000 TL

Buna göre, (B) A.Ş.'nin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki bu yatırımından 2023 hesap döneminin 3. geçici vergilendirme döneminde elde ettiği kazançta uygulanacak indirimli kurumlar vergisi oranı ile yararlanılan yatırıma katkı tutarı aşağıdaki gibi olacaktır.

İndirimli KV oranı = [KV oranı - (KV oranı x Vergi indirim oranı)]

= [%25 - (%25 x %50)] = [%25 - %12,5] = %12,5

- Yatırımdan elde edilen kazanç 1.000.000 TL

- İndirimli KV olmasaydı ödenecek KV (1.000.000 TL x %25): 250.000 TL

- İndirimli orana göre hesaplanan KV (1.000.000 TL x %12,5): 125.000 TL

- Yararlanılan yatırıma katkı tutarı (250.000 TL - 125.000 TL): 125.000 TL

(B) A.Ş.'nin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımının kısmen işletilmesinden 2023 hesap döneminin 3. geçici vergilendirme döneminde elde ettiği 1.000.000 TL kazancına indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle faydalandığı yatırıma katkı tutarı 125.000 TL'dir. Dolayısıyla, yapılan yatırım harcaması nedeniyle 2023 hesap döneminin 3. geçici vergilendirme döneminde hak kazanılan 600.000 TL'lik yatırıma katkı tutarının bu dönemde faydalanılamayan (600.000 TL - 125.000 TL) 475.000 TL'lik kısmından izleyen hesap dönemlerinde bu yatırımdan elde edilen kazançlara indirimli vergi oranı uygulanmak suretiyle yararlanılabilecektir.

Mükellef 22/5/2023 tarihinde vermiş olduğu dilekçeyle, Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinin sekizinci fıkrası kapsamında indirimli kurumlar vergisi uygulaması nedeniyle hesaplanan yatırıma katkı tutarının %10'unun diğer vergi borçlarından terkin edilmek suretiyle kullanılmasını talep etmiştir. Mükellefin Kasım/2023 dönemi gelir vergisi stopajı ve damga vergisi borcu 80.000 TL'dir.

Mükellefin terkin yoluyla yararlanabileceği yatırıma katkı tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

1.sınır:

$$\begin{aligned} \text{Diğer vergi borçlarından terkin edilecek tutar} &= \text{Hak edilen yatırıma katkı tutarı} \times \%10 \\ &= 600.000 \text{ TL} \times \%10 \\ &= 60.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

Buna göre, mükellefin ilgili dönemde diğer vergi borçlarına terkin yoluyla kullanımını talep edebileceği yatırıma katkı tutarı, hak edilen yatırıma katkı tutarının %10'unu geçemeyecektir.

2. sınır:

$$\begin{aligned} \text{Terkin talebinde bulunulabilecek üst sınır} &= (\text{Hak kazanılan yatırıma katkı tutarı} - \\ &\text{yararlanılan yatırıma katkı tutarı}) / 2 \\ &= (600.000 \text{ TL} - 125.000 \text{ TL}) / 2 = 475.000 \text{ TL}/2 \\ &= 237.500 \text{ TL} \end{aligned}$$

(B) A.Ş.'nin terkin talebinde bulunabileceği üst sınır 237.500 TL olup mükellefin terkin edilebilecek vergi borcu söz konusu üst sınırın altında kalmaktadır.

Bununla birlikte, hak kazanılan yatırıma katkı tutarının %10'u olan 60.000 TL, 80.000 TL'lik borç tutarının altında kaldığından, mükellefin 22/5/2023 tarihinde yapmış olduğu başvuru doğrultusunda, hak kazanılan yatırıma katkı tutarının yalnızca 60.000 TL'lik kısmı 80.000 TL tutarındaki diğer vergi borcundan terkin edilebilecektir.

