

VERGİ MEVZUATINDA GELİŞMELER

28.09.2024

KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ (SERİ NO: 1)'NDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ (SERİ NO: 23)

28 Eylül 2024 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan [Kurumlar Vergisi Genel Tebliği \(Seri No: 1\)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ \(Seri No: 23\)](#) ile Tebliğde Kurumlar Vergisi Kanununun uygulanmasına ilişkin açıklamalarda yapılan değişiklikler aşağıda Tebliğdeki madde sırasına göre özetlenmiştir.

1- İhracat kredileri için kefalet vermek amacıyla kurulan kurumların kurumlar vergisinden muaf tutulmasına yönelik yasal düzenlenmeye ilişkin açıklamalar Tebliğe eklendi:

Tebliğin “4.17. Bölgesel Yönetim Merkezleri” başlıklı bölümü, “4.17. İhracat kredileri için kefalet vermek amacıyla kurulan kurumlar” başlığıyla yeniden düzenlenmiştir..

7341 sayılı Kanunla 06.11.2021 tarihinden geçerli olarak Kurumlar Vergisi Kanununun “Muafiyetler” başlıklı 4. Maddesinin 1. fıkrasına eklenen p bendi ile İhracat kredileri için kefalet vermek amacıyla kurulan kurumlar, kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

Yapılan değişiklik ile; söz konusu yasal düzenlemeye ilişkin açıklamalar Tebliğe eklendi.

2- Girişim sermayesi yatırım fonu ve ortaklıkları ile diğer yatırım fonu ve ortaklıklarından elde edilen iştirak kazançlarında istisna uygulamasına ilişkin yapılan yasal düzenlemelere ilişkin açıklamalar Tebliğe eklendi:

Tebliğin değişiklik konusu söz konusu bölümü Kurumlar Vergisi Kanununun “İstisnalar” başlıklı 5. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan iştirak kazançlarına ilişkin olup, 3. no.lu alt bendinde sayılan girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen gelirler sayılmaktadır. Söz konusu yasal düzenlemede 7394 sayılı Kanunla 15.04.2022 tarihinden ve 7456 sayılı Kanunla 15.07.2023 tarihinden geçerli olarak yapılan değişikliklerle katılma paylarının fona iadesinden doğan gelirler ile bu fonların katılma paylarının Vergi Usul Kanununun 279. maddesi kapsamında değerlendirilmesinden kaynaklanan değer artış kazançları istisna kapsamına alınmıştır.

Diğer yatırım fonu katılma payları ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen gelirler istisna kapsamına girmemekle birlikte, 5. Maddenin yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançlarında istisna düzenlemesine ilişkin (d) alt bendinde 7524 sayılı Kanunla 1/1/2025 tarihinden geçerli olarak yapılan değişikliklerle, istisnadan faydalanabilmek için yatırım fon ve ortaklıkların (emeklilik yatırım fonları hariç) sahip oldukları taşınmazlardan elde ettikleri kazançların en az %50'sinin, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı izleyen ikinci ayın sonuna kadar kâr payı olarak dağıtılması şartı getirilmiş olup, aynı Kanunla iştirak kazançları istisnasına ilişkin

3. no.lu alt bendinde yapılan değişiklikle bu şartı sağlayamayan diğer yatırım fon ve ortaklık kar payları, iştirak kazancı istisnasına konu edilebilecektir.

Yine 7524 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisine eklenen 32/C maddesi ile diğer yatırım fon ve ortaklıklarının KVK md. 5/(1)-d uyarınca istisna kazançları, asgari kurumlar vergisine tabi hale geldiğinden, kural olarak iştirak kazançları istisnasına konu edilemeyen sözkonusu girişim sermayesi fon ve ortaklıkları dışındaki diğer yatırım fonu ve ortaklıklarının elde edilen gelirlerin asgari kurumlar vergisine isabet eden kısmı iştirak kazanç istisnası karşısındaki durumu değişmiş oldu.

Tebliğin “5.1. İştirak kazançları istisnası” başlıklı bölümü söz konu yasal düzenlemelere uygun şekilde değiştirilmiştir:

Yapılan değişiklikler ile;

- Girişim sermayesi yatırım fonu katılma paylarının fona iadesinden doğan gelirler ile bu fonların katılma paylarının Vergi Usul Kanununun 279. maddesi kapsamında değerlendirilmesinden kaynaklanan değer artış kazançları istisna kapsamına dahil edilmesi yönündeki yasal düzenlemelere ilişkin açıklamalar Tebliğe eklendi.
- Genel kural olarak iştirak kazanç istisnası kapsamında olmayan girişim sermayesi fon ve ortaklıkları dışındaki diğer yatırım fonları ve ortaklıklarından elde edilen gelirlerin, söz konusu diğer fon ve ortaklıklarda kazanç istisnasında kar dağıtım şartını sağlamayan ve istisnadan faydalanamayan kazançlara isabet eden kısmına iştirak kazancı istisna uygulanması yönündeki yasal düzenlemeye ilişkin açıklamalar Tebliğe eklendi.
- 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 mümkün olduğu açıklandı.

