

1 SERİ NO.LU KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİNDE 23 SERİ NO.LU KVK GENEL TEBLİĞİ İLE BAZI DEĞİŞİKLİKLER VE İLAVELER YAPILMIŞTIR

A. GİRİŞ

28.09.2024 tarih ve 32676 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan 23 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğ ile daha önce; 7338, 7341, 7394, 7440, 7456, 7491 ve 7524 sayılı Kanunlarla 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda yapılan değişikliklere ilişkin olarak 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde de kanuni değişikliklere paralel güncelleme ve ilaveler yapılmıştır. Bu sirkülerimizde de 23 Seri No.lu KVK Genel Tebliğiyle 1 Seri No.lu KVK Genel Tebliğinde yapılan değişiklikler ve açıklamalar özetlenmeye çalışılmıştır.

B. KURUMLAR VERGİSİ MUAFİYET, İSTİSNA VE İNDİRİMLERDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

- 7491 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikte, katılım bankalarının ortağı olduğu ve katılım bankacılığı ilke ve esaslarına uygun her türlü finansman için kefalet vermek amacıyla kurulan Katılım Finans Kefalet Anonim Şirketi de bu faaliyetleri dolayısıyla kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.
- 7456 sayılı Kanun ile Girişim Sermayesi Yatırım Ortaklıkları ve Fonlarından elde edilen kar payı ve katılım belgesinin fona iadesi ile bu fonların dönem sonu değerlemesinden doğan kazançları dışındaki diğer yatırım ortaklıkları ve fonlarından elde edilen kar payı ve fon katılım belgelerinin fona iadesinden elde edilen kazanç istisnası kaldırılmıştı. 23 Seri No.lu KVK Genel Tebliğiyle iştirak kazançları istisnası bölümü değişikliğe uygun olacak şekilde yeniden düzenlenmiştir. Ayrıca girişim sermayesi yatırım fonları katılım paylarının satış kazancına ilişkin istisnanın uygulamasına ilişkin açıklamalar da 1 Seri No.lu KVK Tebliğinin ilgili bölümüne derç edilmiştir.
- 7491 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikte vergi yükü ve diğer istisna şartlarına bakılmaksızın; yurtdışı iştirakin %50'sine sahip olan ve iştirak olunan yurtdışı kurumdan elde edilen kar payı niteliğindeki kazancın, elde edilen hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi sonuna kadar Türkiye'ye transfer edilmesi koşuluyla, elde edilen yurtdışı iştirak kazancının %50'si kurumlar vergisinden istisna edilmesi düzenlemesi yapılmıştır. Tebliğ ile 1 Seri No.lu KVK Tebliğinin ilgili bölümünde istisnanın uygulanmasına ilişkin açıklama ve örneklere yer verilmiştir.
- 7456 sayılı Kanun ile 15.07.2023 tarihinden itibaren taşınmaz satışlarındaki istisna kaldırılmış ancak bu tarihten önce iktisap edilen taşınmazlar için istisna oranı %25'e düşürülerek bu nitelikteki taşınmazların istisnadan faydalanmaya devam edeceği düzenlemesi yapılmıştır. 1 Seri No.lu KVK Tebliğinin ilgili bölümüne kanuni düzenlemeye paralel olarak istisnanın 15.07.2023 tarihinden önce iktisap edilen taşınmazlar için devam ettiği açıklaması yapılmıştır.
- 7524 sayılı Kanun ile 01.01.2025 tarihinden itibaren serbest bölgelerdeki üretici şirketlere tanınan istisna bu mükelleflerin yurtdışı satışlarından elde edilen kazançlarla sınırlandırılmıştır. Bu şekilde üretici firmaların ihraç kayıtlı olarak teslim ettikleri malların ihracatının gerçekleşmesi durumunda istisnadan üretici firmalar yararlanabilecektir. Tebliğ ile 1 Seri No.lu KVK Tebliğinin ilgili bölümünde, istisnanın uygulanmasına ilişkin açıklama, yapılacak bildirim ve örneklere yer verilmiştir.
- 7440 sayılı Kanun ile 01.01.2023'ten itibaren geçerli olan değişiklikte, iştirak eden şirketin iştirak ettiği şirketi veya iştirak edilen şirketin iştirak eden şirketi devraldığı durumlarda, iştirak hissesi ve pay alımı dolayısıyla yapılan ve devir sonrasına tekabül eden finansman giderlerinin devralan şirkette indirim konusu yapılacağı belirtilmiştir. Tebliğ ile bu düzenlemelere ilişkin güncellemeler yapılmıştır.