Bu terkin işleminin yapılabilmesi için mükellefin, 2023 hesap döneminin 3. geçici vergilendirme dönemi beyannamesini vermesini müteakiben, yukarıdaki hesaplamaları içeren terkinine ilişkin yeni bir dilekçe vermesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, (B) A.Ş.'nin söz konusu tutarı diğer vergi borçlarından terkin etmesi durumunda, kullanılan tutarın bir katına isabet eden yatırıma katkı tutarından vazgeçilecektir.

$$\text{Vazgeçilen yatırıma katkı tutarı} = \text{Diğer vergi borçlarının terkinini suretiyle kullanılan tutar} \times 1$$

$$\begin{aligned} &= 60.000 \text{ TL} \times 1 \\ &= 60.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

Dolayısıyla, (B) A.Ş.'nin diğer vergilerden terkin ettiği 60.000 TL ile bu tutarın bir katına isabet eden (vazgeçilen yatırıma katkı tutarı) 60.000 TL'nin toplamı olan 120.000 TL indirimli oranda kurumlar vergisine tabi olmayacaktır.

Ayrıca, hak edilen yatırıma katkı tutarından diğer vergi borçlarından terkin yoluyla yararlanılmasına ilişkin söz konusu uygulama 1/1/2022 tarihinden itibaren yapılacak yatırım harcamaları için geçerlidir.

Terkin talebinde bulunan mükelleflerin, her bir geçici vergi ile yıllık beyannamesini ibrazı sonrasında, terkin talep dilekçesindeki hesaplamaları revize etmesi ve yeni bir terkin talep dilekçesi vermesi gerekmektedir. Terkin talebi, her bir yatırım teşvik belgesi bazında ayrı ayrı yapılacaktır.

Mükelleflerin terkin suretiyle kullanacağı yatırıma katkı tutarları, mükellefler tarafından kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınacağından, bu tutarların geçici ve yıllık kurumlar vergisi beyannamelerinde "Zarar Olsa Dahı İndirilecek İstisna ve indirimler" bölümünde yer alan "Diğer indirim ve İstisnalar" satırında gösterilmek suretiyle kurum kazancından indirilmesi mümkündür.

İştirak Kazançları İstisnası

Bu Tebliğ ile 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "5.1. İştirak Kazançları İstisnası" başlıklı bölümü; girişim sermayesi yatırım fonu katılma paylarının fona iadesinden doğan gelirlerin istisna kapsamına alınması, fon ve ortaklıkların taşınmaz gelirlerinin dağıtımına ilişkin getirilen yeni şartlar ve bu düzenlemelere yönelik eklenen örnekler doğrultusunda revize edilmiştir.

Değiştirilen metinde;

- Girişim sermayesi yatırım fonu katılma paylarının fona iadesinden doğan gelirler ve bu fonların katılma paylarının Vergi Usul Kanunu'nun 279. maddesi kapsamında değerlendirilmesinden kaynaklanan değer artış kazançları da kurumlar vergisinden istisna edilen gelirler arasında sayılmıştır.

- 7524 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik uyarınca, fon ve ortaklıkların (emeklilik fonları hariç) iştirak kazançları istisnasından yararlanabilmesi için, taşınmaz gelirlerinin %50'sinin dağıtılması şartına yer verilmiştir.

Buna göre, kar dağıtımı şartını sağlayan ve söz konusu istisnadan faydalanan bu fon ve ortaklıklardan elde edilen kar payları iştirak kazancı istisnasına konu edilemeyecektir. Kar dağıtımı şartını sağlayamayan ve söz konusu istisnadan faydalanamayan fon ve ortaklıklardan elde edilen kar payları ise iştirak kazancı istisnasına konu edilebilecektir. İstisnadan faydalanamayan fon ve ortaklık kazançlarına ilişkin karın izleyen dönemlerde dağıtıldığı durumlarda da, kar payını elde eden kurum tarafından karın elde edildiği dönemde iştirak kazancı istisnasından yararlanılabilecektir.