3- Ödenmiş sermayesinin en az %50'sine sahip olunan yurt dışı iştiraklerden elde edilen yurt dışı kazanç istisnasına ilişkin yasal düzenlemenin usul ve esasları belirlendi:

Tebliğin “5.2. Yurt dışı iştirak kazançları istisnası” bölümüne “5.2.3. Yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %50'sine sahip olunması durumunda istisna uygulaması” bölümü eklenmiştir.

KVK'nun 5/(1)-b maddesinde Kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri iştirak kazançları belli şartlarla (asgari %10 iştirak payı; en az 1 yıl elde tutulma; asgari %15 vergi yükü taşıma; en geç beyanname tarihine kadar getirilme) kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Söz konusu bende 7491 sayılı kanunla 1/1/2023 tarihinden geçerli olarak eklenen paragraf ile iştirak payını elinde tutan şirketin yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %50'sine sahip olması ve kazancın elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi şartıyla diğer şartlar aranmaksızın yurt dışı iştirak kazancı istisnasının %50 oranında uygulanması imkanı getirilmiştir.

Tebliğe eklenen bölüm ile; Söz konusu yasal düzenlemenin usul ve esasları tebliğe eklendi. Buna göre 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.

4- Yatırım fon ve ortaklarının kazanç istisnasında taşınmazlardan elde edilen kazançların en az %50'sinin dağıtılma şartına ilişkin yasal düzenlemenin usul ve esasları belirlendi:

Tebliğin "5.5. Türkiye'de kurulu fonlar ile yatırım ortaklıklarının kazançlarına ilişkin istisna" başlıklı bölümünün sonuna paragraflar eklenmiştir.

Bilindiği üzere KVK'nun yatırım fon ve ortaklarının kazanç istisnasına ilişkin 5/(1)-d maddesine 7524 sayılı Kanunla 1/1/2025 tarihinden geçerli olarak eklenen fıkra ile bu istisnadan faydalanılabilmesi için fon ve ortaklıkların (emeklilik yatırım fonları hariç) sahip oldukları taşınmazlardan elde ettikleri kazançların en az %50'sinin, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı izleyen ikinci ayın sonuna kadar kâr payı olarak dağıtılması şartı getirilmiştir.

Yapılan eklenen paragraflar ile; Tebliğe eklenen söz konusu paragraflarda söz konusu yasal düzenlemenin uygulanmasına yönelik açıklamalar yapılmıştır. Buna göre;

- Taşınmazlardan elde edilen kazançlardan; 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 kazançlarının anlaşılması gerekmektedir.
- Kar dağıtım şartının sağlanmaması durumunda, taşınmaz gelirleri dahil tüm gelirler için istisnadan yararlanılamayacaktır.
- Kazancın öngörülen süreden sonra dağıtıldığı durumlarda anılan istisnadan yararlanılamayacaktır.
- Dağıtılması gereken %50 kazancın tespitinde taşınmaz gelirlerine isabet eden kanuni yedek akçe tutarı düşülerek ve kalan kazancın %50'si dağıtımına konu edilebilecektir.
- 2024 ve 2025 hesap dönemlerinde dağıtılması gereken kazancın tespitinde, enflasyon düzeltilmesi sonucu bulunan kazancın dikkate alınması gerekmektedir.

5- Kurumların taşınmaz satışlarından elde ettikleri kazançlarında kurumlar vergisi istisnasının kaldırılmasına yönelik yasal düzenlemeye paralel değişiklikler yapıldı:

Tebliğin; a) "5.6. Taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı istisnası" başlığı "5.6. Taşınmaz ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri, rüçhan hakları ile girişim sermayesi yatırım fonları katılma paylarının satış kazancı istisnası" şeklinde değiştirilmiş, "5.6.2. Kurumlar Vergisi Kanununun yayım

tarihinden sonra gerçekleşen satış işlemlerinde istisna uygulaması” başlıklı bölümün üçüncü paragrafı değiştirilmiş,

Tebliğe “5.6.2.2.4. Girişim sermayesi yatırım fonları katılma payları” bölümü eklenmiştir.

Bilindiği üzere 7456 sayılı Kanunla 15/7/2023 tarihinden geçerli olarak Kurumlar Vergisi Kanununun 5/(1)-e maddesinde yapılan değişiklik ile kurumların taşınmaz satışlarından elde ettikleri kazançlarının kurumlar vergisinden istisna edilmesine yönelik uygulamaya son verilmiş, Kanuna eklenen geç. md 16 ile de bu tarih itibarıyla aktifinde yer alan taşınmazlar için taşınmaz satış kazancı istisnasına yönelik hükümlerin uygulanmaya devam edileceği ancak söz konusu istisna oranının %25 olacağı hükmüne yer verilmişti.

