

ASGARİ KURUMLAR VERGİSİNİ DE İÇEREN KAPSAMLI TEBLİĞ YAYIMLANDI

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

Tebliğ ile başta 7524 sayılı Kanun olmak üzere çeşitli Kanunlarla yapılan düzenlemeler çerçevesinde 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde değişiklikler yapıldı.

Bu kapsamda Tebliğde,

- Yerel asgari kurumlar vergisine,
- Yap İşlet ve Devret Modeli ile Kamu Özel İş birliği Projeleri kapsamında elde edilen kazançlara uygulanacak kurumlar vergisi oranına,
- Fon ve ortaklıklara uygulanan kurumlar vergisi istisnasının gayrimenkul kazançlarının kâr dağıtımına bağlanmasına,
- 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 kâr 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.

Öne çıkan başlıkları dikkatinize sunuyoruz.

1- YURT İÇİ ASGARİ KURUMLAR VERGİSİ

28/7/2024 tarihli ve 7524 sayılı Kanununun 36 ncı maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununa “Yurt içi asgari kurumlar vergisi” başlıklı aşağıdaki 32/C maddesi eklenmiştir.

Buna göre kurumlar vergisi kanununun 32 nci ve 32/A maddeleri hükümleri dikkate alınarak hesaplanan kurumlar vergisi, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %10'undan az olamaz.

Kapsam

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.

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.

Örneğin, 2025 hesap döneminde kurulan bir şirket 2025, 2026 ve 2027 hesap dönemlerinde asgari kurumlar vergisi uygulamasına tabi olmayacaktır. 2023 yılında kurulan bir şirket için 2025 hesap döneminde, 2024 yılında kurulan bir şirket için ise 2025 ve 2026 hesap dönemlerinde asgari vergi uygulanmayacaktır.

Birleşme, devir, tür değişikliği ile kısmi ve tam bölünme suretiyle kurulan şirketler ilk defa faaliyete başlayan şirket olarak kabul edilmeyecektir.

Asgari kurumlar vergisi uygulaması ve hesaplaması

Kurumların bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri kazançlarına, Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesinin bir ila dokuzuncu fıkraları hükümleri ile 32/A maddesinin uygulanması suretiyle tespit olunacak oranın tatbik edilmesiyle hesaplanan kurumlar vergisi, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %10'undan az olamayacaktır.

Hesap dönemi takvim yılı olan mükelleflerin 2025 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına, özel hesap dönemine tabi olan mükelleflerin ise 2025 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına asgari kurumlar vergisi uygulanacaktır.

Geçici vergi dönemlerinde de asgari kurumlar vergisi hesaplaması yapılacaktır. 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 kârı/zararına kanunen kabul edilmeyen giderlerini ekleyeceklerdir. Bu tutarın sıfırdan büyük olması halinde, bu tutardan asgari kurumlar vergisi kapsamı dışında bulunan ve “32.5.5.” bölümünde belirtilen istisna ve indirimler düşülecektir. Kalan bir tutar bulunması halinde bu tutara %10 oranı uygulanmak suretiyle asgari kurumlar vergisi hesaplanacaktır.

Maddede yer alan indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancı ibaresi, hesap dönemi sonundaki ticari bilanço kârına veya zararına kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesiyle bulunan tutarı ifade etmektedir. Ticari bilanço kârı ile kanunen kabul edilmeyen giderler toplamının veya ticari bilanço zararı ile kanunen kabul edilmeyen giderler toplamının sıfırdan büyük olduğu durumlarda asgari kurumlar vergisi hesaplaması yapılacaktır.

Beyannamelerde indirim konusu yapılan geçmiş yıl zararları asgari kurumlar vergisi matrahından düşülmeyecek ve asgari kurumlar vergisinin hesaplanmasında dikkate alınacaktır. 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 nci maddesi ve geçici 33 üncü maddesi hükmü uyarınca, mali tabloların enflasyon düzeltmesine tabi tutulduğu dönemlerde, asgari kurumlar vergisi hesabında enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan değerler dikkate alınacaktır.