Yatırım fon ve ortaklıkları, taşınmazlardan elde etmiş olduğu kazancının %50'sini ortaklarına kar payı olarak dağıtması durumunda, Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi hükmüne göre istisnadan yararlanabilmekte olup, taşınmazlardan elde etmiş oldukları kazanç üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 32/C maddesine göre asgari kurumlar vergisi ödemeleri gerekmektedir. Yatırım fon ve ortaklıklarından kar payı elde eden kurumlar vergisi mükelleflerinin, kar payı dağıtımına esas kazançları, fon ve ortaklık bünyesinde genel kurumlar vergisi oranında kurumlar vergisine tabi tutulmadığı için, elde ettikleri kar payının tamamını iştirak kazançları istisnasına konu etmeleri mümkün değildir. Ancak, yatırım fon ve ortaklıkları tarafından ödenen asgari kurumlar vergisinden, kurumlar vergisi mükelleflerinin elde ettiği kar payına isabet eden kısmının tabi olunan kurumlar vergisi oranı dikkate alınarak hesaplanan kazanç kısmı için iştirak kazancı istisnasından faydalanılması mümkündür.

Türkiye'de kurulu fonlar ile yatırım ortaklıklarının kazançlarına ilişkin istisna

7524 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik uyarınca, 1/1/2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere, fon ve yatırım ortaklıklarının kazançlarına istisna uygulanabilmesi için, fon ve ortaklıkların (emeklilik yatırım fonları hariç) sahip oldukları taşınmazlardan elde ettikleri kazançların %50'sini kar payı olarak dağıtmaları şartı getirilmiştir. Bu kar dağıtımı, kazancın elde edildiği hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı izleyen ikinci ayın sonuna kadar yapılmalıdır. Bu

süre içerisinde belirtilen orana kadar karın ortaklara dağıtılmaması durumunda, istisnadan faydalanılması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılacaktır.

Bu Tebliğ ile 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "5.5. Türkiye'de kurulu fonlar ile yatırım ortaklıklarının kazançlarına ilişkin istisna" başlıklı bölümünün sonuna yeni paragraflar eklenmiştir.

Buna göre;

Dağıtılması gereken kazançta dahil olan taşınmaz gelirleri şunlardır:

- Taşınmaz alım satım kazançları,
- Kira gelirleri,
- Taşınmaza dayalı hakların devir ve temlikinden elde edilen kazançlar,
- Taşınmaz inşaat projelerinden elde edilen gelirler,
- Taşınmaz işletme gelirleri gibi doğrudan taşınmazlardan elde ettikleri kazançlar.

Bu şart, yalnızca taşınmazlardan elde edilen kazançlar için geçerli olup, diğer gelirlerin dağıtılması zorunlu değildir. Ancak kar dağıtım şartı sağlanmadığında, taşınmaz gelirleri dahil tüm gelirler istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Kar dağıtımına konu kazanç, bahse konu taşınmazlardan elde edilen kazançlara yönelik olup bu gelirler dışındaki kazançların dağıtım zorunluluğu bulunmamaktadır. Kar dağıtım şartının sağlanmaması durumunda, taşınmaz gelirleri dahil tüm gelirler için istisnadan yararlanılamayacaktır.

Kazancın öngörülen süreden sonra dağıtıldığı durumlarda anılan istisnadan yararlanılamayacaktır.

Faaliyet alanı gereği portföyüne veya aktifine taşınmaz dahil edemeyen ve inşaat projeleri yapamayan fon ve ortaklıkların bahse konu gelirleri bulunmayacağından, bu fon ve ortaklıklar için kar dağıtım şartının aranmayacağı tabiidir.

Dağıtılması gereken kazancın tespitinde, kurumların Türk Ticaret Kanunu uyarınca ayırması zorunlu olan kanuni yedek akçeler dikkate alınabilecek ve taşınmaz gelirlerine isabet eden kanuni yedek akçe tutarı düşüldükten sonraki kazancın %50'si dağıtımına konu edilecektir.

