

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU DÜZENLEMELERİ (23 SERİ NO.LU TEBLİĞ)

SEDAT ÇIRTLIK

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR

(ASGARİ KURUMLAR VERGİSİ İLE İHRACAT VE ÜRETİM FAALİYETLERİNDE KURUMLAR VERGİSİ ORANININ İNDİRİMLİ UYGULANMASI HARİÇ)

İŞTİRAK KAZANÇLARI İSTİSNASI (MD 5/I-A)

- Kurumlar Vergisi Kanununun 5/I-d maddesinde düzenlenen istisnadan yararlanmayan tam mükellefiyete tabi diğer yatırım fonu katılma payları ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kar payları istisnadan yararlanacaktır.
- 1/1/2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanacaktır.

İŞTİRAK KAZANÇLARI İSTİSNASI (MD 5/I-A)

- Kar dağıtım şartını sağlayan (emeklilik yatırım fonları hariç) Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde düzenlenen fon ve ortaklıklardan elde edilen kar payları iştirak kazancı istisnasına konu edilemeyecektir.
- Kar dağıtım şartını sağlayamayan ve söz konusu istisnadan faydalanamayan fon ve ortaklıklardan elde edilen kar payları ise iştirak kazancı istisnasına konu edilebilecektir.
- İstisnadan faydalanamayan fon ve ortaklıkların kazançlarına ilişkin karın izleyen dönemlerde dağıtıldığı durumlarda da, kar payını elde eden kurum tarafından karın elde edildiği dönemde iştirak kazancı istisnasından yararlanılabilecektir.

İŞTİRAK KAZANÇLARI İSTİSNASI (MD 5/I-A)

- **Örnek:** (A) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş., 2025 hesap döneminde, taşınmazlardan elde ettiği kazançlarının % 50'sini dağıtması sebebiyle, 5 inci maddenin birinci fıkrasının (d) bendi kapsamında istisnadan yararlanmış ve elde ettiği kazanç üzerinden kurumlar vergisi ödememiştir. Söz konusu döneme ait kazanç, 2026 yılı Mayıs ayında ortaklara dağıtılmış ve Ortaklığın hisse senedini elinde bulunduran (B) A.Ş.'ye 1.000.000 TL kar payı ödemesi yapılmıştır.
- (B) A.Ş. tarafından elde edilen 1.000.000 TL kar payı kurum kazancına dahil edilecek ve söz konusu kazanç Ortaklık bünyesinde istisna nedeniyle kurumlar vergisine tabi tutulmadığından, iştirak kazancı istisnasından yararlanılamayacaktır.

İŞTİRAK KAZANÇLARI İSTİSNASI (MD 5/I-A)

- **Örnek:** (B) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş., 2025 hesap döneminde elde ettiği kazançlar için kar dağıtım şartını sağlayamadığından 5 inci maddenin birinci fıkrasının (d) bendi kapsamında istisnadan yararlanamamış ve bu kazanç üzerinden % 30 kurumlar vergisi ödemiştir. Söz konusu döneme ait kazanç, 2027 yılında ortaklara dağıtılmış ve Ortaklığın hisse senedini elinde bulunduran (C) A.Ş.'ye 2.000.000 TL kar payı ödemesi yapılmıştır.
- (C) A.Ş. tarafından elde edilen 2.000.000 TL kar payı kurum kazancına dahil edilecek ve söz konusu kazanç Ortaklık bünyesinde kurumlar vergisine tabi tutulduğundan, iştirak kazançları istisnasından yararlanılabilecektir.

İŞTİRAK KAZANÇLARI İSTİSNASI (MD 5/I-A)

- Yatırım fon ve ortaklıkları, taşınmazlardan elde etmiş olduğu kazancının % 50'sini ortaklarına kar payı olarak dağıtması durumunda, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi hükmüne göre istisnadan yararlanabilmekte olup, taşınmazlardan elde etmiş oldukları kazanç üzerinden Kanunun 32/C maddesine göre asgari kurumlar vergisi ödemeleri gerekmektedir.

İŞTİRAK KAZANÇLARI İSTİSNASI (MD 5/I-A)

- 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.

İŞTİRAK KAZANÇLARI İSTİSNASI (MD 5/I-A)

- **Örnek:** (C) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş., 2025 hesap döneminde elde ettiği kazancı için Kurumlar Vergisi Kanununun 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.

YURT DIŞI İŞTİRAK KAZANÇLARI İSTİSNASI (MD 5/I-B)

- **Yurt dışı iŐtirakin ödenmiş sermayesinin en az % 50'sine sahip olunması durumunda istisna uygulaması**
- 1/1/2023 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere,
- -iştirak edilen Şirketin yurt dışında mukim anonim veya limited Őirket statüsünde olması,
- -iştirak 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,
- Őartlarıyla iştirak edilen kurumdan elde edilen kar payı niteliğindeki kazançların % 50'si kurumlar vergisinden istisnadır.

