

Vergi Bülteni 2024/55

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Yayımlandı

1 Ekim 2024

Özet

2021, 2022, 2023 ve 2024 yıllarında yasalaşan 7338, 7341, 7394, 7440, 7456, 7491 ve 7524 sayılı Kanunlarla yapılan bazı kurumlar vergisi düzenlemelerine ilişkin açıklamalara yer verilen 23 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği 28 Eylül 2024 tarihli Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

Tebliğde, diğer açıklamalar yanında;

- 7524 sayılı Kanun’la yapılan asgari kurumlar vergisi düzenlemesine,
- 7491 sayılı Kanun’la yapılan, yurt dışı iştirak kazançları istisnası düzenlemesine,
- 7456 ve 7491 sayılı Kanunlarla, ihracat yapan kurumlar ile üretim faaliyetinde bulunan kurumlarda kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanmasına,
- 7338 sayılı Kanun’la yapılan, teşvikli yatırımlar kapsamında hak kazanılan yatırıma katkı tutarından diğer vergi borçlarından terkin yoluyla yararlanılması uygulamasına,

ilişkin düzenleme ve açıklamalar yapılmaktadır.

Kapsam

28.09.2024 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 23 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğde, 2021 ve 2022 yıllarında yasalaşan 2021, 2022, 2023 ve 2024 yıllarında yasalaşan 7338, 7341, 7394, 7440, 7456, 7491 ve 7524 sayılı Kanunlarla yapılan kurumlar vergisi düzenlemelerine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Aşağıda, Tebliğde yer alan açıklamaların ilgili olduğu yasal düzenleme özetlenecek ve Tebliğde yer alan dikkat çeken bazı açıklamalara yer verilecektir.

1. Bölgesel Yönetim Merkezleri

Bölgesel Yönetim Merkezleriyle ilgili yasal süreç kısaca şöyle gerçekleşmiştir:

- Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu Uygulama Yönetmeliğinde 2012 yılında yapılan değişiklikle, bölgesel yönetim merkezlerinin Türkiye'de irtibat bürosu olarak faaliyette bulunabilmelerine olanak sağlandı.
- Gelir İdaresince verilen özeldelerde, ticari ve diğer gelir getirici faaliyetler ile izin konusu dışında bir faaliyette bulunmaması halinde Bölgesel Yönetim Merkezlerinin kurumlar vergisi ve gelir vergisi mükellefiyet tesisine gerek bulunmadığı belirtildi. (29.09.2014 tarihli ve 2285 sayılı özelge.)
- 2016 yılında 6728 sayılı Kanun'la Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinin birinci fıkrasına eklenen (ö) bendiyle, tüm giderlerinin kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlar tarafından karşılanması ve söz konusu giderlerin Türkiye'de tam veya dar mükellefiyete tabi herhangi bir kurumun hesaplarına intikal ettirilmemesi veya kârından ayrılması kaydıyla, Ekonomi Bakanlığından alınan izne istinaden kurulan bölgesel yönetim merkezlerinin kurumlar vergisinden muaf olması hükme bağlandı. Bölgesel Yönetim Merkezleri zaten mükellef yapılmadığı için bu düzenlemenin konuyu netleştirmek dışında bir sonucu olmadı.
- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4-1/ö maddesiyle getirilen muafiyet hükmü, 27.03.2018 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 7103 sayılı Kanun'la kaldırıldı, yapılan düzenlemeyle muafiyetin 01.01.2019 tarihi itibarıyla kurulu bölgesel yönetim merkezleri için 01.01.2022 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe girmesi öngörüldü.
- Mevcut yasal düzenleme çerçevesinde Gelir İdaresi, Ekonomi Bakanlığından alınan izne istinaden bölgesel yönetim merkezi olarak kurulan irtibat bürolarının Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu ve bu Kanuna dayanılarak çıkarılan Yönetmelikte yer alan düzenlemelere göre bölgesel yönetim merkezi olarak faaliyette bulunması, ticari ve diğer gelir getirici faaliyetler ile izin konusu dışında bir faaliyette bulunmaması halinde kurumlar vergisi mükellefiyet tesisine gerek bulunmadığı yönünde görüş vermeye devam etti. (19.08.2022 tarih ve 928981 sayılı özelge.)

