

İstanbul,07.10.2024

**Sirküler No: 2024/030**

**KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ (SERİ NO: 1)'NDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ (SERİ NO: 23)**

28.09.2024 tarih 32676 sayılı Resmi Gazetede“ Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ(Seri No: 23)” yayımlanmıştır

Bu Tebliğ ile; 7338, 7341, 7394, 7440, 7456, 7491 ve 7524 sayılı Kanunlarla yapılan düzenlemeler doğrultusunda 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde çeşitli güncellemeler yapılmıştır.

Tebliğde özetle; yurt içi asgari kurumlar vergisi, serbest bölge istisnası, üretim ve ihracat kazançlarına uygulanan vergi indirimi, şirket devirlerinde finansman giderlerinin indirim konusu yapılması, fon ve ortaklıklara uygulanan kurumlar vergisi istisnasının gayrimenkul kazançlarının kâr dağıtımına başlanması, yatırım teşvik belgeleri kapsamında hak edilen yatırıma katkı tutarlarının vergi borçlarından mahsup edilmek suretiyle kullanımına ilişkin açıklamalara ve bu konulara dair örnek uygulamalara yer verilmiştir.

7524 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanuna 32/C maddesi ile eklenen “Yurtiçi Asgari Kurumlar Vergisi” başlıklı bölüm ile ilgili olarak Tebliğde yer alan bölümlerle ilgili açıklamalar ayrı bir sirküler ile yapılacaktır.

**Serbest Bölgelerde Uygulanan Kurumlar Vergisi İstisnası**

7524 sayılı Kanunla, 01.01.2025 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 kapsamında çıkarılmıştır.

Tebliğde bu konu ile ilgili aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

-Serbest bölgelerde imal edilen ürünlerin 01.01.2025 tarihinden itibaren yurt içine satışından elde edilen kazançlara kurumlar vergisi istisnası uygulanmayacaktır.

-Serbest bölgede üretim faaliyetinde bulunan üretici firmaların ürünlerini, aynı veya başka bir serbest bölgede faaliyette bulunan ihracatçılara, yurt dışına satılması kaydıyla teslim etmeleri de yurt dışına satış olarak değerlendirilecektir. Bu şekilde ihracat kaydıyla yapılan teslimlerde, üretici firmalar istisnadan yararlanacağından, ihracatı gerçekleştiren firmaların istisnadan yararlanması mümkün değildir.

Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren üç ay içinde ihraç edilmesi zorunludur. Bu sürede ihraç edilmemesi halinde, bu mallara ilişkin yurt dışı satış gerçekleşmemiş olarak değerlendirilir.

Bu istisnadan, bölgede yeni faaliyete geçen mükellefler ile faaliyet ruhsatlarında yer alan sürenin dolmasıyla normal vergileme rejimine tabi olacak mükellefler yararlanacaktır.

Ancak,

- Üretim dışı faaliyetlerden,
- Serbest bölge dışında üretilen malların satışından,
- Faaliyet ruhsatında belirtilen alan dışında üretilen malların satışından,
- Serbest bölgede veya serbest bölge dışında fason olarak imal ettirilen ürünlerin satışından,

elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

İstisna uygulamasında, imal edilen ürünlerin sadece yurt dışına yapılan satışından elde edilen kazanç kısmı dikkate alınacaktır.

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3.maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin imal ettikleri ürünlerin yurt dışına satışından elde ettikleri kazançların gelir veya kurumlar vergisinden istisna edilebilmesi için;

- Bölgelerde "imalat" faaliyetinde bulunmak üzere almış oldukları ruhsatın bir örneğini,
- Sanayi sicil belgesi ve kapasite raporunun bir örneğini,
- İmalat faaliyetinde kullanılacak araç parkını gösteren bir listeyi,

yeni mükellefiyet tesis ettirenler mükellefiyet tesisinde, durum değişikliklerinde ise (yeni bir alanda imalata başlayacak mükelleflerin bu durumu ruhsatlarına işlettirdikten sonra) değişikliği müteakiben verecekleri ilk geçici vergi beyannamesi ekinde, ilgili vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

Tebliğde yer alan örnekler aşağıdaki gibidir.