Fon ve ortaklıklar 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesi uyarınca mali tablolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutmakta, ancak anılan Kanunun geçici 33 üncü maddesi hükmü uyarınca, 2024 ve 2025 hesap dönemlerinde, enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kar veya zararları kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alamamaktadır. Ancak dönem karı, enflasyon düzeltmesi sonucuna göre belirlenmektedir.

İştirak hissesi alımı nedeniyle yüklenilen finansman giderlerinin devir sonrası da indirimine imkân tanınması

7440 sayılı Kanun'la, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin üçüncü fıkrasında yapılan değişiklikle, Kanun'un 19. maddesi kapsamında yapılan devirde, iştirak hissesi veya pay alımı dolayısıyla yapılan devir sonrasına ait finansman giderleri, devralan şirkette gider olarak dikkate alınabileceği düzenlenmiştir.

Bu Tebliğ ile konuya ilişkin olarak aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin birinci fıkrası kapsamında;

- iştirak eden şirketin iştirak ettiği şirketi veya

- iştirak edilen şirketin iştirak eden şirketi

devraldığı durumlarda, iştirak hissesi ve pay alımı dolayısıyla yapılan, devir sonrasına tekabül eden ve 1/1/2023 sonrası ortaya çıkan finansman giderlerinin, devralan şirkette indirim konusu yapılması mümkün olacaktır.

Yurt Dışı İştirakin Ödenmiş Sermayesinin En Az %50'sine Sahip Olunması Durumunda İstisna Uygulaması

7491 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle, yurt dışında yerleşik anonim veya limited şirketlerin ödenmiş sermayesinin en az %50'sine sahip olan ve elde ettiği kazancı Türkiye'ye transfer eden kurumlar, bu kazançlarının %50'sini kurumlar vergisinden istisna edebilecektir.

Bu istisnadan faydalanılabilmesi için;

- İştirak edilen şirketin yurt dışında mukim anonim veya limited şirket statüsünde olması,

- İştirak edilen şirketin ödenmiş sermayesinin en az %50'sine sahip olunması,

- Kazancın elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi,

şarttır. İstisnadan faydalanılabilmesi için başkaca bir şart aranmayacaktır.

İstisna uygulamasına yönelik ödenmiş sermayenin en az %50'sine sahip olma şartı açısından, iştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla geçerli olan oran dikkate alınacaktır.

Söz konusu kazançların elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmeyen kısmı için anılan istisnadan yararlanılamayacaktır.

Tebliğde, iştirak edilen yurt dışı mukim kurumlardan elde edilen iştirak kazançları dolayısıyla yurt dışında ödenen ve istisna kazanca tekabül eden kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, Türkiye'deki kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden mahsup edilemeyeceği; diğer taraftan, istisna kapsamında değerlendirilmeyen iştirak kazancının %50'lik kısmı için yurt dışında ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler ise ilgili hesap döneminin kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilebileceği belirtilmiştir.

Taşınmazların Satışında İstisna Uygulaması

7456 sayılı Kanunla kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerine yönelik istisna uygulaması kaldırılmıştır. Öte yandan, Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 16 ncı maddesinde, 15/7/2023 tarihinden önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazlar için taşınmaz satış kazancı istisnasına yönelik hükümlerin uygulanmaya devam edileceği ancak söz konusu istisna oranının %25 olacağı hükmüne yer verilmiştir.

Tebliğde, bu konuya ilişkin olarak yukarıdaki çerçevede açıklamalara yer verilmiştir.

Girişim sermayesi yatırım fonları katılma payları

Bu Tebliğ ile aynı tebliğe "5.6.2.2.4. Girişim sermayesi yatırım fonları katılma payları" başlıklı bölüm eklenmiştir.

Buna göre, Sermaye Piyasası Kurulundan izin alarak faaliyette bulunan girişim sermayesi fonlarının katılma paylarının satışından elde edilecek kazançların %75'i, bu bölümde öngörülen diğer şartların da sağlanması kaydıyla kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

Serbest Bölgelerde Yalnızca Yurt Dışına Satıştan Elde Edilen Kazançlara İstisna Uygulanması

7524 sayılı Kanunla, 1/1/2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin yalnızca yurt dışına satışından elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesna tutularak, imal edilen ürünlerin yurt içine satışı istisna kapsamından çıkarılmıştır.