7. 7491 sayılı Kanun ile Türkiye'den yurtdışı mukimi kişi ve kurumlara verilen çeşitli hizmetlerde uygulanan %50'lik istisna, 01.01.2023 tarihinden itibaren %80'e çıkarılmış ve istisnadan yararlanılması için de kazancın tamamının elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi şartı getirilmişti. Tebliğ ile 1 Seri No.lu KVK Genel Tebliğinde bu değişikliğe paralel güncelleme yapılmıştır.
8. 7456 sayılı Kanun ile 01.01.2024 tarihinden itibaren taşınmazların kısmi bölünmeye konu edilemeyeceği düzenlemesi yapılmıştır. Tebliğ ile 1 Seri No.lu KVK Genel Tebliğinde bu değişikliğe paralel güncelleme yapılmıştır.

C. İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ ORANININ UYGULANMASI

7456 Sayılı Kanun ile ihracat yapan kurumların ihracattan elde ettikleri kazançlarına uygulanan 1 puan indirim 5 puana yükseltilmiş; 7491 sayılı Kanun ile 01.01.2023 tarihinden itibaren aracılı ihracat sözleşmesine dayanarak dış ticaret sermaye şirketleri veya sektörel dış ticaret şirketleri üzerinden gerçekleştirilen ihracat faaliyetlerinden elde edilen kazançlara da 5 puan indirim uygulanacağı düzenlenmiştir. Tebliğ ile 1 Seri No.lu KVK Genel Tebliğinde indirimli kurumlar vergisi uygulaması "32.1.2 İhracat yapan kurumlar ile üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlarda kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanması" başlığıyla yeniden düzenlenmiştir.

Tebliğ ile daha önceki Tebliğde yer almayan ihracat ve üretim faaliyetlerinden elde edilen kazanç toplamının ticari bilanço karından fazla olduğu durumlarda; her iki indirimli oranın hangisinin önce uygulanacağı; önceliğin daha fazla indirim sağlanan faaliyete verilip daha sonra kalan kısmın daha az indirim uygulanan faaliyete mi uygulanacağı sorusuna cevap verilmiştir.

Tebliğin; "32.1.2.8. İhracat ve üretim faaliyetlerinden elde edilen kazanç toplamının ticari bilanço karından büyük olması halinde kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanması" başlıklı bölümünde verilen 2 No.lu örnek aşağıda olduğu gibidir.

Örnek 2: Sanayi sicil belgesini haiz (Z) A.Ş. muhtelif makineleri üreterek yurt içi piyasalara satışını yapmakta ve (Y) A.Ş. 'den satın aldığı tarım ürünlerini de ihraç etmektedir. (Z) A.Ş. 'nin bu faaliyetlerinin 2023 yılı sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı 4.000.000 TL

- Muhtelif makinelerin yurt içi satışından elde edilen kazanç 3.000.000 TL

- Tarım ürünleri ihracından elde edilen kazanç 2.000.000 TL

- Diğer zararlar 1.000.000 TL

KKEG 500.000 TL

Matrah 4.500.000 TL

(Z) A.Ş. 'nin 1 ve 5 puan indirimli matrahın tespitinde dikkate alınacak kazancı (üretimden 3.000.000 TL, ihracattan 2.000.000 TL olmak üzere) 5.000.000 TL 'dir.

Bu nedenle, indirimli oran uygulanacak matrahın ticari bilanço karına oranı %100 olarak alınacaktır. Ancak, matrah ne kadar yüksek olursa olsun indirim uygulanacak matrah 4.500.000 TL 'lik bu tutarı aşamayacaktır.

Öte yandan, üretim ve ihracattan elde edilen kazanç kurumlar vergisi matrahından yüksek olduğundan, indirimli oran uygulanacak üretim ve ihracat kazancı oranlama yapılmak suretiyle belirlenecektir. (Z) A.Ş. 4.500.000 TL 'lik 2023 yılı matrahının;

- [4.500.000 x (2.000.000/5.000.000)] 1.800.000 TL 'lik kısmına ihracat faaliyeti nedeniyle 5 puan indirimle (%25-%5=) %20,

- [4.500.000 x (3.000.000/5.000.000)] 2.700.000 TL 'lik kısmına da üretim faaliyeti nedeniyle 1 puan indirimle (%25-%1=) %24 indirimli kurumlar vergisi oranı uygulayacaktır.