YURT DIŞI İŞTİRAK KAZANÇLARI İSTİSNASI (MD 5/I-B)

- İstisna uygulamasına yönelik ödenmiş sermayesinin 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 verildiği tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmeyen kısım için bu istisnadan yararlanılamayacaktır.

YURT DIŞI İŞTİRAK KAZANÇLARI İSTİSNASI (MD 5/I-B)

- İŞtirak edilen yurt dışı 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 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.

TÜRKİYE'DE KURULU FONLAR İLE YATIRIM ORTAKLIKLARININ KAZANÇ İSTİSNASI (MD 5/I-D)

- Kurumlar Vergisi Kanununun 5/I-d maddesinde düzenlenen istisnadan yararlanılabilmesi için emeklilik yatırım fonları haricindeki fon ve ortaklıkların 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 kar payı olarak dağıtılması şarttır.
- Bu süre içerisinde belirtilen orana kadar karın ortaklara dağıtılmaması halinde, istisnadan yararlanılması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, ziyaa uğramış sayılır.
- 1/1/2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanacaktır.

TÜRKİYE'DE KURULU FONLAR İLE YATIRIM ORTAKLIKLARININ KAZANÇ İSTİSNASI (MD 5/I-D)

- 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.

TÜRKİYE'DE KURULU FONLAR İLE YATIRIM ORTAKLIKLARININ KAZANÇ İSTİSNASI (MD 5/I-D)

- 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 şartı 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 düşüldükten sonraki kazancın % 50'si dağıtılabilecektir.

TÜRKİYE'DE KURULU FONLAR İLE YATIRIM ORTAKLIKLARININ KAZANÇ İSTİSNASI (MD 5/I-D)

- Fon ve ortaklıklar Vergi Usul Kanununun 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 zararlarını kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alamamaktadırlar. Ancak, dönem karı enflasyon düzeltmesi sonucuna göre belirlenmektedir.
- Bu durumda, söz konusu dönemlerde dağıtılması gereken kazancın tespitinde, enflasyon düzeltmesi sonucu bulunan kazancın dikkate alınması gerekmektedir.

TÜRKİYE'DE KURULU FONLAR İLE YATIRIM ORTAKLIKLARININ KAZANÇ İSTİSNASI (MD 5/I-D)

- Tebliğde bu şekilde ifade edilmekle birlikte 20/2/2024 tarihli ve 165 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirkülerinin «14. Kazançları İstisna Kapsamında Olan Fonlarda Enflasyon Düzeltmesi» başlıklı bölümünde «213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (8) numaralı bendinin (b) alt bendinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden 5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde sayılan ve kazançları kurumlar vergisinden istisna edilen fonların, 2023 ve izleyen dönemlerdeki mali tablolarını 213 sayılı Kanunun enflasyon düzeltmesi hükümleri uyarınca düzeltmeye tabi tutmamaları uygun bulunmuştur.» düzenlemesi bulunmaktadır. İstisnaya tabi yatırım fonları mali tablolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutmayacaklarından dağıtılması gereken kazancın tespitinde, enflasyon düzeltmesi sonucu bulunan kazanç söz konusu olmayacaktır.

TÜRKİYE'DE KURULU FONLAR İLE YATIRIM ORTAKLIKLARININ KAZANÇ İSTİSNASI (MD 5/I-D)

- **Örnek:** (D) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş., 2025 yılında menkul kıymet gelirlerinden 10.000.000 TL, aktifine kayıtlı taşınmazlardan elde ettiği; taşınmaz satış kazancı 30.000.000 TL, taşınmaz kira geliri 10.000.000 TL, olmak üzere toplamda 50.000.000 TL kazanç elde etmiştir. Bu durumda (D) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.'nin, aktifine kayıtlı taşınmazlardan elde etmiş olduğu 40.000.000 TL kazancın % 50'si olan 20.000.000 TL'yi, 2025 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayı izleyen ikinci ayın sonuna kadar kar payı olarak ortaklarına dağıtması şart olup, söz konusu tutarı dağıtması halinde 50.000.000 TL ortaklık kazancının tamamı 5 inci maddenin birinci fıkrasının (d) bendi uyarınca kurumlar vergisinden istisna edilecektir (Kar dağıtımına konu edilecek tutarın tespitinde kanuni yedek akçeler ihmal edilmiştir).