**Örnek:** Serbest bölgede imalat faaliyeti ile 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."

**Örnek 3:** Serbest bölgede konfeksiyon imalatı ile uğraşan bir kurumun, imal ettiği gömleklere ilişkin bitim işi olarak tabir edilen düğme dikimi, ütüleme ve benzeri işleri fason olarak yaptırması halinde; fason olarak yaptırılan bu tür işlerin toplam işçilik maliyetindeki payı, işletmenin kendi imalatları dolayısıyla yüklediği işçilik maliyetinden daha az oranda olacağından, imal edilen ürünün yurt dışına satışından elde edilen kazanç istisna kapsamında değerlendirilecektir.

## **Kurumlar Vergisi Oranı ve Geçici Vergi**

15.07.2023 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 7456 Sayılı Kanun ile kurumlar vergisi oranı %25 olarak belirlenmiş olup, söz konusu oranın; bankalar, 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring,Finansman ve Tasarruf Finansman Şirketleri Kanunu kapsamındaki şirketler, elektronik ödeme ve para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri ve emeklilik şirketlerinin kurum kazançları için %30 şeklinde uygulanması düzenlenmiştir.

02.08.2024 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 7524 Sayılı Kanun ile yap-işlet-devret modeli ve kamu-özel iş birliği projeleri kapsamında elde edilen kazançlar için de kurumlar vergisi oranı %30’ayükseltilmiştir.

Bu Tebliğ ile, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nin, "32.1. Kurumlar Vergisi Oranı ve Geçici Vergi" başlıklı bölümünde, yukarıda belirtilen düzenlemeler doğrultusunda değişiklik yapılmıştır.

## **İhracat yapan kurumlar ile üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlarda kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanması**

7456 sayılı Kanunla, 01.10.2023 tarihinden itibaren verilmesi gereken beyannamelerden başlamak üzere; kurumların 2023 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına, özel hesap dönemine tabi olan kurumların ise 2023 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına uygulanmak üzere ihracattan elde edilen kazançlara kurumlar vergisi oranı 5 puan indirimli uygulanmaktadır.

Ayrıca, 7491 sayılı Kanunla 01.01.2023 tarihinden itibaren elde edilen gelirler ve kazançlara uygulanmak üzere, 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 5 puan indirim uygulanacağı yönünde düzenleme yapılmıştır .

Bu Tebliğ ile, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "32.1. Kurumlar Vergisi Oranı ve Geçici Vergi" başlıklı bölümünde, yukarıda belirtilen düzenlemeler doğrultusunda değişiklik yapılmıştır.

## **İhracat kredileri için kefalet vermek amacıyla kurulan kurumlar**

Tebliğin 1 no.lu maddesi ile 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin"4.17. Bölgesel yönetim merkezleri" başlıklı bölümü başlığıyla birlikte aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

*"4.17. İhracat kredileri için kefalet vermek amacıyla kurulan kurumlar*

*18/6/2009 tarihli ve 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, kuruluş amacına uygun işleri ile sınırlı olmak üzere, Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasına 7341 sayılı Kanunun 12 nci maddesiyle eklenen (p) bendi uyarınca kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.*

*Diğer taraftan, aynı bentte 7491 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerle, 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."*

### **İştirak kazançları istisnası**

Tebliğin 2 no.lu maddesi ile 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin"5.1. İştirak kazançları istisnası" başlıklı bölümü ;girişim sermayesi yatırım fonu katılma paylarının fona iadesinden doğan gelirlerin istisna kapsamına alınması, fon ve ortaklıkların taşınmaz gelirlerinin dağıtımına ilişkin getirilen yeni şartlar ve eklenen örnekler revize edilmiştir

Değiştirilen bölümde, tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma paylarının fona iadesinden doğan gelirler ile bu fonların katılma paylarının Vergi Usul Kanununun 279. maddesi kapsamında değerlendirilmesinden kaynaklanan değer artış kazançları, kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Diğer taraftan, 7524 sayılı Kanunun ile yapılan değişikliklerle 01.01.2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere, Kurumlar Vergisi Kanununun 5.maddenin birinci fıkrasının (d) bendinde düzenlenen fon ve ortaklıkların (emeklilik fonları hariç) bentte öngörülen kazanç istisnasından yararlanabilmeleri için, taşınmaz gelirlerinin %50'sini dağıtmaları şartı getirilmiştir.