Hesaplanan asgari kurumlar vergisinden;

-Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddenin altıncı, yedinci ve sekizinci fıkraları uyarınca payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurum kazançlarına uygulanan iki puan, ihracat 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,

-Kurumlar Vergisi Kanununun 32/C maddesinin yürürlüğe girdiği 2/8/2024 tarihinden önce Sanayi ve Teknoloji Bakanlığında alınmış olan teşvik belgelerindeki yatırıma katkı tutarlarının kullanılması nedeniyle Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesi hükmüne istinaden ilgili hesap döneminde alınmayan vergi indirilecek ve ödenmesi gereken asgari kurumlar vergisi belirlenecektir.

Bu kapsamdaki yatırıma katkı tutarının tespitinde, 2/8/2024 tarihinden önce mevcut yatırım teşvik belgelerinde kayıtlı olan yatırım tutarı dikkate alınacak, bu tarihten sonra yatırım teşvik belgesinde gerçekleştirilen revizeler sonucundaki artışlar hesaplama dahil edilmeyecektir. 2/8/2024 tarihinden sonra (bu tarih dahil) yeni alınan teşvik belgeleri kapsamında yatırıma katkı tutarlarının kullanılması nedeniyle Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesi hükmüne istinaden ilgili hesap döneminde alınmayan vergi, hesaplanan asgari vergiden düşülemeyecektir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesinin altıncı, yedinci ve sekizinci fıkraları ile 32/A maddesinin aynı kazanca uygulandığı durumlarda, indirimli oran uygulamaları dolayısıyla alınmayan vergilerin tamamı asgari kurumlar vergisinden indirilebilecektir.

Yukarıda belirtildiği şekilde 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.

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesi kapsamında vergi indirimi hakkı bulunan kurumlar, hesaplanan asgari kurumlar vergisi için de bu haklarını kullanabileceklerdir.

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

5520 sayılı Kanun ile diğer kanunlarda yer alan ve 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 kazanç 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)

5520 sayılı Kanun ile diğer kanunlarda yer alan ve 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) 1/7/2005 tarihli ve 5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanuna göre korumalı işyeri indirimi (5520 sayılı Kanun madde 10/1-h)

c) Ar-Ge ve tasarım indirimi (5746 sayılı Kanun madde 3 ve 3/A) (6550 sayılı Kanun geçici madde 1/c) (5520 sayılı Kanun madde 10/1-a)

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.

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

Kurumlar vergisi mükelleflerince elde edilen tüm kazançlar kurum kazancına dâhil edilmekte, 5520 sayılı Kanun ile diğer kanunlarda düzenlenen indirim ve istisnalar ise kurumlar vergisi beyannamesinin “Zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler” ile “Kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler” bölümünde gösterilmek suretiyle kazancın veya vergiye tabi matrahın tespitinde indirim konusu yapılmaktadır.

5520 sayılı Kanun ile diğer kanunlarda yer alan ve 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 ortaklıklarının kazanç 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) 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

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde sayılan yatırım fon ve ortaklıklarının istisna kapsamında taşınmazlarından elde ettikleri kazançları, asgari kurumlar vergisinin kapsamındadır.

Yatırım fon ve ortaklıklarının, ticari mal niteliğinde olanlar dahil sahip oldukları taşınmazlardan elde ettikleri kazançlar; 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 kazançlardır.

5520 sayılı Kanun ile diğer kanunlarda yer alan ve 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 Merkezi Bölgesinde faaliyette bulunan kurumların elde ettiği kazançlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-i)
- h) Yatırım indirimi istisnası (193 sayılı Kanun mülga madde 19, geçici madde 61 ve geçici madde 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

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.

Asgari vergi hesabında, geçmiş yıl zararları da kurum kazancından düşülmeyecek ve asgari vergi hesaplamasında dikkate alınacaktır

2- İŞTİRAK KAZANÇLARI İSTİSNASI

Bu istisna ile mükerrer vergilemenin önlenmesi amaçlanmaktadır. İstisnaya konu kazanç, esas itibarıyla kazancın elde edildiği ilk kurumda kurumlar vergisine tabi tutulduğundan, kazancın kâr dağıtımı yoluyla intikali sağlanan diğer kurumlarda da kurumlar vergisine tabi tutulmasının önüne geçilmek istenmiştir.

