

2024 45

23 No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde Yapılan Açıklamalar-1

28.09.2024 tarihli Resmi Gazetenin yayımlanan 23 sıra numaralı [Kurumlar Vergisi Genel Tebliği \(Seri No: 1\)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ \(Seri No: 23\)](#) ile muhtelif kanunlarla (7338, 7341, 7394, 7440, 7456, 7491, 7524) Kurumlar Vergisi Kanununda yapılan düzenlemelere ilişkin olarak aşağıdaki konularda açıklamalar yapılmıştır ya da mevcut Tebliğ açıklamaları yasal değişikliklere paralel olarak güncellenmiştir.

1. Türkiye'den yurtdışı mukimi kişi ve kurumlara verilen hizmetlerde kazanç indirimi,
2. Serbest Bölge kazanç istisnası,
3. Girişim sermayesi yatırım fonları katılma payları kazanç istisnası,
4. Taşınmazların Kısmi Bölünme kapsamından çıkarılması,
5. Kurumlar Vergisi oranı,
6. KVK'nun 5/1-d maddesinde düzenlenen fon ve ortaklıkların kurumlar vergisi istisnalarından ve bunlardan kar payı elde edenlerin iştirak kazançları istisnasından yararlanabilmesine ilişkin açıklamalar,
7. Yurt dışı iştiraklerden elde edilen kar payı kazançlarında istisna uygulaması,
8. İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderlerinin kurum kazancından indirilebilmesi,
9. İhracat kredileri için kefalet vermek amacıyla kurulan kurumların kurumlar vergisi muafiyeti,
10. İhracat yapan kurumlar ile üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlarda kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanması,
11. KVK'nun 32/A maddesi kapsamındaki İndirimli Kurumlar Vergisi uygulaması,
12. Yurt içi asgari kurumlar vergisi,

Bu sirkülerimizde sözü geçen Tebliğdeki yukarıdaki ilk 10 sıradaki başlığa ilişkin açıklamalardan öne çıkanlara yer verilmiştir. Öte yandan 10, 11 ve 12'nci sıradaki başlıklara ilişkin açıklamaların kapsamının oldukça geniş olması nedeniyle ise bundan sonraki sirkülerlerimizde yer verilecektir.

1) Türkiye'den Yurtdışı Mukimi Kişi ve Kurumlara Verilen Hizmetlerde Kazanç İndirimine İlişkin Açıklamalar

Bilindiği üzere KVK'nun 10/1- (ğ) maddesi uyarınca; Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet

işletmeleriyle ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'sinin beyan edilen kurum kazancından indirilebilmekteydi. İndirimden yararlanabilmek için bu hizmetlerden sağlanan kazançların Türkiye'ye transfer edilmesi zorunluluğu bulunmamaktaydı.

Hatırlanacağı üzere; 7491 sayılı Kanunla sözü geçen düzenlemede değişiklik yapılarak 1/1/2023 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere;

1. Söz konusu faaliyetlerden elde edilen kazançların tamamının indirimden yararlanan hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi şartı getirilmiş, ve

2. İndirim oranı %50'den %80'e çıkarılmıştır.

Tebliğde yukarıdaki değişikliklere ilişkin örnekli açıklamalar yapılmıştır. Öne çıkan açıklamalar şöyledir.

İndirimden yararlanabilmek için, 1/1/2023 tarihinden itibaren elde edilen söz konusu kazançların tamamının, beyanname verilme tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmesi şartı getirilmiştir. Söz konusu kazançların tamamının değil bir kısmının Türkiye'ye transfer edilmesi durumunda, transfer edilen kısım da dahil olmak üzere indirimden yararlanılamayacaktır. Türkiye'ye bu süre içinde transfer edilmeyen kazançların daha sonraki dönemlerde transfer edilmesi durumunda da söz konusu indirim uygulanmayacaktır. Buradaki "kazanç" kavramının, elde edilen hasıllardan maliyetler ve giderler düşüldükten sonra kalan, diğer bir ifade ile beyanname üzerinde kurum kazancından indirim konusu yapılan tutar olarak anlaşılmalıdır.

Örnek : Mimarlık alanında faaliyet gösteren ve hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan (Ş) A.Ş., yurt dışında mukim bir şirkete 2023 yılında verdiği mimari çizim hizmeti karşılığında elde ettiği 500.000 TL kazancının; 400.000 TL'sini 10/4/2024 tarihinde, 100.000 TL'sini ise 5/7/2024 tarihinde Türkiye'ye transfer etmiştir.