Dolayısıyla, kar dağıtımı şartını sağlayan ve söz konusu istisnadan faydalanan bu fon ve ortaklıklardan elde edilen kar payları iştirak kazancı istisnasına konu edilemeyecektir. Kar dağıtımı şartını sağlayamayan ve söz konusu istisnadan faydalanamayan fon ve ortaklıklardan elde edilen kar payları ise iştirak kazancı istisnasına konu edilebilecektir.

İstisnadan faydalanamayan fon ve ortaklık kazançlarına ilişkin karın izleyen dönemlerde dağıtıldığı durumlarda da, kar payını elde eden kurum tarafından karın elde edildiği dönemde iştirak kazancı istisnasından yararlanılabilecektir.

Tebliğde yer alan örnekler aşağıdaki gibidir.

**Örnek 1:** (A) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş., 2025 hesap döneminde, taşınmazlardan elde ettiği kazançlarının %50'sini dağıtması nedeniyle, 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 kazançları istisnasından yararlanılamayacaktır.

**Örnek 2:** (B) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş., 2025 hesap döneminde elde ettiği kazançlar için kar dağıtımı 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.

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

Yatırım fon ve ortaklıklarından kar payı elde eden kurumlar vergisi mükelleflerinin, kar payı dağıtımına esas kazançları, fon ve ortaklık bünyesinde genel kurumlar vergisi oranında kurumlar vergisine tabi tutulmadığı için, elde ettikleri kar payının tamamını iştirak kazançları istisnasına konu etmeleri mümkün değildir.

Ancak, yatırım fon ve ortaklıkları tarafından ödenen asgari kurumlar vergisinden, kurumlar vergisi mükelleflerinin elde ettiği kar payına isabet eden kısmının tabi olunan kurumlar vergisi oranı dikkate alınarak hesaplanan kazanç kısmı için iştirak kazancı istisnasından faydalanılması mümkündür.

**Örnek 3:** (C) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş., 2025 hesap döneminde elde ettiği kazancı için Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi kapsamında istisnadan yararlanmıştır. Ortaklık bu dönemde taşınmazlardan elde etmiş olduğu 5.000.000 TL kazanç üzerinden %10 oranında 500.000 TL asgari kurumlar vergisi ödemiştir. Ayrıca, Ortaklık taşınmaz gelirlerinin %50'sini ortaklarına dağıtmıştır.

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

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

### **Yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %50'sine sahip olunması durumunda istisna uygulaması**

Tebliğin 3 no.lu maddesi ile 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine 5.2. Yurt dışı iştirak kazançları istisnası bölümüne "5.2.3. Yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %50'sine sahip olunması durumunda istisna uygulaması" başlıklı bir bölüm eklenmiştir.

7491 sayılı Kanununla, Kurumlar Vergisi Kanununun yurt dışı iştirak kazançları istisnasını düzenleyen 5 /1-(b) maddesinde 01.01.2023 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere değişiklik yapılmıştır. Söz konusu değişiklikle,

- İştirak edilen şirketin yurt dışında mukim anonim veya limited şirket statüsünde olması,
- İştirak edilen şirketin ödenmiş sermayesinin en az %50'sine sahip olunması,
- Kazancın elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi,

Şartlarının birlikte sağlanması halinde kurumların söz konusu kazançlarının %50'sinin kurumlar vergisinden istisna edilmesine imkan tanınmıştır. Bu tebliğ ile istisna uygulanması ile ilgili olarak aşağıdaki detaylara yer verilmiştir.