Özetle, Ekonomi Bakanlığından alınan izne istinaden kurulan bölgesel yönetim merkezleri, belirlenen koşullar çerçevesinde faaliyet göstermeleri durumunda, yukarıda özetlenen yasal değişikliklerden etkilenmemiştir.

Yayımlanan Tebliğ ile Bölgesel Yönetim Merkezleriyle ilgili muafiyet düzenlemesinin kaldırılmasına ilişkin düzenlemeye paralel olarak ilgili bölüm seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinden çıkartılmıştır. Bu durumun mevcut uygulamayı değiştirmedeği değerlendirilmektedir.

2. Muafiyetler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun;

- 4. maddesinin birinci fıkrasına 04.11.2021 tarih ve 7341 sayılı Kanun'la eklenen (p) bendi hükmüyle, 5910 sayılı Türkiye İhracatçılar Meclisi ile İhracatçı Birliklerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'un 18. maddesi kapsamında ihracatçıların lehine münhasıran ihracat kredileri için kefalet vermek amacıyla kurulan kurumlar,
- 4. maddesinin birinci fıkrasının (p) bendinde 27.12.2023 tarih ve 7491 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle de katılım bankalarının ortağı olduğu ve katılım bankacılığı ilke ve esaslarına uygun her türlü finansman için kefalet vermek amacıyla kurulan Katılım Finans Kefalet Anonim Şirketi

kurumlar vergisinden muaf tutulmuştu.

Bu düzenlemeler, yayımlanan Tebliğ ile 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin ilgili bölümlerine işlenmiştir.

3. İştirak Kazançları İstisnası

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5-1/a maddesinde;

- 08.04.2022 tarih ve 7394 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle, tam mükellefiyete tabi yatırım fonu katılma paylarının fona iadesinden doğan gelirler ile söz konusu fonların katılma paylarından Vergi Usul Kanunu'nun 279. maddesi kapsamında dönem sonu değerlemesine tabi olanların, değerlemeden doğan kazançların kurumlar vergisinden müstesna tutulması öngörülmüş,
- 14.07.2023 tarih ve 7456 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle, girişim sermayesi yatırım fonları katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen gelirler için uygulanan istisna hariç olmak üzere, diğer yatırım fonlarından elde edilen gelirler için uygulanan kurumlar vergisi istisnasına son verilmiş,
- 28.07.2024 tarih ve 7524 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle, 5. maddenin (d) bendinde yer alan istisnanın, fon ve ortaklıkların sahip oldukları taşınmazlardan elde ettikleri kazançların en az %50'sinin dağıtımı koşuluna bağlanmasına bağlı olarak, kâr dağıtım koşulunu sağlayamadığı için istisnadan yararlanamayan yatırım fon ve ortaklıklarından kâr payı elde eden kurumların, iştirak kazançları istisnasından yararlanmalarına olanak sağlanmıştır.

Yayımlanan Tebliğde, özetlenen değişiklikler sonrası uygulamaya ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Tebliğde yer alan aşağıdaki açıklamalar dikkat çekmektedir:

- Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları ve söz konusu katılma paylarının fona iadesinden doğan gelirler ile bu fonların katılma paylarının Vergi Usul Kanunu'nun 279. maddesi kapsamında değerlendirilmesinden kaynaklanan değer artış kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

- Diğer yatırım fonlarının katılma paylarından ve diğer yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları için bu istisnadan yararlanılması mümkün değildir. Ancak, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5-1/d maddesinde düzenlenen fon ve ortaklıkların (emeklilik fonları hariç) bentte öngörülen kazanç istisnasından yararlanabilmeleri için öngörülen kar dağıtım şartını sağlayamayan ve söz konusu istisnadan faydalanamayan fon ve ortaklıklardan elde edilen kâr payları iştirak kazancı istisnasına konu edilebilecektir.