Örnekte de görüleceği üzere şirketin 4.500.000,00 TL olan kurumlar vergisi matrahı üretim ve ihracat faaliyeti kazançları toplamından daha düşüktür. Matrahın tamamının indirimli kurumlar vergisinden faydalanacağı muhakkak; ancak burada her iki faaliyetin birbirine oranı nispetinde oluşan matrahların indirimli kurumlar vergisine tabi tutulacağı açıklaması yapılmıştır.

Bu açıklamayla mükellef kurumun öncelikle daha avantajlı olan ihracat faaliyetine ilişkin indirimli oranın, bakiye kalan matrahın ise daha az avantajlı olan oranın kullanması tercihinde bulunma şansı kalmamıştır. Mükellefin seçimlik hakkının bulunması durumunda 4.500.000,00 TL matrahının önce 2.000.000,00 TL ihracat faaliyeti kazancına uygulanan orandan, daha sonra da kalan 2.500.000,00 TL matrahının üretim faaliyeti kazancına uygulanan orandan vergilendirilmesini tercih edecektir. Bu durumda tahakkuk eden vergi tutarı; $[(2.000.000 \times 0,20) + (2.500.000 \times 0,24)] = 1.000.000$ TL olmaktadır. Oysa ki Tebliğ örneğinde tahakkuk eden vergi tutarı; $[(1.800.000 \times 0,20) + (2.700.000 \times 0,24)] = 1.008.000$ TL olmaktadır.

İhracat faaliyetiyle işgal eden mükelleflerin hizmet ihracından elde ettikleri kazancın %80'lik kısmının Kurumlar Vergisi Kanununun 10. maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınmış olması halinde, ihracat kazancının zaten söz konusu indirimle konu edilerek vergi dışı bırakılmış olan kısmı için kurumlar vergisi oranının 5 puan indirimli uygulanması söz konusu olmayacaktır. İhracat faaliyetinden elde edilen kazancın Kurumlar Vergisi Kanununun 10. maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde yer alan bu indirimle konu edilen kısmı indirildikten sonra kalan tutar 5 puan indirimli oranın uygulanacağı matrahın tespitinde dikkate alınabilecektir. Aynı şekilde, 5 puan indirim uygulanacak matrahın hesabında indirimle konu edilerek vergi dışı bırakılmış olan üretim veya ihracat kazancı, ticari bilanço karından da çıkarılacaktır.

Mükelleflerin, Kurumlar Vergisi Kanununun 32. maddesinin yedinci ve sekizinci fıkraları kapsamındaki faaliyetlerinden elde ettikleri kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmiş olması halinde, istisnaya konu edilen üretim veya ihracat kazancı için, Kurumlar Vergisi Kanununun 32. maddesinin yedinci ve sekizinci fıkraları kapsamında kurumlar vergisi oranının indirimli olarak uygulanması söz konusu olmayacaktır. Aynı şekilde, indirim uygulanacak matrahın hesabında, istisnaya konu edilerek vergi dışı bırakılmış olan üretim veya ihracat kazancı, ticari bilanço karından da çıkarılacaktır.

D. YURT İÇİ ASGARİ KURUMLAR VERGİSİ

7524 Sayılı Kanun ile 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 uygulanmak üzere yurt içi asgari kurumlar vergisi düzenlemesi yapılarak; indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazançları üzerinden %10 oranında asgari kurumlar vergisi müessesesi getirilmiştir.

Bir nevi vergi güvenlik müessesesi niteliğini taşıyan yurt içi asgari kurumlar vergisi, geçici vergi dönemlerinde de uygulanacaktır. Kurumlar vergisinden muaf olanlar bu vergiden de muaftır. Yeni kurulan şirketler, kuruldukları yıl dahil üç yıl süreyle yurt içi asgari kurumlar vergisi hesabı yapmayacaklardır.