-İstisna uygulamasına yönelik ödenmiş sermayenin en az %50'sine sahip olma şartı açısından, iştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla geçerli olan oran dikkate alınacaktır.

-Söz konusu kazançların elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmeyen kısmı için anılan istisnadan yararlanılamayacaktır.

-İştirak edilen yurt dışı mukim kurumlardan elde edilen iştirak kazançları dolayısıyla yurt dışında ödenen ve istisna kazanca tekabül eden kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, Türkiye'deki kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden mahsup edilemeyecektir.

- İstisna 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.

Tebliğde yer alan örnek aşağıdaki gibidir.

**Örnek:** (T) A.Ş., yurt dışında bulunan limited şirket statüsündeki (D) GmbH şirketine, ödenmiş sermayesinin %70'ine sahip olmak suretiyle 28/11/2022 tarihinde iştirak etmiş ve söz konusu şirketten 30/6/2023 tarihinde 30.000 Avro kar payı geliri elde etmiştir. Elde edilen kar payı mükellef kurum tarafından 5/12/2023 tarihinde Türkiye'ye transfer edilmiştir. Kazancın elde edildiği hesap dönemi itibarıyla (D) GmbH'nin bulunduğu ülkede gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi yükü oranı %5'tir.

Buna göre, (T) A.Ş.'nin, ödenmiş sermayesinin %50'sinden fazlasına sahip olduğu yurt dışı mukimi kurumdan elde ettiği iştirak kazancı, 2023 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihten önce Türkiye'ye transfer edildiğinden söz konusu kazancın yarısı kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

### **Türkiye'de kurulu fonlar ile yatırım ortaklıklarının kazançlarına ilişkin istisna**

7524 sayılı Kanunun ile yapılan değişiklikle 01.01.2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere, fon ve yatırım ortaklıklarının kazançlarına istisna uygulanabilmesi için, fon ve ortaklıkların (emeklilik yatırım fonları hariç) sahip oldukları taşınmazlardan elde ettikleri kazançların %50'sini kar payı olarak dağıtmaları şartı getirilmiştir. Bu kar dağıtımı, kazancın elde edildiği hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı izleyen ikinci ayın sonuna kadar yapılmalıdır. Bu süre içerisinde belirtilen orana kadar karın ortaklara dağıtılmaması durumunda, istisnadan faydalanılması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Tebliğin 3 no.lu maddesi ile 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.5. Türkiye'de kurulu fonlar ile yatırım ortaklıklarının kazançlarına ilişkin istisna" başlıklı bölümünde istisna uygulamasını ile ilgili olarak aşağıdaki açıklamalarda bulunulmuştur.

Bu istisnadan faydalanılabilmesi için,

-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.

-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 dağıtım şartı aranmayacaktır.

-Dağıtılması gereken kazancın tespitinde, kurumların Türk Ticaret Kanunu uyarınca ayrılması zorunlu olan kanuni yedek akçeler dikkate alınabilecek ve taşınmaz gelirlerine isabet eden kanuni yedek akçe tutarı düşüldükten sonraki kazancın %50'si dağıtımına konu edilecektir.

-Fon ve ortaklıklar 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesi uyarınca mali tablolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutmakta, ancak anılan Vergi Usul Kanununun geçici 33 .maddesi hükmü uyarınca, 2024 ve 2025 hesap dönemlerinde, enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kar veya zararları kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmamaktadır. Ancak dönem karı, enflasyon düzeltmesi sonucuna göre belirlenmektedir.

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

Tebliğde yer alan örnek aşağıdaki gibidir.

**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 verilmesi gereken 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.)



*Belirtilen sürede kar dağıtım 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 ziyayı cezası kesilmek suretiyle tarh edilecek ve gecikme faizi uygulanmak suretiyle tahsil edilecektir."*

### **Taşınmaz ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri, rüçhan hakları ile girişim sermayesi yatırım fonları katılma paylarının satış kazancı istisnası**

Bu Tebliğ ile 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "5.6. Taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı istisnası" başlığı "5.6. Taşınmaz ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri, rüçhan hakları ile girişim sermayesi yatırım fonları katılma paylarının satış kazancı istisnası" şeklinde değiştirilmiştir.