Bu durumda, mimarlık faaliyeti dolayısıyla elde edilen kazancın tamamı, yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmediğinden, anılan indirimden yararlanılması mümkün değildir.

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 yararlanılabileceği mümkün olacaktır.

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

2) Serbest Bölge Kazanç İstisnasına İlişkin Açıklamalar

Hatırlanacağı üzere, 2 Ağustos 2024 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 7524 sayılı [Vergi Kanunları İle Bazı Kanunlarda Ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla](#), Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendinde değişiklik yapılmıştır.

Buna göre, **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.

Dolayısıyla, 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 olmayacaktır. 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.

3) Girişim Sermayesi Yatırım Fonları Katılma Payları Kazanç İstisnası

Tebliğe girişim sermayesi yatırım fonları katılma paylarının satışından elde edilecek kazançlara ilişkin açıklamalar eklenmiştir. Buna göre; Sermaye Piyasası Kurulundan izin alarak faaliyette bulunan girişim sermayesi fonlarının katılma paylarının satışından elde edilecek kazançların **%75'i**, öngörülen şartların da sağlanması kaydıyla kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

4) Taşınmazların Kısmi Bölünme Kapsamından Çıkarılmasına İlişkin Açıklamalar

Hatırlanacağı üzere, 15 Temmuz 2023 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan [7456 Sayılı Kanun](#) ile KVK'nun 19'uncu maddesinde yapılan değişiklik ile [Taşınmazlar](#) Kısmi Bölünme kapsamından çıkarılmıştır.

Bu değişikliğe paralel olarak Tebliğin kısmi bölünmeye ilişkin açıklamaların yer aldığı 19.2. bölümündeki açıklamalar ve örnekler revize edilerek, taşınmazlara ilişkin olanlar Tebliğ metninden çıkarılmıştır.

Kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden %25 oranında alınacaktır.

5) Kurumlar Vergisi Oranına İlişkin Açıklamalar

Bilindiği üzere, Kurumlar vergisi genel oranı %25 olmakla birlikte, çeşitli kazanç veya mükellef grupları için oran farklılaştırılması mevcuttur. Tebliğde bu konuya ilişkin olarak aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

1. Kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden **%25 oranında** alınır.
2. Bankalar, 6361 sayılı Kanun kapsamındaki şirketler, elektronik ödeme ve para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketlerinin kurum kazançları üzerinden kurumlar vergisi **%30 oranında** alınır.
3. 3996 sayılı Kanuna göre yap-işlet-devret modeli çerçevesinde gerçekleştirilen projeler ile 6428 sayılı 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 projelerde sözleşmenin tarafı olarak faaliyette bulunan şirketlerin 2025 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kurum kazançları üzerinden kurumlar vergisi %30 oranında alınır.

6) KVK'nun 5/1-d Maddesinde Düzenlenen Fon ve Ortaklıkların Kurumlar Vergisi İstisnalarından Ve Bunlardan Kar Payı Elde Edenlerin İştirak Kazançları İstisnasından Yararlanabilmesine İlişkin Açıklamalar

6.1. Fon ve Ortaklıkların Kurumlar Vergisi İstisnasından Yararlanması

Tebliğin "5.1. İştirak kazançları istisnası" başlıklı bölümü yeniden düzenlenmek suretiyle KVK'nun 5/1-d maddesinde düzenlenen fon ve ortaklıkların kurumlar vergisi istisnalarından ve bunlardan kar payı elde edenlerin iştirak kazançları istisnasından yararlanabilmesine ilişkin açıklamalar eklenmiştir.

7524 sayılı Kanunla 1/1/2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere, KVK'nun 5/1-d maddesinde düzenlenen fon ve ortaklıkların (emeklilik fonları hariç) kazanç istisnasından yararlanabilmeleri için, taşınmaz gelirlerinin %50'sini dağıtmaları şartı getirilmiştir.

Tebliğde yapılan açıklamalara göre;

1. Kar dağıtımının kazancın elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı izleyen ikinci ayın sonuna kadar gerçekleştirilmesi şarttır. Bu süre içerisinde belirtilen orana kadar karın ortaklara dağıtılmaması durumunda, istisnadan faydalanılması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılacaktır.

2. 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.

