

14.10.2024

SİRKÜLER 2024/38: Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde 23 Seri No.lu Tebliğle Yapılan Değişiklikler

2021, 2022, 2023 ve 2024 yıllarında yasalaşan 7338, 7341, 7394, 7440, 7456, 7491 ve 7524 sayılı Kanunlarla Kurumlar Vergisi Kanununda yapılan düzenlemelere ilişkin olarak kurumlar vergisi genel tebliğinde yapılan değişikliklere yer verilen 23 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği 28 Eylül 2024 tarihli Resmî Gazetede yayımlanmıştır. Tebliğde yapılan açıklamalardan önemli olduğu değerlendirilen başlıklara aşağıda yer verilmiştir.

A- Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisine İlişkin Düzenlemeler

28/7/2024 tarihli ve 7524 sayılı Kanunun 36'ncı maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununa "Yurt içi asgari kurumlar vergisi" başlıklı 32/C maddesi eklenmiştir. Tebliğde asgari kurumlar vergisi uygulaması konusunda yapılan açıklamalar aşağıdaki başlıklarda özetlenmiştir.

1. Asgari Kurumlar Vergisinin Mükellefleri

Asgari kurumlar vergisinin mükellefleri, Kurumlar Vergisi Kanununda sayılan aşağıdaki mükelleflerdir.

- Sermaye şirketleri
- Kooperatifler
- İktisadî kamu kuruluşları (yabancı devletlere ait olup, sermaye şirketi kooperatif niteliğinde olmayanlar da bu kapsamdadır.)
- Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler
- İş ortaklıkları

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

Dar mükellef kurumların KVK'nın 30. Maddesine istinaden kazanç ve iratlar nedeniyle ihtiyari olarak beyanname vermeleri halinde, bu kurumlar da asgari kurumlar vergisine tabi olacaklardır.

2. 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. Bu kapsamda 2025 hesap döneminde kurulan şirket, 2025, 2026 ve 2027 hesap dönemlerinde asgari kurumlar vergisine tabi olmayacaktır. 2024 yılında kurulan şirketlere ise, 2025 ve 2026 hesap dönemlerinde asgari kurumlar vergisi uygulanmayacaktır.

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

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Hasılat esaslı kazanç tespiti" başlıklı 113 üncü maddesine göre hasılat esasına göre vergilendirilen kurumlar vergisi mükellefleri hakkında asgari vergi uygulanmayacaktır.

3. Asgari Kurumlar Vergisinin Uygulanacağı Dönem

Asgari kurumlar vergisi 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 dönemlerinde de uygulanacaktır.

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

4. 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.

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

Beyannamelerde indirim konusu yapılan **geçmiş yıl zararları asgari kurumlar vergisi matrahından düşülmeyecek** ve asgari kurumlar vergisinin hesaplanmasında dikkate alınacaktır. **Geçmiş yıl zararlarına asgari vergi matrahından indirim hakkının tanınmamasının ise yasal düzenlemeye aykırı olduğu kanaatindeyiz.** Özellikle bu maddenin yürürlüğe gireceği 01.01.2025 tarihinden önceki dönemlere ait 2025 yılı öncesi zararlar bu maddenin yürürlüğünden önce doğmuş ve mükellefin yasal olarak sonraki kazançlarından indirim hakkı olan zararlarıdır. Bu zararların mahsubuna ait tutarlara asgari kurumlar vergisi uygulanması açık olarak kanunların geriye yürümezliği ilkesine de aykırıdır.

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

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

4.1 Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi Matrahından Düşülecek İndirim ve İstisnalar

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

- İştirak kazançları istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-a)
- Emisyon primi kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-ç)
- Yatırım fon ve ortaklıklarının kazanç istisnası (taşınmazlardan elde edilen kazançlar hariç) (5520 sayılı Kanun madde 5/1-d)
- Kooperatiflerde risturn kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-i)
- Sat-kirala-geri al işlemlerine yönelik kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-j)
- Varlık kiralama işlemlerinden elde edilen kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-k)
- Türk uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden sağlanan kazanç istisnası (4490 sayılı Kanun madde 12)

- Serbest bölgelerde elde edilen kazanç istisnası (3218 sayılı Kanun geçici madde 3)
- Teknoloji geliştirme bölgelerinde elde edilen kazanç istisnası (4691 sayılı Kanun geçici madde)
- Vergi Usul Kanunun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-g)
- 5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanuna göre korumalı işyeri indirimi (5520 sayılı Kanun madde 10/1-h)
- 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)

4.2 Hesaplanan Asgari Kurumlar Vergisinden İndirilebilecek “Kurumlar Vergisi Beyanında Alınmayan Vergiler

Hesaplanan asgari kurumlar vergisinden aşağıda sayılan kurumlar vergisi beyanında dikkate alınmayan vergiler 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 nedeniyle alınmayan vergi.
- İhracat yapan kurumların münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançlarına uygulanan 5 puan indirim nedeniyle alınmayan vergi.
- Sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarına uygulanan 1 puan indirim nedeniyle alınmayan vergi.
- Kurumlar Vergisi Kanununun 32/C maddesinin yürürlüğe girdiği 2/8/2024 tarihinden önce Sanayi ve Teknoloji Bakanlığından alınmış olan teşvik belgelerindeki yatırıma katkı tutarlarının kullanılması nedeniyle Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesi hükmüne istinaden ilgili hesap döneminde alınmayan vergi,

4.3 Vergi Matrahının Doğru Hesaplanması Amacıyla Beyannamenin "Diğer İndirimler ve İstisnalar" Satırında Gösterilen Tutarlar

"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 GVK 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.