7456 sayılı Kanunla kurumların taşınmaz satışlarından elde ettikleri kazançlarının kurumlar vergisinden istisna edilmesine yönelik uygulamaya son verilmişti Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 16. madde ile 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 verilmişti.

Tebliğde bu konu ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir.

### **Girişim sermayesi yatırım fonları katılma payları**

Bu tebliğ ile 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ne "5.6.2.2.4. Girişim sermayesi yatırım fonları katılma payları" başlıklı bölüm eklenmiştir.

Buna göre, Sermaye Piyasası Kurulundan izin alarak faaliyette bulunan girişim sermayesi fonlarının katılma paylarının satışından elde edilecek kazançların %75'i, bu bölümde öngörülen diğer şartların da sağlanması kaydıyla kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

### **Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara isabet eden giderlerin diğer kazançlardan indirilememesi**

7440 sayılı Kanununun 20.maddesiyle, 01.01.2023 tarihinden itibaren elde edilen gelir ve kazançlara uygulanmak üzere Kurumlar Vergisi Kanununun 5/3. maddesinde aşağıdaki değişiklik yapılmıştır.

*"(3) Kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmez. Şu kadar ki iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri, Kanununun 19 uncu maddesi kapsamında yapılan devir işlemleri sonrasında isabet edenler de dâhil olmak üzere, kurum kazancından indirilebilir."*



Buna göre, Kurumlar Vergisi Kanununun “ Devir Bölünme ve Hisse Değişimi” başlıklı 19.maddesinin birinci fıkrası kapsamında;

- İştirak eden şirketin iştirak ettiği şirketi veya
- İştirak edilen şirketin iştirak eden şirketi

devraldığı durumlarda, iştirak hissesi ve pay alımı dolayısıyla yapılan, devir sonrasına tekabül eden ve 01.01.2023 sonrası ortaya çıkan finansman giderlerinin, devralan şirkette indirim konusu yapılması mümkün olacağı hükme bağlanmıştır.

Tebliğde yer alan örnekler aşağıdaki gibidir.

**Örnek 4:** (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 alabilecektir.

**Örnek 5:** (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 alabilecektir.

Diğer taraftan, söz konusu örneklerde açıklandığı şekilde devir tarihi ile 31.12.2022 tarihi arasında oluşan finansman giderlerinin ise devir alan şirketlerce kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacaktır. İndirim konusu yapılabilecek gider tutarının tespitinde finansman gider kısıtlamasına ilişkin hükümlerin de ayrıca dikkate alınması gerekmektedir.

#### **Türkiye'den yurtdışı mukimi kişi ve kurumlara verilen hizmetler**

6322 sayılı Kanunla 15.06.2012 tarihinden itibaren uygulanmak üzere 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'si beyan edilen kurum kazancından indirilebiliyordu.

7491 sayılı Kanun ile 01.01.2023 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere söz konusu faaliyetlerden elde edilen kazançların tamamının indirimden yararlanılan hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi şartıyla indirim oranının %80 olarak uygulanması hükme bağlanmıştır.

Bu Tebliğ ile aynı Tebliğin "10.5. Türkiye'den yurtdışı mukimi kişi ve kuramlara verilen hizmetler" başlıklı bölümü değiştirilmiş, söz konusu %50 oranı %80 olarak revize edilmiştir.

Ayrıca Tebliğde 01.01.2023'ten itibaren elde edilen kazançların indirimden yararlanabilmesi için, bu kazançların tamamının yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilme tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmesi gerekmektedir. Kazançların yalnızca bir kısmının transfer edilmesi halinde, indirimden hiç yararlanamaz. Ayrıca, kazançlar belirtilen süre dışında transfer edilirse, daha sonraki dönemlerde de bu indirim uygulanmaz.