6.2. Fon ve Ortaklıklardan Kar Payı Elde Edenlerin İştirak Kazançları İstisnasından Yararlanabilmesine İlişkin Açıklamalar

Öte yandan 7524 sayılı Kanunla 1/1/2025 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere önceki bölümde yer verilmiş olan %50 kar dağıtım şartını sağlayan ve söz konusu istisnadan faydalanan bu fon ve ortaklıklardan elde edilen kar payları iştirak kazancı istisnasına konu edilemeyeceği, kar dağıtım şartını sağlayamayan ve kazanç istisnasından faydalanamayan fon ve ortaklıklardan elde edilen kar payları ise iştirak kazancı istisnasına konu edilebileceği yönünde düzenleme yapılmıştır.

Konuya ilişkin olarak Tebliğde yapılan ilave açıklamalar ise özetle aşağıdaki gibidir:

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.

İstisnadan yararlanabilen fon ve ortaklıkların 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 olmayacaktır. 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 mümkün olacaktır. Konuya ilişkin olarak Tebliğde yer almakta olan örnek şöyledir.

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 yararlanmışır. 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 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. "

7) Yurt dışı İştiraklerden Elde Edilen Kar Payı Kazançlarında İstisna Uygulamasına İlişkin Açıklamalar

7491 sayılı Kanunla KVK'nun yurt dışı iştirak kazançları istisnasını düzenleyen 5/1- (b) maddesinde 1/1/2023 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki yabancı kurumların ödenmiş sermayesinin en az %50'sine sahip olan ve iştirak edilen kurumdaki elde edilen kar payı niteliğindeki kazancı, elde edilen hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer eden kurumların söz konusu kazançlarının %50'sinin kurumlar vergisinden istisna edilmesine imkan tanınmıştır. 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.

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

8) İştirak Hisseleri Alımıyla İlgili Finansman Giderlerinin Kurum Kazancından İndirilebileceğine İlişkin Açıklamalar

Bilindiği üzere, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca; Kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmemektedir.

Şu kadar ki, 12.03.2023 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan [7440 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla](#) sözü geçen maddede yapılan değişiklik ile; İştirak hisseleri alımıyla ilgili **1.1.2023 tarihinden** itibaren oluşan finansman giderlerinin, Kanunun 19 uncu maddesi kapsamında yapılan devir işlemleri sonrasında isabet edenler de dahil olmak üzere, kurum kazancından indirilebileceği yönünde düzenleme yapılmıştır.

Tebliğde KVK'nun 19 uncu maddesi kapsamındaki devirlere ilişkin ilave açıklamalar yapılmıştır. Buna göre, 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.

Örnek: (A) A.ř., (B) A.ř.'nin hisselerini 17/3/2020 tarihinde 5 yıl vadeli banka kredisi kullanarak satın almıştır. 10/2/2021 tarihinde (A) A.ř., 5520 sayılı Kanunun 19 uncu maddesi kapsamında (B) A.ř.'yi devralmıştır. Bu durumda (A) A.ř., 1/1/2023 tarihinden itibaren oluşan, banka kredisi kaynaklı finansman giderlerini kurum kazancının tespitinde dikkate alabilecektir.

İndirim konusu yapılabilecek gider tutarının tespitinde finansman gider kısıtlamasına ilişkin hükümlerin de ayrıca dikkate alınması gerekmektedir.

9) İhracat Kredileri İçin Kefalet Vermek Amacıyla Kurulan Kurumların Kurumlar Vergisi Muafiyetine İlişkin Açıklamalar

5910 sayılı Türkiye İhracatçılar Meclisi ile İhracatçı Birliklerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunun 18 inci maddesi kapsamında; mal ve hizmet ihracatçılarının finansman ihtiyaçlarının giderilmesine katkı sağlamak ve teminat yetersizliği içinde olan ihracatçılar lehine kefalet vermek amacıyla kurulan **İhracatı Geliştirme Anonim şirketi** ile katılım bankalarının ortağı olduğu ve katılım bankacılığı ilke ve esaslarına uygun her türlü finansman için kefalet vermek amacıyla kurulan **Katılım Finans Kefalet Anonim şirketi** kuruluş amacına uygun işleri ile sınırlı olmak üzere, KVK'nun 4/1- (p) maddesi uyarınca kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

Bu Sirkülerimize ilişkin görüş, öneri ve sorularınızı info@narcon.com.tr'ye iletebilirsiniz.

Saygılarımızla.

NARCON YEMİNLİ MALİ MÜşAVİRLİK A.ř.

www.narcon.com.tr

2.10.2024