Tam mükellef bir kurumdan elde edilen iştirak kazancının, bu kurumda genel vergi rejimi uyarınca vergilenmiş veya kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlardan oluşması veya kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisinin kapsamı dışında bırakılmış veya düşük oranda vergi kesintisi yapılmış olması, istisna uygulamasına engel teşkil etmeyecektir.

28/7/2024 tarihli ve 7524 sayılı Kanunun 32 nci maddesiyle yapılan değişiklikle 1/1/2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddenin birinci fıkrasının (d) bendinde düzenlenen fon ve ortaklıkların (emeklilik fonları hariç) bentte öngörülen kazanç istisnasından yararlanabilmeleri için, taşınmaz gelirlerinin %50'sini dağıtmaları şartı getirilmiştir. Dolayısıyla, kâr dağıtımı şartını sağlayan ve söz konusu istisnadan faydalanan bu fon ve ortaklıklardan elde edilen kâr payları iştirak kazancı istisnasına konu edilemeyecektir. Kâr dağıtımı şartını sağlayamayan ve söz konusu istisnadan faydalanamayan fon ve ortaklıklardan elde edilen kâr payları ise iştirak kazancı istisnasına konu edilebilecektir.

İstisnadan faydalanamayan fon ve ortaklık kazançlarına ilişkin kârın izleyen dönemlerde dağıtıldığı durumlarda da, kâr payını elde eden kurum tarafından kârın elde edildiği dönemde iştirak kazancı istisnasından yararlanılabilecektir.

Yatırım fon ve ortaklıklarından kâr payı elde eden kurumlar vergisi mükelleflerinin, kâr payı dağıtımına esas kazançları, fon ve ortaklık bünyesinde genel kurumlar vergisi oranında kurumlar vergisine tabi tutulmadığı için, elde ettikleri kâr payının tamamını iştirak kazançları istisnasına konu etmeleri mümkün değildir.

Ancak, yatırım fon ve ortaklıkları tarafından ödenen asgari kurumlar vergisinden, kurumlar vergisi mükelleflerinin elde ettiği kâr payına isabet eden kısmının tabi olunan

kurumlar vergisi oranı dikkate alınarak hesaplanan kazanç kısmı için iştirak kazancı istisnasından faydalanılması mümkündür.

Örnek: (C) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş., 2025 hesap döneminde elde ettiği kazancı için Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi kapsamında istisnadan yararlanmıştır. Ortaklık bu dönemde taşınmazlardan elde etmiş olduğu 5.000.000 TL kazanç üzerinden %10 oranında 500.000 TL asgari kurumlar vergisi ödemiştir. Ayrıca, Ortaklık taşınmaz gelirlerinin %50'sini ortaklarına dağıtmıştır.

(C) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.'nin ortağı (D) A.Ş., bu Ortaklıktan 1.000.000 TL kâr payı elde etmiştir.

Bu durumda (D) A.Ş., [(asgari vergi oranı/tabii olunan kurumlar vergisi oranı) x kâr payı geliri] [(10/25)x1.000.000=] 400.000 TL kâr payı gelirini iştirak kazançları istisnasına konu edebilecektir.”

3- YURT DIŞI İŞTİRAK KAZANÇLARI İSTİSNASI (KVK 5/1-B)

Kurumlar Vergisi Kanunu 5/1-b maddesinde, yurt dışı iştirak kazançlarına iki türlü istisna sağlanmaktadır. Daha önce belirli şartlar altında yurtdışı iştirak kazancının tamamını vergi dışı bırakan uygulama çeşitlendirilmiş, 7491 sayılı Kanun'la birlikte iştirak kazancının %50'sini vergiden istisna kılan ilave düzenlemeler yürürlüğe girmiştir.

Yurtdışı İştirak Kazancının Tamamının İstisna Olması

Türkiye'de kanuni ve iş merkezi bulunmayan anonim veya limited şirketlere iştirak eden kurumların, aşağıdaki şartlar dâhilinde bu iştiraklerinden elde ettikleri kazançların tamamı kurumlar vergisinden istisnadır.