Ayrıca aynı Maddede 7394 sayılı Kanunla 15.04.2022 tarihinden geçerli olarak Sermaye Piyasası Kurulundan izin alarak faaliyette bulunan girişim sermayesi fonu katılma paylarının satışından elde edilecekleri kazançlarının %75’i, Maddede öngörülen diğer şartların da sağlanması kaydıyla kurumlar vergisinden istisna edilmesine yönelik düzenleme yapılmıştı.

Yapılan değişiklik ile; Söz konusu yasal düzenlemelere ilişkin açıklamalar Tebliğe eklendi. Buna göre;

- Kurumların taşınmaz satışlarından elde ettikleri kazançlarının kurumlar vergisinden istisna edilmesine yönelik uygulamaya son verilmiştir. Ancak 15/7/2023 tarihinden önce kurumların aktiflerinde yer alan taşınmazların bu tarihten sonraki satışlarından elde edilen kazançlar için istisna %25 olarak uygulanmaya devam edilecektir.
- Sermaye Piyasası Kurulundan izin alarak faaliyette bulunan girişim sermayesi fonu katılma paylarının satışından elde edilecekleri kazançlarının %75’i, bu bölümde öngörülen diğer şartların da sağlanması kaydıyla kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

6- Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin imal ettikleri ürünlerin yurt içine satışından elde ettikleri kazançların istisna kapsamından çıkarılmasına yönelik yasal düzenleme Tebliğe işlendi:

Tebliğin Serbest bölgelerde uygulanan kurumlar vergisi istisnası uygulamasına ilişkin 5.12.3.1.Yasal düzenleme” alt başlıklı bölümünün sonuna paragraflar eklenmiş, “5.12.3.7.1. Genel olarak” alt başlıklı bölüm değiştirilmiştir.

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3. maddesinde 7524 sayılı Kanunla 1/1/2025 tarihinden geçerli olarak yapılan değişiklik ile 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 çıkarılmıştı.

Yapılan değişiklik ile; Söz konusu yasal düzenlemeye ilişkin açıklamalar Tebliğe eklenmiştir. Buna göre;

- 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.

- İhracat kaydıyla yapılan teslimlerde, üretici firmalar istisnadan yararlanacağından, ihracatı gerçekleştiren firmaların istisnadan yararlanması mümkün değildir.
- İhracat kaydıyla yapılan teslimlerde 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 değerlendirilir.

7- İştirak hissesi ve pay alımı dolayısıyla yapılan ve devir sonrasına tekabül eden finansman giderlerinin, devralan şirkette indirim konusu yapılabilmesi yönündeki yasal düzenleme Tebliğe işlendi:

Tebliğin “5.17. Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara isabet eden giderlerin diğer kazançlardan indirilememesi” başlıklı bölümünün sonuna paragraflar eklenmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun istisnalara 5. Maddesinin (3) fıkrasında 7440 sayılı Kanunla 1/1/2023 tarihinden geçerli olarak aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

“Kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilemez. Şu kadar ki iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri, Kanunun 19. maddesi kapsamında yapılan devir işlemleri sonrasına isabet edenler de dâhil olmak üzere, kurum kazancından indirilebilir.”

Yapılan değişiklik ile; İştirak hissesi ve pay alımı dolayısıyla yapılan, devir sonrasına tekabül eden ve 1/1/2023 sonrası ortaya çıkan finansman giderlerinin, devralan şirkette indirim konusu yapılabilmesi yönündeki söz konusu yasal düzenlemeye ilişkin açıklamalar Tebliğe eklendi. Buna göre,

- Kurumlar Vergisi Kanununun 19/1 maddesi kapsamında;
 - İştirak eden şirketin iştirak ettiği şirketi veya
 - İştirak 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.

8- Türkiye’den yurtdışı mukimi kişi ve kurumlara verilen hizmetlerden elde edilen kazancın kurum kazancından indirilbilmesi için Türkiye’ye transfer edilmesi şartı getirilmesi ve indirim oranının %80 olarak değiştirilmesi yönündeki yasal değişiklik Tebliğe işlendi.

Tebliğin;

- “10.5. Türkiye’den yurtdışı mukimi kişi ve kurumlara verilen hizmetler” başlıklı bölümü değiştirilmiş,
- “10.5.1. İndirim kapsamındaki hizmetler” başlıklı bölümündeki “%50’sinin” ibaresi “%80’inin”, “10.5.2.1. İndirimden faydalanabilecek şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konusu” alt başlıklı bölümündeki “%50’sine” ibaresi “%80’ine”, “10.5.3.1. İndirim tutarının tespiti” alt başlıklı bölümlerindeki “%50’si” ibaresi “%80’i”, “10.5.3.3. İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak Türkiye’de

yerleşmiş olmayan kişilere verilen eğitim ve sağlık hizmetlerine ilişkin bildirim ve belgeler” alt başlıklı bölümündeki “%50’sini” ibaresi “%80’ini” olarak değiştirilmiştir.