Ticari bilanço karına eklenen kanunen kabul edilmeyen giderler toplamından; mahsup edilecek geçmiş yıl zararları da dahil aşağıda belirtilen istisna ve indirimler hariç hiçbir istisna ve indirim yurt içi asgari kurumlar vergisi matrahının belirlenmesinde düşülmeyecektir.

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.

Düşülecek istisnalar arasında yer almamakla birlikte %10 ve üzeri vergi yükü taşıyan yurt dışı kaynaklı istisna kazançlar üzerinden halihazırda %10 vergi hesaplanmış olduğundan, asgari vergi hesaplamasında bu istisna kazançları düşülecek; öte yandan, %10 vergi yükü taşımayan yurt dışı kaynaklı istisna kazançların ise, taşıdığı vergi yüküne isabet eden kazanç kısmı asgari vergi matrahından düşülebilecektir.

KVK 32. maddenin altıncı, yedinci ve sekizinci fıkraları uyarınca indirimli oran uygulaması nedeniyle alınmayan vergi ile yurt içi asgari kurumlar vergisi maddesinin yürürlüğe girdiği tarihten önce Sanayi ve Teknoloji Bakanlığından alınmış olan teşvik belgelerindeki yatırıma katkı tutarlarının kullanılması nedeniyle 32/A maddesi hükmüne istinaden ilgili hesap döneminde alınmayan vergi tutarı

yurt içi asgari kurumlar vergisinden indirilir ve ödenmesi gereken yurt içi asgari kurumlar vergisi belirlenir.

Tebliğde yer alan ancak hatalı hesaplandığını düşündüğümüz 6 No.lu Örnek aşağıda olduğu gibidir.

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 şubelerinden 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 (Tebliğ)	Kurumlar vergisi (Aktif YMM A.Ş.)	Asgari kurumlar vergesi (Tebliğ)	Asgari kurumlar vergesi (Aktif YMM A.Ş.)
Ticari bilanço karı (a)	10.000.000	10.000.000	10.000.000	10.000.000
KKEG (b)	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000
İstisnalar	5.000.000	5.000.000	1.000.000	1.000.000
- Serbest bölge kazanç istisnası 1.000.000 TL (c)	(c + ç)	(c + ç)	(c)	(c)
- Sınai mülkiyet hakları kazanç istisnası 4.000.000 TL (ç)				
İndirimler	2.000.000	2.000.000	0	0
- Nakdi sermaye indirimi 2.000.000 TL (d)	(d)	(d)		
Kurumlar vergisi matrahı	[(a + b) - (c + ç + d)]	[(a + b) - (c + ç + d)]	[(a + b) - c]	[(a + b) - c]
	4.000.000	4.000.000	10.000.000	10.000.000
İhracat kazancı üzerinden 5 puan indirimli orana göre hesaplanan vergi (e)	(2.000.000 x %20) 400.000	[4.000.000x (2.000.000/10.000 .000)]x %20 =160.000		
İhracat oran indirimi kaynaklı alınmayan vergi (f)	(2.000.000 x %5) 100.000	4.000.000x (2.000.000/10.000 .000)]x %5 =40.000		
Genel orana tabi matrah üzerinden hesaplanan vergi (g)	(2.000.000 x %25) 500.000	(4.000.000- 800.000)x%25= 800.000		
Hesaplanan kurumlar vergesi	(e + g)	(e + g)	[(10.000.000 x%10)-f]	[(10.000.0 00 x%10)-f]
Ödenecek kurumlar vergesi	900.000	960.000	900.000	960.000

(F) A.Ş. 'nin, 1.000.000 TL olarak hesaplanan asgari kurumlar vergisinden, 5520 sayılı Kanununun 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.

Görüleceği üzere örnekte ihracat faaliyetinden elde edilen 2.000.000,00 TL kazanç tutarı ihracat kazancı/ticari bilanço karı oranıtısı dikkate alınmadan ihracat kazancının tamamı %5 indirimli kurumlar vergisi matrahına dahil olacak şekilde vergi hesabı yapılmıştır. Oysa ki 23 Seri No.lu KVK Genel Tebliğ ile değişen 1 Seri No.lu KVK Genel Tebliğinde ihracat faaliyetlerinde indirimli kurumlar vergisi hesabı için yapılan açıklamalar örnekteki hesaplamayla uyuşmamaktadır.

Bilgilerinize sunulur.

Saygılarımızla,