1. İştirak edilen şirketin Türkiye'de kanuni ve iş merkezinin bulunmaması ve anonim veya limited şirket statüsünde olması
2. Yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10'una sahip olunması
3. İştirak payının kesintisiz olarak en az 1 yıl süreyle elde tutulması
4. İştirak edilen kurumun, faaliyette bulunduğu ülke vergi mevzuatına göre en az %15 vergi yükü taşıması.
5. Kazancın Türkiye'ye transfer edilmesi (kurumlar vergisi beyannamesinin verilme tarihine kadar).

Yurtdışı İştirak Kazancının %50'sinin İstisna Olması

Yurt dışında yerleşik anonim veya limited şirketlere iştirak eden kurumların, aşağıdaki şartlar dâhilinde bu iştiraklerinden elde ettikleri kazançların %50'si kurumlar vergisinden istisnadır.

1. İştirak edilen şirketin Türkiye'de kanuni ve iş merkezinin bulunmaması ve anonim veya limited şirket statüsünde olması.
2. Yurt dışı iştirak edilen şirketin ödenmiş sermayesinin en az %50'sine sahip olunması
3. Kazancın Türkiye'ye transfer edilmesi (kurumlar vergisi beyannamesinin verilme tarihine kadar).

Yurtdışı İştirak Kazançlarında Yurtdışı Verginin Mahsubu:

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 33'üncü maddesine göre; yurt dışında elde edilen kazançlar üzerinden ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler, Türkiye'de bu kazançlara uygulanacak vergilerden mahsup edilebilir.

Türkiye'de vergiye tabi kazanç oluşmazsa veya yurt dışı kazançlar üzerinden ödenen vergiler tamamen mahsup edilemezse, bu mahsup hakkı izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar kullanılabilir.

İstisnaya konu edilen kazançlar için yurt dışında ödenen vergiler, Türkiye'de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilemez. Ancak, istisna edilmeyen kazançlar üzerinden ödenen vergiler mahsup edilebilir.

Buna göre, iştirak kazancının tamamının istisna edildiği hallerde, istisna kazanç üzerinden yurt dışında ödenen vergilerin mahsup edilmesi mümkün değilken, **%50'si istisna edilen yurt dışı iştirak kazancının, istisnaya konu edilmeyen diğer %50'lik kısmına isabet eden yurt dışı vergilerin yurt içinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsubu mümkündür.**

4- TÜRKİYE'DE KURULU FONLAR İLE YATIRIM ORTAKLIKLARININ KAZANÇLARINA İLİŞKİN İSTISNA

1/1/2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere 7524 sayılı Kanunun 32 nci maddesiyle yapılan değişiklikle 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 şarttır. Bu süre içerisinde belirtilen orana kadar kârın ortaklara dağıtılmaması

durumunda, istisnadan faydalanılması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılacaktır.

Yatırım fon ve ortaklıklarının, ticari mal niteliğinde olanlar dahil sahip oldukları taşınmazlardan elde ettikleri 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.

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

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 kâr veya zararları kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alamamaktadır. Ancak dönem kârı, enflasyon düzeltmesi sonucuna göre belirlenmektedir.

Bu bağlamda, söz konusu dönemlerde dağıtılması gereken kazancın tespitinde, enflasyon düzeltmesi sonucu bulunan kazancın dikkate alınması gerekmektedir.

5- SERBEST BÖLGELERE İLİŞKİN KAZANÇ İSTİSNASININ SINIRLANDIRILMASI

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 değerlendirilir.

6- İŞTİRAK HİSSELERİ ALIMIYLA İLGİLİ FİNANSMAN GİDERLERİNİN İNDİRİMİ

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.

7- İHRACAT YAPAN KURUMLAR İLE ÜRETİM FAALİYETİYLE İŞTİGAL EDEN KURUMLARDA KURUMLAR VERGİSİ ORANININ İNDİRİMLİ UYGULANMASI

Kurumlar vergisi mükellefleri kurumlar vergisi oranını; ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına 5 puan, üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına ise 1 puan indirimli şekilde uygulayabileceklerdir.

Diğer taraftan, 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.