Tebliğe “10.5.2.6. Kazancın tamamının elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmesi” başlıklı alt bölüm eklenmiştir.

Bilindiği üzere Kurumlar Vergisi Kanununun 10/(1)-ğ maddesinde Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye’de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın belirlene oranda vergiye tabi kurum kazancından indirim düzenlemesi yer almakta olup, 7491 sayılı Kanunla 1/1/2023 tarihinden geçerli olarak indirim için kazancın, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar tamamının Türkiye’ye transfer edilmesi şartı getirilmiş ve oran %80 olarak belirlenmiştir.

Yapılan değişiklik ile; Söz konusu yasal düzenlemenin uygulanmasına yönelik açıklamalar Tebliğe eklendi. Buna göre;

- Türkiye’den yurtdışı mukimi kişi ve kurumlara verilen hizmetlerden elde edilen kazancın kurum kazancından indirilbilmesi için Türkiye’ye transfer edilmesi şartı getirilmesi ve indirim oranının %80 olarak değiştirilmesi yönündeki yasal değişiklik Tebliğe işlendi.
- Söz konusu kazançların tamamının değil bir kısmının Türkiye’ye transfer edilmesi durumunda, transfer edilen kısım da dahil olmak üzere indirimden yararlanılamayacaktır.
- Türkiye’ye bu süre içinde transfer edilmeyen kazançların daha sonraki dönemlerde transfer edilmesi durumunda da söz konusu indirim uygulanmayacaktır.
- Verilen hizmetler karşılığındaki ödemelerin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’de yapılması durumunda, söz konusu faaliyetlerden elde edilen kazançlar için ayrıca Türkiye’ye transfer edilme şartı aranmayacaktır. Örneğin Sağlık alanında faaliyet gösteren (A) A.Ş., yurt dışında mukim Bayan (B)’ye Türkiye’de sağlık hizmeti vermiş ve Bayan (B) tarafından bu hizmet karşılığı ödeme Türkiye’de kredi kartıyla yapılması halinde rilen sağlık hizmeti karşılığındaki ödeme Türkiye’de yapıldığından, indirimden yararlanmak için kazancın Türkiye’ye transfer edilmesi şartı aranmayacaktır.
- Tebliğde verilen örneklere göre;
 - Yazılım alanında faaliyet gösteren şirketin yurt dışında mukim bir şirkete 2023 yılında verdiği yazılım hizmeti karşılığında elde ettiği 800.000 TL kazancın tamamını 30/12/2023 tarihinde Türkiye’ye transfer etmesi halinde indirimden yararlanılması mümkündür.

- Mimarlık alanında faaliyet gösteren şirketin yurt dışında mukim bir şirkete 2023 yılında verdiği mimari çizim hizmeti karşılığında elde ettiği 500.000 TL kazancının; 400.000 TL'sini 10/4/2024 tarihinde, 100.000 TL'sini ise 5/7/2024 tarihinde Türkiye'ye transfer etmesi halinde indirimden yararlanılması mümkün değildir.
- Sağlık alanında faaliyet gösteren şirketin yurt dışında mukim Bayan (B)'ye Türkiye'de sağlık hizmeti vermiş ve Bayan (B) tarafından bu hizmet karşılığı ödeme Türkiye'de kredi kartıyla yapması halinde ödeme Türkiye'de yapıldığından, indirimden yararlanmak için kazancın Türkiye'ye transfer edilmesi şartı aranmayacaktır.

9- Taşınmazlar kısmi bölünme kapsamından çıkarılmasına yönelik yasal düzenleme Tebliğe işlendi:

Tebliğin; “19.2.2. Kısmi bölünme” alt başlıklı bölümündeki “taşınmazlar ile bilançoda yer alan” ibaresi Tebliğ metninden çıkarılmıştır.

Bilindiği üzere Kurumlar Vergisi Kanununun 19/(3)-b maddesinde “Kısmî bölünme” düzenlemesi yer almakta olup, 7456 sayılı kanunla 1.1.2024 tarihinden geçerli olarak taşınmazlar kısmi bölünme kapsamından çıkarılmıştı.

Yapılan değişiklik ile; Tebliğde söz konusu yasal düzenlemeye paralel değişiklikler yapıldı.

10-Kazançları halihazırda genel oran olan %25 yerine %30 oranında kurumlar vergisine tabi kurumlara ilişkin yasal düzenlemeler Tebliğ işlendi:

Tebliğin “32.1. Kurumlar vergisi oranı ve geçici vergi” alt başlıklı bölümünün ilk iki paragrafı kaldırılmış ve yeni paragraflar eklenmiştir.