Tebliğde ayrıca, yatırım fon ve ortaklıklarının, taşınmazlardan elde ettikleri istisna kazançlar üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/C maddesine göre asgari kurumlar vergisi ödemeleri gerektiği, bu kazançlar fon ve ortaklık bünyesinde genel kurumlar vergisi oranında kurumlar vergisine tabi tutulmadığı için, elde edilen kâr payının tamamının iştirak kazançları istisnasına konu edilemeyeceği, 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 faydalanılabileceği açıklanmıştır.

4. Yatırım Fon ve Ortaklıklarına İlişkin İstisna

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin mevcut (d) bendi hükmüyle, Türkiye'de kurulu;

- Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- Portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları, (Esas faaliyet konusu itibarıyla gayrimenkul, gayrimenkul projeleri ve gayrimenkule dayalı haklardan oluşan portföyü işletmek amacıyla kurulanlar dışında kalanların kazançları hariç)
- Emeklilik yatırım fonlarının kazançları,
- Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları,

kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur.

28.07.2024 tarih ve 7524 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle, 5. maddenin (d) bendinde yer alan istisnanın, 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 şartına bağlanmıştır.

Yayımlanan Tebliğde bu değişikliğe ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Yapılan açıklamaya göre;

- Kâr dağıtımına konu kazanç, taşınmazlardan elde edilen kazançlara yönelik olup bu gelirler dışındaki kazançların dağıtım zorunluluğu bulunmamaktadır. Kar dağıtım şartının sağlanmaması durumunda, taşınmaz gelirleri dahil tüm gelirler için istisnadan yararlanılamayacaktır.
- Kazancın öngörülen süreden sonra dağıtıldığı durumlarda anılan istisnadan

yararlanılamayacaktır.

- Faaliyet alanı gereği portföyüne veya aktifine taşınmaz dahil edemeyen ve inşaat projeleri yapamayan fon ve ortaklıkların bahse konu gelirleri bulunmayacağından, bu fon ve ortaklıklar için kar dağıtımı şartının aranmayacaktır.
- 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.
- Dağıtılması gereken kazancın tespitinde, enflasyon düzeltilmesi sonucu bulunan kazanç dikkate alınacaktır.

5. Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası

27.12.2023 tarih ve 7491 sayılı Kanun'un 58. maddesiyle;

- İştirak 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,

koşullarıyla yurt dışı iştiraklerden elde edilen iştirak kazançlarının % 50'sinin kurumlar vergisinden müstesna tutulması öngörülmüştür.

Bu düzenlemeyle birlikte, özellikle yurt dışı iştiraklerden elde edilen ve % 15'in üzerinde vergi yükü taşımayan kâr payları için de, koşulların sağlanması durumunda istisnadan yararlanmak mümkün hale gelmiştir.

Yayımlanan Tebliğde, bu düzenlemeye ilişkin açıklamalar yapılmış olup, özellikle;

- İstisna uygulamasına yönelik ödenmiş sermayenin en az %50'sine sahip olma şartı açısından, iştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla geçerli olan oranın dikkate alınacağı,
- İştirak edilen yurt dışı mukim kurumlardan elde edilen iştirak kazançları dolayısıyla yurt dışında ödenen ve istisna kazanca tekabül eden kurumlar vergisi ve benzeri vergilerin, Türkiye'deki kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden mahsup edilemeyeceği,

açıklamaları dikkat çekmektedir.

6. Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası

14.07.2023 tarih ve 7456 sayılı Kanun'la, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5-1/e maddesinde yapılan değişiklikle, kurumların taşınmaz satışlarından elde ettikleri kazançlarının kurumlar vergisinden istisna edilmesine yönelik uygulamaya son verilmiş, Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 16. maddeyle de 15.07.2023 tarihinden önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazlar için taşınmaz satış kazancı istisnasına yönelik hükümlerin uygulanmaya devam edileceği ancak söz konusu istisna oranının %25 olacağı hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan, 08.04.2022 tarih ve 7394 sayılı Kanun'la Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5-1/e maddesinde yapılan değişiklikle, söz konusu fıkranın (a) bendi kapsamında istisna kazançlarına kaynak oluşturan yatırım fonlarının katılma paylarının satışından doğan kazançların % 75'i kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur.