4.4 Asgari Kurumlar Vergisi Hesaplama Örnekleri

Tebliğde asgari kurumlar vergisi uygulamasına ilişkin 8 adet farklı örneğe yer verilmiştir. Bunlardan özellikli olan üç adedi aşağıdaki gibidir.

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 karı (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)	5.000.000 (a – b – c)	15.000.000 (a)
Teşvik belgesine istinaden indirimli orana tabi matrah üzerinden hesaplanan vergi (d)	100.000 (2.000.000 x %5)	
Teşvik belgesine göre alınmayan vergi (e)	400.000 (2.000.000 x %20)	
Genel orana tabi matrah üzerinden hesaplanan vergi (f)	750.000 (3.000.000 x %25)	
Hesaplanan kurumlar vergisi	850.000 (d + f)	1.100.000 [(15.000.000 x %10) – e]
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 karı (a)	10.000.000	10.000.000
KKEG (b)	1.000.000	1.000.000
İstisnalar - Serbest bölge kazanç istisnası 1.000.000 TL (c) - Sınai mülkiyet hakları kazanç istisnası 4.000.000 TL (ç)	5.000.000 (c + ç)	1.000.000 (c)

İndirimler - Nakdi sermaye indirimi 2.000.000 TL (d)	2.000.000 (d)	0
Kurumlar vergisi matrahı	$[(a + b) - (c + \text{ç} + d)]$ 4.000.000	$[(a + b) - c]$ 10.000.000
İhracat kazancı üzerinden 5 puan indirimli orana göre hesaplanan vergi (e)	$(2.000.000 \times \%20)$ 400.000	
İhracat oran indirimi kaynaklı alınmayan vergi (f)	$(2.000.000 \times \%5)$ 100.000	
Genel orana tabi matrah üzerinden hesaplanan vergi (g)	$(2.000.000 \times \%25)$ 500.000	
Hesaplanan kurumlar vergisi	$(e + g)$ 900.000	$[(10.000.000 \times \%10) - f]$ 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 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 Kanunun 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.

	Kurumlar vergisi	Asgari kurumlar vergisi
Ticari bilanço karı (a)	7.000.000	7.000.000
İstisnalar - Yurt dışı iştirak kazancı istisnası 1.000.000 TL (b) - Yurt dışı inşaat, onarım, 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)	5.800.000 (b + c + ç)	1.500.000 (b + 500.000)
Kurumlar vergisi matrahı	1.200.000 (a – b – c – ç)	5.500.000 (a - b - 500.000)
Hesaplanan kurumlar vergisi	$(1.200.000 \times \%25)$ 300.000	$(5.500.000 \times \%10)$ 550.000
Ödenecek kurumlar vergisi	550.000	

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

5520 sayılı Kanunun 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 Kanunun 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.

B- Seri 23 No.lu Tebliğle Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde Yapılan Diğer Diğer Düzenlemeler

1- 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, 7524 sayılı kanunla aynı maddenin 1/d bendinde fon ve ortaklıkların taşınmaz gelirlerinin dağıtımına ilişkin getirilen yeni şartlar ve bu düzenlemelere yönelik eklenen örnekler doğrultusunda revize edilmiştir. Yapılan revize ile;

- 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 kurumlar vergisi istisnasından 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. Tebliğde bu konuda verilen örnek aşağıdadır:

Örnek 3: (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. (D) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.'nin ortağı (D) A.Ş., bu Ortaklıktan 1.000.000 TL kar payı elde etmiştir.

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

2- Yurt Dışında Yerleşik Anonim Veya Limited Şirketlerin Sermayesine En Az Yüzde Elli Oranında İştiraktan Elde Edilen Temettülerde İstisna Uygulaması

7491 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikte, 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.

İştirak 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 edilemeyecek, 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 edilebilecektir.

3- Türkiye'de Kurulu Fonlar ile Yatırım Ortaklıklarının Kazançlarına İlişkin İstisna

7524 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile 1/1/2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere, yatırım 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; 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.

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.**

Taşınmazlardan elde edilen kazancın elde edildiği hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı izleyen ikinci ayın sonuna kadar 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 şartı bulunmamaktadır.