Bilindiği üzere 7394 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesinin birinci fıkrası 2023 yılında geçerli olarak değiştirilerek, 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 kurumlar vergisi genel oranı 5 puan (20 yerine 25) artırılmıştı. 7524 Sayılı Kanunla aynı Madde de yapıla değişiklik ile yap-işlet-devret modeli çerçevesinde gerçekleştirilen projeler ile kamu özel iş birliği modeli çerçevesinde yürütülen projelerde sözleşmenin tarafı olarak faaliyette bulunan şirketler de dahil edilmişti.

Yapılan değişiklik ile; Kazançları halihazırda genel oranı olan %25 yerine %30 oranında kurumlar vergisine tabi kurumlara ilişkin söz konusu yasal düzenlemeler Tebliğe işlendi.

11-Kurumlar vergisinin ihracat faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda 5 puan indirimli uygulanmasına ilişkin yasal düzenlemenin uygulanmasına yönelik açıklamalar Tebliğe eklendi:

Tebliğin “32.1.2. İhracat yapan kurumlar ile üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlarda kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanması.” Bölümü değiştirildi.

Bilindiği üzere 7456 sayılı Kanunla 2023 yılından geçerli olarak Kurumlar Vergisi Kanununun 32/(7) maddesinde yapılan değişiklikle, ihracat yapan kurumların münhasıran

İhracattan elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranı 5 puan indirimli uygulanır. 7491 sayılı kanunla söz konusu maddeye 1/1/2023 tarihinden geçerli olarak eklenen cümle ile Aracılı ihracat sözleşmesine dayanarak imalatçı veya tedarikçi kurumların, dış ticaret sermaye şirketleri veya sektörel dış ticaret şirketleri üzerinden gerçekleştirdikleri ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına da bu indirim uygulanması imkanı sağlanmıştır.

Yapılan değişiklik ile; Söz konusu yasal düzenlemenin uygulanmasına yönelik açıklamalar Tebliğe eklendi. Buna göre;

- Kurumlar vergisi mükellefleri kurumlar vergisi oranını; 1/1/2023 tarihinden itibaren ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına 5 puan, üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına ise 2022 hesap döneminden itibaren 1 puan indirimli şekilde uygulayabileceklerdir.

$$\begin{array}{l} 5 \text{ Puan indirimli} \\ \text{oran uygulanacak} \\ \text{matrah} \end{array} : \text{Matrah} \times \frac{\text{İhracattan elde edilen kazanç}}{\text{Ticari bilanço karı}}$$

$$\begin{array}{l} 1 \text{ Puan indirimli} \\ \text{oran uygulanacak} \\ \text{matrah} \end{array} : \text{Matrah} \times \frac{\text{Üretilen ürünlerin yurtiçi satışından elde edilen kazanç}}{\text{Ticari bilanço karı}}$$

- Aracılı ihracat sözleşmesine dayanarak imalatçı veya tedarikçi kurumların, dış ticaret sermaye şirketleri veya sektörel dış ticaret şirketleri üzerinden gerçekleştirdikleri ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları için de kurumlar vergisi oranı 5 puan indirimli şekilde uygulanacaktır. Bu durumda tanzim edilmiş bir aracılı ihracat sözleşmesinin varlığı şarttır. Örneğin Tekstil ürünlerinin imalatı faaliyetiyle işgal eden mükellefin ürettiği ürünleri dış ticaret sermaye şirketleri aracılığıyla aracılı ihracat sözleşmesi imzalayarak ihraç etmesinde gerek üretici firma gerekse (dış ticaret sermaye şirketinin elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranını 5 puan indirimli şekilde uygulanabilecektir.
- Dış ticaret sermaye şirketleri veya sektörel dış ticaret şirketlerinin belirlenmesinde, 2004/12 sayılı Dış Ticaret Sermaye Şirketi Statüsüne İlişkin Tebliğin esas alınması gerekmektedir.
- Yurt içinden, serbest bölgeler ile gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara yapılan satışlar da ihracat olarak kabul edilecek ve bu faaliyetten elde edilen kazançlara 5 puan indirim uygulanabilecektir.
- İndirimli oran uygulanacak matrah: Matrah x (İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç/Ticari bilanço karı) formülüne göre hesaplanacaktır. Örneğin 2023 yılında Ticari bilanço kârı 2.000.000 TL, İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç 1.200.000 TL ve matrahı 2.000.000 TL olan bir mükellefin İndirimli oran uygulanacak matrah: 2.000.000 TL x (1.200.000/2.000.000) : 2.000.000 TL x %60 : 1.200.000 TL olacaktır.
- İhracat ve üretim faaliyetlerinin birlikte yapılması halinde indirim 5+1 puan şeklinde uygulanmayacaktır. Örneğin Sanayi sicil belgesini haiz ve çanta üretimiyle uğraşan ve ürettiği çantaların bir kısmını yurt içi piyasada satarken bir kısmını da ihraç eden Şirketin, 2023 yılında yurt içinde satıştan 400.000 TL, ihracatından ise 600.000 TL kazanç elde etmesi ve safi kurum kazancının da 1.000.000 TL olması halinde, 400.000 TL kazancına kurumlar vergisi oranı 1 puan; 600.000 TL kazancına kurumlar vergisi

oranı 5 puan indirimli uygulanacak böylece, söz konusu kazancın ihracata isabet eden 600.000 TL'lik kısmına, ikinci defa indirime yol açacak şekilde ayrıca 1 puan indirim uygulanmayacaktır.