Yayımlanan Tebliğ ile bu değişiklikler 1 seri no.lu Tebliğ işlemiş, Sermaye Piyasası Kurulundan izin alarak faaliyette bulunan girişim sermayesi fonu katılma paylarının satışından elde edilen kazançların %75'inin, öngörülen diğer şartların da sağlanması kaydıyla kurumlar vergisinden istisna edileceği belirtilmiştir.

7. Serbest Bölgeler Kanunu İstisna Düzenlemesi

28.07.2024 tarih ve 7524 sayılı Kanun'la Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesinde yapılan değişiklikle, serbest bölgelerde faaliyet gösteren kurumların yurt içine yapılan satışlardan elde edilen kazançları istisna kapsamından çıkartılmıştır. Böylece istisna, serbest bölgede üretim yapan kurumların, bölgede ürettikleri ürünlerin yurt dışına satışından elde edilen kazançları ile sınırlandırılmıştır.

Düzenleme, 01.01.2025 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Yayımlanan Tebliğde, değişikliğe ilişkin açıklamalar yapılmış olup, aşağıdaki açıklamalar dikkat çekmektedir:

- Serbest bölgede üretim faaliyetinde bulunan üretici firmaların ürünlerini, aynı veya başka bir serbest bölgede faaliyette bulunan ihracatçılara, yurt dışına satılması kaydıyla teslim etmeleri 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.

8. Bazı finansman giderlerinin kurum kazancından indirimi

09.03.2022 tarih ve 7440 sayılı Kanun'la, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin üçüncü fıkrasında yapılan değişiklikle, Kanun'un 19. maddesi kapsamında yapılan devirde, iştirak hissesi veya pay alımı dolayısıyla yapılan devir sonrasına ait finansman giderlerinin, devralan şirkette gider olarak dikkate alınabilmesi hükme bağlanmıştır.

Yayımlanan Tebliğde, değişikliğe ilişkin açıklamalar yapılmış olup, aşağıdaki açıklamalar dikkat çekmektedir:

- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19. 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 01.01.2023 sonrası ortaya çıkan finansman giderlerinin, devralan şirkette indirim konusu yapılması mümkündür.
- İndirim konusu yapılabilecek gider tutarının tespitinde finansman gider kısıtlamasına ilişkin hükümlerin ayrıca dikkate alınması gerekmektedir.

9. Yurt Dışına Verilen Bazı Hizmetlerde İndirim

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde yer alan, Türkiye'de yerleşmiş olmayanlara Türkiye'den verilen ve yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti ile eğitim ve sağlık hizmeti veren işletmelerin, bu hizmetlerden elde ettikleri kazancın % 50'sinin

beyanname üzerinde matrahtan indirileceğine ilişkin hüküm 27.12.2023 tarih ve 7491 sayılı Kanun'la değiştirilerek;

- İndirim kazancın Türkiye'ye transferi koşuluna bağlanmış,
- İndirim oranı da % 80'e çıkartılmıştır.

Yayımlanan Tebliğde bu değişikliğe ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

Yapılan açıklamaya göre;

- İndirimden yararlanabilmek için, kapsamdaki kazançların tamamının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi gerekmektedir.
- Kazancın 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.
- 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.
- Ödemenin 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.
- İndirim kapsamındaki faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkları indirim tutarının tespitinde dikkate alınacaktır.

10. Kısmi Bölünme

14.07.2023 tarih ve 7456 sayılı Kanun'la Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19. maddesinin üçüncü fıkrasında yapılan değişiklikle, taşınmazlar kısmi bölünme kapsamından çıkartılmıştır.

Yayımlanan Tebliğ ile bu değişiklik 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine işlenmiştir.