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

4- İştirak Hissesi Alımı Nedeniyle Yüklenilen Finansman Giderlerinin Devir Sonrası Da İndirime İmkân 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 finansman giderlerinden devir sonrasına ait kısmı, devralan şirkette gider olarak dikkate alınabileceği belirtilmiştir.

Bu Tebliğ ile konuya ilişkin olarak yapılan açıklamada kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin birinci fıkrası 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 olacağı belirtilmiştir.

5- Serbest Bölgelerde 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 yapılan açıklamalara 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. 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.

6- Türkiye’den Yurtdışı Mukimi Kişi ve Kurumlara Verilen Hizmetlerde İstisna

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 kurumlar vergisi genel tebliğinde bu değişiklik dolayısıyla revizeler yapılmıştır.

Buna göre 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 yararlanılamayacaktır.** Ayrıca, kazançlar belirtilen süre dışında transfer edilirse, daha sonraki dönemlerde de bu indirim uygulanmayacaktır.

Geçici vergi dönemleri açısından, kazançların ilgili geçici vergi dönemine ait beyannamenin verileceği tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi halinde, bu geçici vergi döneminden itibaren indirimden yararlanılabilmesi mümkün olacaktır.

Anılan bent kapsamında 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.

Diğer taraftan, indirim kapsamındaki faaliyetlerden **doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkları da indirim tutarının tespitinde dikkate alınacaktır.**

7- İhracat Yapan Kurumlar ile Üretim Faaliyetiyle İştigal Eden Kurumlarda Kurumlar Vergisi Oranının İndirimli 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, kurumlar vergisi genel tebliğinin **“32.1.2. İhracat yapan kurumlar ile üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlarda kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanması”** başlıklı bölümündeki açıklama ve örnekler yasa ile yapılan bu oran değişikliği doğrultusunda revize edilmiştir.

8- Teşvik Belgeli Yatırımlarda Hak Kazanılan Yatırıma Katkı Tutarından Diğer Vergi Borçlarından Terkin Yoluyla Yararlanılması

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;

"(8) 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, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç olmak üzere tahakkuk etmiş diğer vergi borçlarından terkin edilmek suretiyle kullanılabilir. Terkin talebinde bulunulabilecek tutar, hak edilen yatırıma katkı tutarından indirimli kurumlar vergisi yoluyla kullanılan yatırıma katkı tutarının düşülmesinden sonra bulunan tutarın yarısından fazla olamaz. Diğer vergi borçlarının terkin suretiyle kullanılan tutarın bir katına isabet eden yatırıma katkı tutarından vazgeçildiği kabul edilir, diğer vergilerden terkin talep edilen tutar ile vazgeçilen yatırıma katkı tutarları dolayısıyla vergi matrahına indirimli oranda kurumlar vergisi uygulanmaz. Bu fıkra kapsamında diğer vergi borçlarından terkin edilebilecek toplam tutar, ilgili yatırım teşvik belgesi kapsamında fiilen yapılan yatırım harcamalarına, yatırıma katkı oranı uygulanmak suretiyle hesaplanan tutarın %10'undan fazla olamaz."

Hükmüne yer verilmiştir.

Tebliğde yapılan açıklamalara göre, ilgili 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.

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 terkini suretiyle kullanılan yatırıma katkı tutarının bir katına isabet eden yatırıma katkı tutarından da vazgeçildiği kabul edilecektir. Böylece yatırıma katkı tutarı, diğer vergilerden terkini talep edilen tutar ile terkin nedeniyle vazgeçilen yatırıma katkı tutarı kadar azalmış olacaktır.

Dolayısıyla, diğer vergilerden terkini talep edilen tutar ile terkin nedeniyle vazgeçilen yatırıma katkı tutarları için indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.

Tebliğde uygulamaya ilişkin aşağıdaki örnek verilmiştir.

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 itibarıyla hak kazanılan yatırıma katkı tutarı	=	Gerçekleştirilen yatırım harcaması x Yatırıma katkı oranı
	=	2.000.000 TL x %30
	=	600.000 TL

Buna göre, (B) A.Ş.'nin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki bu yatırımdan 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:

Diğer vergi borçlarından terkin edilecek tutar	=	Hak edilen yatırıma katkı tutarı x %10
	=	600.000 TL x %10
	=	60.000 TL

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:

Terkin talebinde bulunulabilecek üst sınır	=	(Hak kazanılan yatırıma katkı tutarı – yararlanılan yatırıma katkı tutarı) / 2
	=	(600.000 TL - 125.000 TL) / 2
	=	475.000 TL / 2
	=	237.500 TL

(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.

Vazgeçilen yatırıma katkı tutarı	=	Diğer vergi borçlarının terkin suretiyle kullanılan tutar x 1
	=	60.000 TL x 1
	=	60.000 TL

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 Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünde yer alan "**Diğer İndirim ve İstisnalar**" satırında gösterilmek suretiyle kurum kazancından indirilmesi mümkündür.