- İhracat faaliyetinden elde edilen kazancın bir kısmının Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında indirime konu edilmiş olması halinde 5 puan indirim uygulanacak matrahın hesabında indirime konu edilerek vergi dışı bırakılmış olan üretim veya ihracat kazancı, ticari bilanço karından da çıkarılacaktır. Buna göre

$$\text{İndirimli oran uygulanacak matrah} : \text{Matrah} \times \frac{\text{İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç - KVK 10/1-ğ kapsamında indirim konusu yapılan tutar}}{\text{Ticari bilanço karı - KVK 10/1-ğ kapsamında indirim konusu yapılan tutar}}$$

formülüne göre hesaplanacaktır.

- Üretim veya ihracat faaliyetinden elde edilen kazancın kurumlar vergisi istisnasına konu edilmesi halinde

$$\text{İndirimli oran uygulanacak matrah} : \text{Matrah} \times \frac{\text{İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç - İstisna Kazanç}}{\text{Ticari bilanço karı - İstisna Kazanç}}$$

formülüne göre hesaplanacaktır.

- Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlarda Kanununun 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisinden yararlanacak olan sanayi sicil belgesini haiz mükelleflerin aynı dönemde üretim faaliyetlerinden veya ihracat faaliyetlerinden kazanç elde etmiş olmaları halinde, öncelikle 1 veya 5 puanlık indirim uygulanacak sonrasında ise tespit edilen indirimli oranlara Kanununun 32/A maddesi kapsamındaki vergi indirimi oranının uygulanması gerekecektir.

12- Yatırım teşvik belgesi bazında yapılan yatırım harcamasına yatırıma katkı oranının uygulanmasıyla belirlenen tutarın %10'luk kısmının vergi borçlarından terkin edilmek suretiyle kullanılabilmesi yönündeki yasal düzenlemenin uygulanmasına yönelik açıklamalar Tebliğe eklendi:

Tebliğe “32.2.13. Hak kazanılan yatırıma katkı tutarından diğer vergi borçlarından terkin yoluyla yararlanılması” bölümü eklenmiştir.

Bilindiği üzere Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesine 7338 sayılı Kanunla 1/1/2022 tarihinden geçerli olarak eklenen sekizinci fıkra ile Yatırım teşvik belgesi bazında yapılan yatırım harcamasına yatırıma katkı oranının uygulanmasıyla belirlenen tutarın %10'luk kısmı, 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 terkin edilmek suretiyle kullanılabilmesi yönünde düzenleme yapılmıştır.

Tebliğe eklenen bölüm ile; Söz konusu yasal düzenlemelerin uygulanmasına yönelik açıklamalar Tebliğe eklendi. Buna göre;

- 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 sağlanmıştır.
- Terkin talebinde bulunulabilecek tutar, hak kazanılan yatırıma katkı tutarından indirimli kurumlar vergisi yoluyla kullanılan yatırıma katkı tutarının düşülmesinden sonra bulunan tutarın yarısından fazla olamayacaktır.
- Bu uygulamada, diğer vergi borçlarının terkin suretiyle kullanılan yatırıma katkı tutarının bir katına isabet eden yatırıma katkı tutarından da vazgeçildiği kabul edilecektir.
- Diğer vergilerden terkin talep edilen tutar ile terkin nedeniyle vazgeçilen yatırıma katkı tutarları için indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.
- Terkin işleminin yapılabilmesi için beyannameye mükellefin, terkin tutarına ilişkin hesaplamaları içeren terkinine ilişkin yeni bir dilekçe vermesi ve 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 gerekir.
- Terkin suretiyle kullanacak bu tutarların, geçici ve yıllık kurumlar vergisi beyannamelerinde "Zarar Olsa Dahı İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünde yer alan "Diğer İndirim ve İstisnalar" satırında gösterilmek suretiyle kurum kazancından indirilmesi mümkündür.
- Örnek: YTB'li 10.000.000 TL tutarlı komple yeni yatırımda; 2023/3 geçici vergi döneminde yatırımdan elde edilen kazanç 1.000.000 TL, gerçekleşen yatırım harcaması 2.000.000 TL, yatırıma katkı oranı %30 ve indirim oranı %50 olan Mükellefin 80.000 TL tutarlı 2023/11. dönem gelir vergisi stopajı ve damga vergisi borcu için yatırıma katkı tutarınının %10 u terkin talebinde bulunsun. Bu durumda;