11. Kurumlar Vergisi Oranı

28.07.2024 tarih ve 7524 sayılı Kanun'la Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32. maddesinde yapılan değişiklikle;

- Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanuna göre yap-işlet-devret modeli çerçevesinde gerçekleştirilen projeler ile
- Sağlık Bakanlığınca Kamu Özel İş Birliği Modeli ile Tesis Yaptırılması, Yenilenmesi ve Hizmet Alınması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun hükümlerine göre kamu özel iş birliği modeli çerçevesinde yürütülen projelerden,

elde edilen kazançlar için kurumlar vergisi oranı % 30'a çıkartılmıştır.

Yayımlanan Tebliğ ile bu değişiklik 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine işlenmiştir.

12. İmalat ve İhracat Yapan Kurumlarda İndirimli Oran Uygulaması

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32. maddesinin yedinci fıkrasında;

- 14.07.2023 tarih ve 7456 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle, ihracattan elde edilen kazançlara uygulanan indirim 1 puandan 5 puana çıkartılmış,
- 27.12.2023 tarih ve 7491 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle de, 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 indirimin uygulanması öngörülmüştür.

Yayımlanan Tebliğ ile yasal değişiklik 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine işlenmiş, örnekler değişiklik çerçevesinde revize edilmiş, bunun yanında;

- Dış ticaret sermaye şirketleri veya sektörel dış ticaret şirketlerinin belirlenmesinde, 2004/12 sayılı Dış Ticaret Sermaye Şirketi Statüsüne İlişkin Tebliğin esas alınması gerektiği,
- İmalatçı veya tedarikçi kurumlar tarafından dış ticaret sermaye şirketleri veya sektörel dış ticaret şirketleri üzerinden gerçekleştirilen ihracat faaliyetlerinde tanzim edilmiş bir aracılı ihracat sözleşmesinin varlığının şart olduğu ve kazancın bu sözleşme kapsamındaki faaliyetlerden elde edilmiş olması gerektiği,
- Sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden mükelleflerin ürettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranının; üretilen ürünlerin, yurt içinde satılması durumunda "üretim faaliyetinden elde edilen kazanç" olarak 1 puan, yurt dışında satılması durumunda ise "ihracat faaliyetinden elde edilen kazanç" olarak 5 puan indirimli uygulanacağı,
- Üretilen ürünlerin ihracatından elde edilen kazançta kurumlar vergisi oranı 5 puan indirimli olarak uygulanacağı için, bu kazancın üretime isabet eden kısmına ikinci defa indirimde yol açacak şekilde ayrıca 1 puan indirim uygulanmayacağı,

belirtilmiştir.

13. Hak Kazanılan Yatırıma Katkı Tutarından Diğer Vergi Borçlarından Terkin Yoluyla Yararlanılması

14.10.2021 tarih ve 7338 sayılı Kanun'la Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesine eklenen sekizinci fıkra hükmüyle, indirimli kurumlar vergisi uygulamasında, yatırım katkı tutarının %10'luk kısmının, kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı izleyen ikinci ayın sonuna kadar talep edilmesi koşuluyla, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç, diğer vergi borçlarından terkin edilmek suretiyle kullanılmasına olanak sağlanmıştır.

Düzenlemeye göre;

- Terkin talebinde bulunulabilecek tutar, hak edilen yatırıma katkı tutarından indirimli kurumlar vergisi yoluyla kullanılan yatırıma katkı tutarının düşülmesinden sonra bulunan tutarın yarısıyla sınırlı olacak,
- Diğer vergi borçlarının terkini suretiyle kullanılan tutarın bir katına isabet eden yatırıma katkı tutarından vazgeçildiği kabul edilecek,
- 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 olamayacaktır.