Tebliğde bu konuya ilişkin olarak aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

- Serbest bölgelerde imal edilen ürünlerin 1/1/2025 tarihinden itibaren yurt içine satışından elde edilen kazançlara kurumlar vergisi istisnası uygulanmayacaktır.
- Serbest bölgede üretim faaliyetinde bulunan üretici firmaların ürünlerini, aynı veya başka bir serbest bölgede faaliyette bulunan ihracatçılara, yurt dışına satılması kaydıyla teslim etmeleri de yurt dışına satış olarak değerlendirilecektir. Bu şekilde ihracat kaydıyla yapılan teslimlerde, üretici firmalar istisnadan yararlanacağından, ihracatı gerçekleştiren firmaların istisnadan yararlanması mümkün değildir.

Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren üç ay içinde ihraç edilmesi zorunludur. Bu sürede ihraç edilmemesi halinde, bu mallara ilişkin yurt dışı satış gerçekleşmemiş olarak değerlendirilecektir.

Bu istisnadan, bölgede yeni faaliyete geçen mükellefler ile faaliyet ruhsatlarında yer alan sürenin dolmasıyla normal vergileme rejimine tabi olacak mükellefler yararlanacaktır.

Ancak,

- Üretim dışı faaliyetlerden,
- Serbest bölge dışında üretilen malların satışından,
- Faaliyet ruhsatında belirtilen alan dışında üretilen malların satışından,
- Serbest bölgede veya serbest bölge dışında fason olarak imal ettirilen ürünlerin satışından,

elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

İstisna uygulamasında, imal edilen ürünlerin sadece yurt dışına yapılan satışından elde edilen kazanç kısmı dikkate alınacaktır.

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin imal ettikleri ürünlerin yurt dışına satışından elde ettikleri kazançların gelir veya kurumlar vergisinden istisna edilebilmesi için;

- Bölgelerde "imalat" faaliyetinde bulunmak üzere almış oldukları ruhsatın bir örneğini,
- Sanayi sicil belgesi ve kapasite raporunun bir örneğini,
- İmalat faaliyetinde kullanılacak araç parkını gösteren bir listeyi,

yeni mükellefiyet tesis ettirenler mükellefiyet tesisinde, durum değişikliklerinde ise (yeni bir alanda imalata başlayacak mükelleflerin bu durumu ruhsatlarına işlettirdikten sonra) değişikliği müteakiben verecekleri ilk geçici vergi beyannamesi ekinde, ilgili vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

Türkiye'den yurtdışı mukimi kişi ve kuramlara verilen hizmetler

Türkiye'de yerleşik olmayan yabancı kişi ve kuruluşlara verilen bazı hizmetlerde (mimarlık, mühendislik, yazılım vb.) 2012'den itibaren elde edilen kazançların %50'si kurum kazancından indirilebiliyordu. 7491 sayılı Kanun ile 1/1/2023'ten itibaren ise bu oran %80'e çıkarıldı. Ancak, bu indirimden yararlanabilmek için kazançların, ilgili dönem beyannamesi verilmeden önce Türkiye'ye transfer edilmesi gerekmektedir.

Bu Tebliğ ile aynı Tebliğin "10.5. Türkiye'den yurtdışı mukimi kişi ve kuramlara verilen hizmetler" başlıklı bölümü değiştirilmiş, söz konusu %50 oranı %80 olarak revize edilmiştir.

Ayrıca Tebliğde 1/1/2023'ten itibaren elde edilen kazançların indirimden yararlanabilmesi için, bu kazançların tamamının yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilme tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmesi gerekmektedir. Kazançların yalnızca bir kısmının transfer edilmesi halinde, indirimden hiç yararlanılamaz. Ayrıca, kazançlar belirtilen süre dışında transfer edilirse, daha sonraki dönemlerde de bu indirim uygulanmaz.