2023/3. geçici vergilendirme dönemi itibarıyla hak kazanılan yatırıma katkı tutarı 2.000.000 TL x %30	=	600.000 TL
Yararlanılan yatırıma katkı tutarı 1.000.000 TL x %25 x %50	=	125.000 TL
Diğer vergi borçlarından terkin edilecek tutar 600.000 TL x %10	=	60.000 TL
Terkin talebinde bulunulabilecek üst sınır (600.000 TL – 125.000TL) / 2	=	237.500 TL
Vazgeçilen yatırıma katkı tutar	=	60.000 TL
indirimli oranda kurumlar vergisine tabi olmayacak tutar 60.000 TL x 2	=	120.000 TL
terkin suretiyle kullanılan ve beyannamede "Zarar Olsa Dahı İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünde yer alan "Diğer İndirim ve İstisnalar" satırında gösterilecek kazanç	=	60.000 TL

13-YURT İÇİ ASGARİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASININ USUL VE ESASLARI BELİRLENDİ:

Tebliğe “32.5. Yurt içi asgari kurumlar vergisi” bölümü eklendi.

Bilindiği üzere 02 Ağustos 2024 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 7524 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununa 2025 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlara uygulanmak üzere “Yurt içi asgari kurumlar vergisi” başlıklı 32/C maddesi eklenmişti.

Tebliğe eklenen bölüm ile; Söz konusu yasal düzenlemenin uygulanmasına yönelik açıklamalar Tebliğe eklendi. Buna göre:

Asgari kurumlar vergisinin mükellefleri:

- Asgari kurumlar vergisinin mükellefleri, tam mükellefler ile yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumlar vergisi mükellefleridir.

Asgari kurumlar vergisinin uygulanmayacağı mükellefler

- Kurumlar vergisinden muaf olan kurumlar vergisi mükellefleri ile ilk defa faaliyete başlayan kurumlar hakkında faaliyete başlanılan hesap döneminden itibaren üç hesap dönemi boyunca asgari vergi hükümleri uygulanmayacaktır.
- Birleşme, devir, tür değişikliği ile kısmi ve tam bölünme suretiyle kurulan şirketler ilk defa faaliyete başlayan şirket olarak kabul edilmeyecektir.
- Gelir Vergisi Kanununun “Hasılat esaslı kazanç tespiti” başlıklı 113. maddesine göre hasılat esasına göre vergilendirilen kurumlar vergisi mükellefleri hakkında asgari vergi uygulanmayacaktır.

Asgari kurumlar vergisi uygulaması ve hesaplaması

- 2025 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde kurum geçici ve kurumlar vergisi beyannamelerinde, ticari bilanço karı/zararına kanunen kabul edilmeyen giderlerini eklenecek, bu tutarın sıfırdan büyük olması halinde, bu tutardan asgari kurumlar vergisi kapsamı dışında bulunan ve aşağıda sayılan istisna ve indirimler düşülecektir. Kalan bir tutar bulunması halinde bu tutara %10 oranı uygulanmak suretiyle asgari kurumlar vergisi hesaplanacaktır.
- Beyannamelerde indirim konusu yapılan geçmiş yıl zararları asgari kurumlar vergisi matrahından düşülmeyecek ve asgari kurumlar vergisinin hesaplanmasında dikkate alınacaktır.
- Hesaplanan asgari kurumlar vergisinden aşağıda sayılan vergiler indirilecek ve ödenmesi gereken asgari kurumlar vergisi belirlenecektir:
 - Payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurum kazançlarına uygulanan iki puan,
 - İhracat kazançlarına uygulanan beş puan,
 - Sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarına uygulanan bir puanlık indirimli oran uygulaması nedeniyle alınmayan vergi,

- 2/8/2024 tarihinden önce Sanayi ve Teknoloji Bakanlığında alınmış olan teşvik belgelerindeki yatırıma katkı tutarlarının kullanılması nedeniyle 32/A maddesi hükmüne istinaden ilgili hesap döneminde alınmayan vergi,
- Hesaplanan asgari vergiden hesap dönemine ilişkin tevkif suretiyle ödenen kurumlar vergisi ile ödenen geçici vergiler mahsup edilebilecektir.
- Tasfiye, birleşme, devir ve tam bölünme işlemleri nedeniyle verilen beyannamelerde de asgari kurumlar vergisini hesaplanacaktır.
- Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirim hakkı, hesaplanan asgari kurumlar vergisi için de kullanabilecektir.

Yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplamasında kurum kazancından düşülen istisna ve indirimler:

- Asgari kurumlar vergisi matrahından düşülen istisnalar aşağıdaki gibidir:
 - a) İştirak kazançları istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-a)
 - b) Emisyon primi kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-ç)
 - c) Yatırım fon ve ortaklıklarının kazancı istisnası (taşınmazlardan elde edilen kazançlar hariç) (5520 sayılı Kanun madde 5/1-d)
 - ç) Risturn kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-i)
 - d) Sat-kirala-geri al işlemlerine yönelik kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1 j)
 - e) Varlık kiralama işlemlerinden elde edilen kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-k)
 - f) Türk uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden sağlanan kazanç istisnası (4490 sayılı Kanun madde 12)
 - g) Serbest bölgelerde elde edilen kazanç istisnası (3218 sayılı Kanun geçici madde 3)
 - ğ) Teknoloji geliştirme bölgelerinde elde edilen kazanç istisnası (4691 sayılı Kanun geçici madde 2)
 - h) Yürürlükte bulunan ikili veya çok taraflı diğer uluslararası anlaşmalar uyarınca, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar
- Asgari kurumlar vergisi matrahından düşülen indirimler aşağıdaki gibidir:
 - a) 213 sayılı Kanunun 325/a maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-g)
 - b) 5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanuna göre korumalı işyeri indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-h)
 - c) Ar-Ge ve tasarım indirim (5746 sayılı Kanun madde 3) (6550 sayılı Kanun geçici madde 1/c) (5520 sayılı Kanun madde 10/1-a)
 - ç) Diğer indirimler” veya “Diğer indirimler ve istisnalar” satırlarında gösterilmekle birlikte; 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 tutarlar, vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirim kapsamında vergi borçlarına mahsup edilen ve gelir olarak dikkate alınan tutarlar gibi mahiyet

itibarıyla indirim veya istisna kapsamında olmayıp, daha çok vergi matrahının doğru hesaplanması amacıyla beyannamenin bu satırlarına yazılan tutarlar,

- d) Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları gereğince, beyannamenin “Diğer indirimler” ile “Diğer indirimler ve istisnalar” satırlarında matrahtan indirim konusu yapılan tutarlar.

Yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplamasında kurum kazancından düşülmeyen istisna ve indirimler:

- Asgari kurumlar vergisi matrahından düşülemeyen istisnalar aşağıdaki gibidir:
- a) Yurt dışı iştirak kazançları istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-b)
 - b) Yurt dışı iştirak hissesi satış kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-c)
 - c) Yatırım fon ve ortaklığı kazancı istisnası (Taşınmazlardan elde edilen kazançlar) (5520 sayılı Kanun madde 5/1-d)
 - ç) Taşınmaz, iştirak hisseleri ve fon satış kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-e)
 - d) Bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine veya TMSF'ye borçlu durumda olanların taşınmaz veya iştirak hisselerinin satış kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-f)
 - e) Yurt dışı şube kazançları istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-g)
 - f) Yurt dışı inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetler kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-h)
 - g) Eğitim ve öğretim kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-ı)
 - ğ) Yabancı fon kazançlarının vergilendirilmesinde yönetici şirketlere ilişkin kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/a)
 - h) Sınai mülkiyet hakları satış kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/b)
 - ı) Kur korumalı mevduat ve katılım hesaplarından elde edilen kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun geçici madde 14)
 - i) 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazanç istisnası (193 sayılı Kanun geçici madde 76)
 - j) Araştırma altyapılarının Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarda istisna (6550 sayılı Kanun geçici madde 1/a)
 - k) Özel kanunlarda yer alan ve asgari vergi matrahına dâhil edilmesi gereken diğer istisnalar
- Asgari kurumlar vergisi matrahından düşülemeyen indirimler aşağıdaki gibidir:
- a) Sponsorluk harcamalarında indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-b)
 - b) Bağış ve yardımlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-c)
 - c) Eğitim ve sağlık tesisleri ile yurt inşaatlarına ilişkin bağış ve yardımlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-ç)
 - ç) Kültür ve turizm amaçlı bağış ve yardımlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1)

- d) d) Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına yapılan bağışlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-e)
- e) Kızılay Derneği ile Yeşilay Cemiyetine yapılan nakdi bağış ve yardımlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-f)
- f) Yurt dışına verilen yazılım, mühendislik, eğitim ve sağlık hizmetleri kazanç indirimi (5520 sayılı Kanun madde 10/1-ğ)
- g) Nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi (5520 sayılı Kanun madde 10/1 ı)
- ğ) İstanbul finans merkezinde faaliyette bulunan kurumların elde ettiği kazançlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-i)
- h) Yatırım indirimi istisnası (193 sayılı Kanun madde mülga 19, geçici 61 ve geçici 69)
- ı) Teknogirişim sermaye desteği indirimi (5746 sayılı Kanun madde 3/5)
- i) Teknokent sermaye desteği indirimi (4691 sayılı Kanun geçici madde 4)
- j) Özel kanunlarda yer alan ve asgari vergi matrahına dâhil edilmesi gereken diğer indirimler.
- k) Geçmiş yıl zararları

Dr. Mustafa Bulut
Yeminli Mali Müşavir