TÜRKİYE'DE KURULU FONLAR İLE YATIRIM ORTAKLIKLARININ KAZANÇ İSTİSNASI (MD 5/I-D)

- *Belirtilen sürede kar dağıtımı şartının sağlanmaması durumunda ise (D) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş., 2025 hesap döneminde elde etmiş olduğu toplam 50.000.000 TL kazancının tamamı için istisnadan yararlanamayacaktır.*
- *Bu durumda, 2025 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde istisnadan; faydalanılmaması halinde yapılması gereken bir işlem olmayacak, faydalanılması halinde ise zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler vergi dairesince vergi ziyası cezası kesilmek suretiyle tarh edilecek ve gecikme faizi uygulanmak suretiyle tahsil edilecektir.*

İŞTİRAK HİSSELERİ SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI (MD 5/I-E)

- 7394 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendine eklenen ve 15.04.2022 tarihinde yürürlüğe giren ibareyle fıkranın (a) bendi kapsamında istisna kazançlarına kaynak oluşturan yatırım fonlarının katılma paylarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.
- Bu istisnadan yararlanan yatırım fonları, girişim sermayesi yatırım fonları olup Sermaye Piyasası Kurulundan izin alarak faaliyette bulunan girişim sermayesi yatırım fonlarının katılma paylarının satışından elde edilecek kazançların % 75'i, diğer şartların da sağlanması kaydıyla kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

SERBEST BÖLGE KAZANÇ İSTİSNASI(3218 SAYILI KANUN GEÇİCİ MD 3/II-A)

- Avrupa Birliğine tam üyeliğın gerekleştėđi tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançların gelir ve kurumlar vergisinden istisnasına ilişkin düzenleme söz konusu ürünlerin sadece yurt dışına satışından elde edilen kazançlara uygulanacaktır. 7524 sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesi, üretilen malların yurt içine satışından elde edilen kazançta da istisna uygulanıyordu.
- Bu düzenleme, 1/1/2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanacaktır.

SERBEST BÖLGE KAZANÇ İSTİSNASI(3218 SAYILI KANUN GEÇİCİ MD 3/II-A)

- Serbest bölgede üretim faaliyetinde bulunan üretici firmaların ürünlerini, aynı veya başka bir serbest bölgede faaliyette bulunan ihracatçılara, yurt dışına satılması kaydıyla teslim etmeleri de yurt dışına satış olarak değerlendirilecektir.
- Bu şekilde ihracat kaydıyla yapılan teslimlerde, üretici firmalar istisnadan yararlanacağından, ihracatı gerçekleştiren firmaların istisnadan yararlanması mümkün değildir.
- Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren üç ay içinde ihraç edilmesi zorunludur. Bu sürede ihraç edilmemesi halinde, bu mallara ilişkin yurt dışı satış gerçekleşmemiş olarak değerlendirilir.

SERBEST BÖLGE KAZANÇ İSTİSNASI(3218 SAYILI KANUN GEÇİCİ MD 3/II-A)

- **Örnek:** Serbest bölgede imalat faaliyetiyle uğraşan (A) A.Ş., 2025 hesap döneminde imal ettiği ürünlerin yurt içine satışından 1.000.000 TL, yurt dışına satışından ise 2.000.000 TL kazanç elde etmiştir. (A) A.Ş.'nin imal ettiği ürünlerin yurt dışına satışından elde ettiği 2.000.000 TL istisna kapsamında değerlendirilecek, yurt içine satışından elde ettiği 1.000.000 TL ise istisna kapsamında olmayacaktır.

İSTİSNA KAZANÇLARA İSABET EDEN GİDERLERİN DİĞER KAZANÇLARDAN İNDİRİLEMESİ (MD 5/3)

- 7440 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin üçüncü fıkrasında yapılan değişiklik sonucunda 1/1/2023 tarihinden elde edilen gelir ve kazançlara uygulanmak üzere Kanunun 19 uncu maddesi kapsamında yapılan devir işlemleri sonrasında isabet eden iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri, kurum kazancından indirilebilecektir.

İSTİSNA KAZANÇLARA İSABET EDEN GİDERLERİN DİĞER KAZANÇLARDAN İNDİRİLEMESİ (MD 5/3)

- 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.