Taşınmazların bölünme kapsamından çıkarılması

7456 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle, 1/1/2024 tarihi itibarıyla, taşınmazlar bölünme kapsamından çıkarılmıştır.

Bu Tebliğ ile aynı tebliğin, "19.2.2.3. İştirak hisselerinin ortaklara verilmesi" başlıklı bölümü revize edilerek, "Taşınmaz" ifadesi bu bölümden tamamen çıkarılmıştır.

Kurumlar vergisi oranı ve geçici vergi

Bilindiği üzere, 15/7/2023 tarihli R.G'de yayımlanan 7456 Sayılı Kanun ile kurumlar vergisi oranı %25 olarak belirlenmiş olup, söz konusu oranın; bankalar, 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring, Finansman ve Tasarruf Finansman Şirketleri Kanunu kapsamındaki şirketler, elektronik ödeme ve para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri ve emeklilik şirketlerinin kurum kazançları için %30 şeklinde uygulanması düzenlenmiştir.

Ayrıca, 2/8/2024 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 7524 Sayılı Kanun ile yap-işlet-devret modeli ve kamu-özel iş birliği projeleri kapsamında elde edilen kazançlar için de kurumlar vergisi oranı %30'a yükseltilmiştir.

Bu Tebliğ ile, aynı Tebliğ'in "32.1. Kurumlar Vergisi Oranı ve Geçici Vergi" başlıklı bölümünde, yukarıda belirtilen düzenlemeler doğrultusunda değişiklik yapılmıştır.

İhracat yapan kurumlar ile üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlarda kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanması

7456 Sayılı Kanun ile ihracat yapan kurumların münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançlarına uygulanan 1 puan indirim 5 puana yükseltilmiş, imalat faaliyetlerinden elde edilen kazançlara uygulanan 1 puanlık indirimde ise herhangi bir değişiklik yapılmamıştır.

Bu Tebliğ ile, aynı Tebliğ'in "**32.1.2. İhracat yapan kurumlar ile üretim faaliyetiyle iştirak eden kurumlarda kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanması**" başlıklı bölümündeki açıklama ve örnekler yukarıda yer alan düzenlemeler doğrultusunda revize edilmiştir.

İhracatı Geliştirme Anonim Şirketi ile Katılım Finans Kefalet Anonim Şirketi'ne İlişkin Düzenlemeler

7341 sayılı Kanun ile 5910 sayılı Kanun'un 18. maddesine eklenen düzenlemeyle, ihracatçıların finansman ihtiyaçlarını karşılamak ve teminat yetersizliği yaşayan ihracatçıların lehine ihracat kredilerine kefalet vermek amacıyla kurulan İhracatı Geliştirme Anonim Şirketi'ne kaynak sağlanması amacıyla ihracat işlemleri üzerinden FOB bedelin onbinde üçüne kadar ödeme yapılması öngörülmüştür. Ayrıca, hizmet sektörlerinden, on altı yaşından büyükler için uygulanan aylık asgari ücretin on katına kadar, Ticaret Bakanlığı tarafından yıllık cirolara göre belirlenen tutarda ilave yıllık aidat tahsil edilmesi de düzenleme kapsamında yer almıştır. Aynı zamanda, bu şirketler, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4. maddesi uyarınca kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

Tebliğde yapılan açıklamalara göre, İhracatı Geliştirme Anonim Şirketi'nin bu muafiyeti, **sadece kuruluş amacına uygun işleri ile sınırlı olmak kaydıyla** geçerlidir. Ayrıca, 7491 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle, **Katılım Finans Kefalet Anonim Şirketi** de aynı şekilde kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

İlgili tebliğe aşağıdaki linkten ulaşabilirsiniz

<https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/kurumlartebliğ23.pdf>

Saygılarımızla,

Boğaziçi Yeminli Mali Müşavirlik ve Denetim A.Ş.