Düzenleme 01.01.2022 tarihinden itibaren yapılacak yatırım harcamalarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Yayımlanan Tebliğde özetlenen düzenlemeye ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Yapılan açıklamalara göre;

- Bu uygulamada, diğer vergi borçlarının terkinin suretiyle kullanılan yatırıma katkı tutarının bir katına isabet eden yatırıma katkı tutarından da vazgeçildiği kabul edilecektir. Böylece yatırıma katkı tutarı, diğer vergilerden terkinin talep edilen tutar ile terkin nedeniyle vazgeçilen yatırıma katkı tutarı kadar azalmış olacaktır. Dolayısıyla, diğer vergilerden terkinin talep edilen tutar ile terkin nedeniyle vazgeçilen yatırıma katkı tutarları için indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.
- Uygulamadan yararlanabilmek için, ilgili hesap dönemi başından kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı takip eden ikinci ayın sonuna kadar talep edilmesi gerekmekte, ayrıca terkin işleminin yapılabilmesi için, terkin edilecek vergiye ilişkin beyannamenin vermesi sonrasında, gerekli hesaplamaları içeren terkinin ilişkin yeni bir dilekçe vermesi gerekmektedir.

14. Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi

28.07.2024 tarih ve 7524 sayılı Kanun'la, Kurumlar Vergisi Kanunu'na 32/B maddesinden sonra gelmek üzere eklenen "Yurt içi asgari kurumlar vergisi" başlıklı 32/C maddesiyle, Kanun'un 32 ve 32/A maddeleri hükümleri dikkate alınarak hesaplanan kurumlar vergisinin, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının % 10'undan az olmaması öngörülmüştür.

Yapılan düzenlemeye göre, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32 ve 32/A maddeleri çerçevesinde kurumlar vergisi hesaplanacak, bu şekilde hesaplanan vergi tutarı, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının % 10'undan az olamayacaktır.

Yayımlanan Genel Tebliğde, yurt içi asgari kurumlar vergisine ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

Yapılan açıklamalar aşağıda özetlenmiştir.

a) Kapsama giren/girmeyen mükellefler

Asgari kurumlar vergisinin mükellefleri, Türkiye'de elde ettikleri kazançlarını kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan etmek zorunda olan dar mükellef kurumlar dahil, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda sayılan mükelleflerdir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesi çerçevesinde, vergisi tevkif suretiyle alınan kazanç ve iratlarını seçimlik olarak beyan eden kurumlar da asgari kurumlar vergisine tabidir.

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 uygulanmamaktadır. Bu uygulamada, birleşme, devir, tür değişikliği ile kısmi ve tam bölünme suretiyle kurulan şirketler ilk defa faaliyete başlayan şirket olarak kabul edilmemektedir.

b) Asgari kurumlar vergisinin uygulaması ve hesaplanması

Kurumlar vergisi mükellefleri;

- Kurum geçici ve kurumlar vergisi beyannamelerinde Kanun'un 32 ve 32/A maddeleri hükümlerini dikkate alarak kurumlar vergilerini hesaplayacaklar,
- Aynı beyannamelerde, ticari bilanço kârına/zararına kanunen kabul edilmeyen giderlerini ekledikten sonra, bu tutardan asgari kurumlar vergisi kapsamı dışında bulunan istisna ve indirimleri düşecekler, kalan bir tutar bulunması halinde bu tutara %10 oranı uygulanmak suretiyle asgari kurumlar vergisi hesaplayacaklardır.

Tebliğde,

- Beyannamelerde indirim konusu yapılan geçmiş yıl zararlarının asgari kurumlar vergisi matrahından düşülmeyeceği ve asgari kurumlar vergisinin hesaplanmasında dikkate alınacağı,
- Mali tabloların enflasyon düzeltmesine tabi tutulduğu dönemlerde, asgari kurumlar vergisi hesabında enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan değerlerin dikkate alınacağı,

açıklanmış, ayrıca hesaplanan asgari kurumlar vergisinden;

- 32. 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, üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarına uygulanan bir puanlık indirimli oran uygulaması nedeniyle alınmayan vergi ile
- 32/C maddesinin yürürlüğe girdiği 02.08.2024 tarihinden önce alınmış olan teşvik belgelerindeki yatırıma katkı tutarlarının kullanılması nedeniyle 32/A maddesi hükmüne istinaden ilgili hesap döneminde alınmayan verginin,

indirileceği ve bu şekilde ödenmesi gereken asgari kurumlar vergisinin belirleneceği belirtilmiştir.