İSTİSNA KAZANÇLARA İSABET EDEN GİDERLERİN DİĞER KAZANÇLARDAN İNDİRİLEMESİ (MD 5/3)

- **Örnek:** (A) A.Ş., (B) A.Ş.'nin hisselerini 17/3/2020 tarihinde 5 yıl vadeli banka kredisi kullanarak satın almıştır. 10/2/2021 tarihinde (A) A.Ş., 5520 sayılı Kanunun 19 uncu maddesi kapsamında (B) A.Ş.'yi devralmıştır.
- Bu durumda (A) A.Ş., 1/1/2023 tarihinden itibaren oluşan, banka kredisi kaynaklı finansman giderlerini kurum kazancının tespitinde dikkate alacaktır.
- **Örnek:** (D) A.Ş., (E) A.Ş.'nin hisselerini 2/4/2019 tarihinde 7 yıl vadeli banka kredisi kullanarak satın almıştır. 3/7/2022 tarihinde (E) A.Ş., 5520 sayılı Kanunun 19 uncu maddesi kapsamında (D) A.Ş.'yi devralmıştır.
- Bu durumda (E) A.Ş., 1/1/2023 tarihinden itibaren oluşan, banka kredisi kaynaklı finansman giderlerini kurum kazancının tespitinde dikkate alacaktır.

İSTİSNA KAZANÇLARA İSABET EDEN GİDERLERİN DİĞER KAZANÇLARDAN İNDİRİLEMESİ (MD 5/3)

- Diğer taraftan, söz konusu örneklerde açıklandığı şekilde devir tarihi ile 31/12/2022 tarihi arasında oluşan finansman giderleri, devir alan şirketlerce kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacaktır. İndirim konusu yapılabilecek gider tutarının tespitinde finansman gider kısıtlamasına ilişkin hükümler de ayrıca dikkate alınacaktır.

TÜRKİYE'DEN YURTDIŞI MUKİMİ KİŞİ VE KURUMLARA VERİLEN HİZMETLER (MD 10/I-Ğ)

- Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi uyarınca Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanan 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'si beyan edilen kurum kazancından indirilebiliyordu.

TÜRKİYE'DEN YURTDIŞI MUKİMİ KİŞİ VE KURUMLARA VERİLEN HİZMETLER (MD 10/I-Ğ)

- 7491 sayılı Kanunla bu bentte yapılan değişiklik sonucunda 1/1/2023 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere söz konusu faaliyetlerden elde edilen kazançların, bu kazançların tamamının indirimden yararlanılan hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi şartıyla % 80'i beyan edilen kurum kazancından indirilebilecektir.
- Söz konusu kazançların 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 istisna uygulanmayacaktır.

TÜRKİYE'DEN YURTDIŞI MUKİMİ KİŞİ VE KURUMLARA VERİLEN HİZMETLER (MD 10/I-G)

- 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.
- 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.
- İndirim kapsamındaki faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkları da indirim tutarının tespitinde dikkate alınacaktır.

KURUMLAR VERGİSİ ORANI (MD 32)

- 7524 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesinde yapılan değişiklikle;
- -3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanuna göre yap-işlet-devret modeli çerçevesinde gerçekleştirilen projelerde
- -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 yürütölen projelerde
- sözleşmenin tarafı olarak faaliyette bulunan şirketlerin kurum kazançları üzerinden % 30 oranında kurumlar vergisi alınacaktır.

KURUMLAR VERGİSİ ORANI (MD 32)

- 2025 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlara uygulanacaktır.
- Özel hesap dönemine tabi olan kurumların 2025 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlara uygulanacaktır.

İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ (MD 32/A)

- **Hak kazanılan yatırıma katkı tutarından diğer vergi borçlarından terkin yoluyla yararlanılması**
- 1/1/2022 tarihinden itibaren yapılacak yatırım harcamalarına uygulanmak üzere 7338 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesine eklenen sekizinci fıkra uyarınca 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 borçlarından terkin edilmek suretiyle yararlanılmasına imkan sağlanmıştır.

İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ (MD 32/A)

- 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.

İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ (MD 32/A)

- 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)

İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ (MD 32/A)

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

İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ (MD 32/A)

- Buna göre, (B) A.Ş.'nin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki bu yatırımından 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 = $[KV \text{ oranı} - (KV \text{ oranı} \times \text{Vergi indirimi oranı})]$

- $= [%25 - (%25 \times \%50)] = [%25 - \%12,5] = \% 12,5$

- -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

İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ (MD 32/A)

- (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.

İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ (MD 32/A)

- 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.

İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ (MD 32/A)

- I. 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.

İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ (MD 32/A)

- 2. sınır:
- Terkin talebinde bulunulabilecek üst sınır = (Hak kazanılan yatırıma katkı tutarı - yararlanan 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.

İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ (MD 32/A)

- 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 sadece 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.

İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ (MD 32/A)

- Vazgeçilen yatırıma katkı tutarı = Diğer vergi borçlarının terkinin suretiyle kullanılan tutar
- $\times I$
- = 60.000 TL $\times I$
- = 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.

İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ (MD 32/A)

- 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.