İhracat ve üretim faaliyetlerinin birlikte yapılması halinde kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanması

Mükellefler, ürettikleri ürünlerin gerek yurt içi piyasalarda gerekse yurt dışı piyasalarda satışını gerçekleştirebilmektedirler. Sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştirak eden mükelleflerin ürettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranı;

-Üretilen ürünlerin yurt içinde satılması durumunda “üretim faaliyetinden elde edilen kazanç” olarak 1 puan,

-Üretilen ürünlerin yurt dışında satılması durumunda ise “ihracat faaliyetinden elde edilen kazanç” olarak 5 puan,

indirimli uygulanacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesinin gerek yedinci gerekse sekizinci fıkraları bir bütün olarak değerlendirilecek olup mükellefler tarafından bu kapsamda üretilen ürünlerin ihracından elde edilen kazançta kurumlar vergisi oranı 5 puan indirimli olarak uygulanacağı için, bu kazancın üretime isabet eden kısmına ikinci defa indirim yol açacak şekilde ayrıca 1 puan indirim uygulanmayacaktır.

8- HAK KAZANILAN YATIRIMA KATKI TUTARINDAN DİĞER VERGİ BORÇLARINDAN TERKİN YOLUYLA YARARLANILMASI

1/1/2022 tarihinden itibaren yapılacak yatırım harcamalarına uygulanmak üzere 7338 sayılı Kanunun 60 ıncı maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesine eklenen sekizinci fıkrada;

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 imkân sağlanmıştır.

Ancak 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. Böylece **yatırıma katkı tutarı, diğer vergilerden terkin talep edilen tutar ile terkin nedeniyle vazgeçilen yatırıma katkı tutarı kadar** azalmış olacaktır.

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.

9- TÜRKİYE'DEN YURTDIŞI MUKİMİ KİŞİ VE KURUMLARA VERİLEN HİZMETLERDE %80'LİK KAZANÇ İNDİRİMİ

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/1-ğ maddesinde yurtdışı mukimi kişi ve kurumlara verilen bazı hizmetler için indirim imkânı mevcuttur. Başlangıçta %50 olarak uygulanan bu indirim, 7491 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesiyle birlikte %80 oranında uygulanmaktadır.

İndirim Kapsamındaki Hizmetler:

Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan hizmetler şu alanları kapsar:

Belirlenen Hizmetler: Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme ve veri analizi hizmetleri

Mesleki Eğitim Hizmetleri: İlgili bakanlıkların görüşü alınarak Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen mesleki eğitim hizmetleri

Eğitim ve Sağlık Hizmetleri: İlgili bakanlıkların izni ve denetimi altında verilen eğitim ve sağlık hizmetleri

İndirimden Yararlanma Şartları

Kazançların Türkiye'ye Transfer Edilmesi

İndirimin uygulanabilmesi için, hizmetten elde edilen **kazancın tamamının**, ilgili hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilme tarihine kadar Türkiye'ye **transfer edilmesi** zorunludur.

Kazancın yalnızca bir kısmının transfer edilmesi durumunda, indirimden hiçbir şekilde faydalanılamaz.

Fatura Düzenlenmesi

Hizmetten elde edilen kazançlar için düzenlenen fatura veya benzeri belgenin, yurt dışı mukimi kişi veya kurum adına düzenlenmiş olması zorunludur.

Hizmetten Yararlanma

Kapsama dâhil olan hizmetlerin, Türkiye'de yerleşik kişi veya kurumlara verilmiş ve hizmetten yurt dışında yararlanılmış olması gerekmektedir.

Kazançların kayıtlarda izlenmesi:

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen kazancın, kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, hasılat, maliyet ve gider unsurlarının; ayrı ayrı izlenmesi, diğer

faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

Gider ve maliyet unsurlarının ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespitinin mümkün olmadığı hallerde ise müşterek genel giderler, bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan hasılatın toplam hasılatı oranı esas alınarak dağıtılır. Müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları ise bunların her bir işte amortismanlar müşterek genel giderlerle birlikte dağıtımına tabi tutulur.

Düzenlemeye aşağıdaki bağlantı yolunu kullanarak ulaşabilirsiniz.

[1 NO KURUMLAR VERGİSİ TEBLİĞİNDE KAPSAMLI DEĞİŞİKLİKLER YAPAN 24 NO KURUMLAR VERGİSİ TEBLİĞİ](#)

[1 NO KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİNİN DEĞİŞİKLİKLER İŞLENMİŞ SON HÂLİ](#)

Saygılarımızla
VİZYON GRUBU