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

Tebliğde ayrıca, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121. maddesi kapsamında vergi indirimi hakkı bulunan kurumların, hesaplanan asgari kurumlar vergisi için de bu haklarını kullanabilecekleri açıklanmıştır.

c) Asgari kurumlar vergisinin hesabında kurum kazancından düşülen ve düşülemeyen indirim ve istisnalar

Yayımlanan Genel Tebliğde, asgari kurumlar vergisinin hesabında kurum kazancından düşülen ve düşülemeyen indirim ve istisnalar aşağıdaki şekilde sayılmıştır.

Kurum kazancından düşülecek indirim ve istisnalar	
İndirim / İstisna	İlgili madde
İştirak kazançları istisnası	KVK madde 5/1-a
Emisyon primi kazancı istisnası	KVK madde 5/1-ç
Yatırım fon ve ortaklıklarının kazancı istisnası (taşınmazlardan elde edilen kazançlar hariç)	KVK madde 5/1-d
Risturn kazanç istisnası	KVK madde 5/1-i
Sat-kirala-geri al işlemlerine yönelik kazanç istisnası	KVK madde 5/1-j
Varlık kiralama işlemlerinden elde edilen kazanç istisnası	KVK madde 5/1-k
Türk uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden sağlanan kazanç istisnası	KVK madde 12
Serbest bölgelerde elde edilen kazanç istisnası	KVK geçici madde 3
Teknoloji geliştirme bölgelerinde elde edilen kazanç istisnası	KVK geçici madde 2
213 sayılı Kanunun 325/a maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlarda indirim	KVK madde 10/1-g
5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanuna göre korumalı işyeri indirimi	KVK madde 10/1-h
Ar-Ge ve tasarım indirimi	5746 sayılı Kanun madde 3, 6550 sayılı Kanun geçici madde 1/c, KVK madde 10/1-a
Kurumlar vergisi beyannamesinin “Diğer indirimler” veya “Diğer indirimler ve istisnalar” satırlarında gösterilen, mahiyet itibarıyla indirim veya istisna kapsamında olmayıp, vergi matrahının doğru hesaplanması amacıyla beyannamenin bu satırlarına yazılan tutarlar. (TMS/VUK değerlendirme farkları, örtülü sermaye uygulamasında oluşan kur farkı gelirleri, kıdem tazminatı karşılığı iptali, vergi borçlarına mahsup edilen ve gelir olarak dikkate alınan GVK mükerrer 121 maddesi kapsamındaki indirim hakkı, vb)	
ÇVÖ kapsamındaki istisna kazançlar	

Kurum kazancından düşülmeyen indirim ve istisnalar ile geçmiş yıl zararları	
İndirim / İstisna	İlgili madde
Yurt dışı iştirak kazançları istisnası	KVK madde 5/1-b
Yurt dışı iştirak hissesi satış kazancı istisnası	KVK madde 5/1-c
Yatırım fon ve ortaklığı kazancı istisnası (Taşınmazlardan elde edilen kazançlar)	KVK madde 5/1-d
Taşınmaz, iştirak hisseleri ve fon satış kazancı istisnası	KVK madde 5/1-e
Bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine veya TMSF'ye borçlu durumda olanların taşınmaz veya iştirak hisselerinin satış kazancı istisnası	KVK madde 5/1-f
Yurt dışı şube kazançları istisnası	KVK madde 5/1-g
Yurt dışı inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetler kazanç istisnası	KVK madde 5/1-h
Eğitim ve öğretim kazanç istisnası	KVK madde 5/1-ı
Yabancı fon kazançlarının vergilendirilmesinde yönetici şirketlere ilişkin kazanç istisnası	KVK madde 5/a
Sınai mülkiyet hakları satış kazancı istisnası	KVK madde madde 5/b
Kur korumalı mevduat ve katılım hesaplarından elde edilen kazanç istisnası	KVK madde 14
5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazanç istisnası	GVK geçici madde 76
Araştırma altyapılarının Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarda istisna	6550 sayılı Kanun geçici madde 1/a
Sponsorluk harcamalarında indirim	KVK madde 10/1-b
Bağış ve yardımlarda indirim	KVK madde 10/1-c, ç, d, e, f
Yurt dışına verilen yazılım, mühendislik, eğitim ve sağlık hizmetleri kazanç indirimi	KVK madde 10/1-ğ
Nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi	KVK madde 10/1-ı

İstanbul finans merkezinde faaliyette bulunan kurumların elde ettiği kazançlarda indirim	KVK madde 10/1-i
Yatırım indirimi istisnası	GVK madde mülga 19, geçici 61 ve geçici 69
Teknogirişim sermaye desteği indirimi	5746 sayılı Kanun madde 3/5
Teknokent sermaye desteği indirimi	4691 sayılı Kanun geçici madde 4
Özel kanunlarda yer alan ve asgari vergi matrahına dâhil edilmesi gereken diğer indirim ve istisnalar.	
Geçmiş yıl zararları	

d) Özelliği olan işlemlerde hesaplama örnekleri

Tebliğde asgari kurumlar vergisi ile ilgili 8 örneğe yer verilmiş olup, özelliği olan konularla ilgili 3 örnek aşağıya alınmıştır.

Örnek 8 (AKV hesabı, vergi yüküne bağlı hesaplama örneği)

(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	5.800.000	1.500.000
- Yurt dışı iştirak kazancı istisnası 1.000.000 TL (b)	(b + c + ç)	(b + 500.000)
- 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)		
Kurumlar vergisi matrahı	(a – b – c – ç) 1.200.000	(a - b - 500.000) 5.500.000
Hesaplanan kurumlar vergisi	(1.200.000 x %25) 300.000	(5.500.000 x %10) 550.000
Ödenecek kurumlar vergisi	550.000	

Örnekte;

- Yurt dışı iştirak kazançları istisna tutarının asgari kurumlar vergisi matrahına dahil edilmediği,
- Yurt dışı inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmet kazanç istisnası tutarının ise, vergi yükü hesabı yapılarak kısmen asgari kurumlar vergisi matrahına dahil edildiği,

dikkat çekmektedir.

Yurt dışı iştirak kazançları, diğer koşullar yanında, en az % 15 vergi yükü taşıması şartıyla kurumlar vergisinden müstesna tutulmaktadır. Tebliğde, yurt dışı iştirak kazançları istisnası asgari kurumlar vergisi matrahından düşülemeyecek istisnalar arasında sayılmasına rağmen örnekte asgari kurumlar vergisi matrahından düşülmesi tartışmaya açıktır.

Örnek 5 (İndirimli kurumlar vergisi oranı hesaplama örneği)

(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)	(a – b – c) 5.000.000	15.000.000 (a)
Teşvik belgesine istinaden indirimli orana tabi matrah üzerinden hesaplanan vergi (d)	(2.000.000 x %5) 100.000	
Teşvik belgesine göre alınmayan vergi (e)	(2.000.000 x %20) 400.000	
Genel orana tabi matrah üzerinden hesaplanan vergi (f)	(3.000.000 x %25) 750.000	
Hesaplanan kurumlar vergisi	(d + f) 850.000	[(15.000.000 x %10)–e] 1.100.000
Ödenecek kurumlar vergisi	1.100.000	

Örnek 6 (İhracatçı kurum hesaplama örneği)

(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	$[(a + b) - (c + ç + d)]$ 4.000.000	$[(a + b) - c]$ 10.000.000
5 puan ihracat kazançlı matrah üzerinden indirimli oranla hesaplanan vergi (e)	$(2.000.000 \times \%20)$ 400.000	
İhracat 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	

İlgili Tebliğ metnine aşağıdaki bağlantı yardımıyla ulaşabilirsiniz.

- [**Kurumlar Vergisi Genel Tebliği \(Seri No: 1\)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ \(Seri No: 23\)**](#)

Saygılarımızla,

Recep Bıyık
Mevzuat Eğitim ve Araştırma Başkanı
E-posta: recep.biyik@pwc.com