Tebliğde yer alan örnekler aşağıdaki gibidir.

**Örnek 1:** Yazılım alanında faaliyet gösteren ve hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan (S) A.Ş., yurt dışında mukim bir şirkete 2023 yılında verdiği yazılım hizmeti karşılığında elde ettiği 800.000 TL kazancın tamamını 30/12/2023 tarihinde Türkiye'ye transfer etmiştir.

Bu durumda, yazılım faaliyeti dolayısıyla elde edilen kazancın tamamı, yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edildiğinden, anılan indirimden yararlanılması mümkündür.

**Örnek 2:** Mimarlık alanında faaliyet gösteren ve hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan (S) 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 yararlanılabilmesi mümkün olacaktır.

Anılan bent kapsamında verilen hizmetler karşılığındaki ödemelerin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'de yapılması durumunda, söz konusu faaliyetlerden elde edilen kazançlar için ayrıca Türkiye'ye transfer edilme şartı aranmayacaktır.

**Örnek 3:** Sağlık alanında faaliyet gösteren (T) Ltd. Şti., yurt dışında mukim Bayan (B)'ye Türkiye'de sağlık hizmeti vermiş ve Bayan (B) tarafından bu hizmet karşılığı ödeme Türkiye'de kredi kartıyla yapılmıştır.

Bu durumda, verilen sağlık hizmeti karşılığındaki ödeme Türkiye'de yapıldığından, indirimden yararlanmak için kazancın Türkiye'ye transfer edilmesi şartı aranmayacaktır.

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

### **İştirak hisselerinin ortaklara verilmesi**

Bu Tebliğ ile,7456 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik paralelinde 01.01.2024 tarihi itibariyle, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin, "19.2.2.3. İştirak hisselerinin ortaklara verilmesi" başlıklı bölümü revize edilerek, taşınmazlar bölünme kapsamından çıkarılmıştır. Tebliğde yer alan ilgili bölümün son hali aşağıdaki gibidir.

*"Kısmi bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir. İştirak hisselerinin Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendine göre devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur.*

*Örneğin; Ortakları (A) ve (B) olan (R) Limited Şirketi aktifinde kayıtlı olan ve banka kredisi kullanılarak satın alınmış olup henüz ödenmemiş 500.000 TL borcu bulunan iştirak hissesini, kayıtlı değeri olan 1.000.000 TL üzerinden (Y) A.Ş.'ye kısmi bölünme kapsamında devretmiş ve bu devir karşılığında (Y) A.Ş.'den alınan hisse senetleri Ortak (A) ve (B)'ye verilmiştir.*

*Buna göre, (Y) A.Ş. aynı sermaye olarak konulan iştirak hissesi nedeniyle 500.000 TL'lik sermaye artırımında bulunacak, bu sermaye artırımına ilişkin hisse senetlerinin (R) Limited Şirketinin ortaklarına verilmesi nedeniyle, (R) Limited Şirketi de 500.000 TL'lik sermaye azaltımında bulunacaktır.*

*Örnekten de anlaşılacağı üzere, devredilen kıymetlere karşılık edinilen devralan şirket hisselerinin ortaklara verilmesi halinde, bölünen şirkette sermaye azaltımına gidileceği tabiidir.*

*Öte yandan, devralan şirketin hisselerinin devreden şirkette kalması halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin pasif kıymetlerin (borçların) devri ihtiyaridir"*

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

Saygılarımızla,  
**NÜANS SERBEST MUHASEBE  
MALİ MÜŞAVİRLİK A .Ş.**

\*Sirkülerlerimizde yer alan bilgiler genel çerçevede bilgi vermek amacıyla taşımaktadır. Bilgileri kişisel finansal veya ticari kararlarınızda tek dayanak olarak kullanmamanız ve konusuna hakim profesyonel bir danışmanımıza başvurmanız tavsiye edilir. Sirkülerleri ve içeriğindeki bilgileri kullanımınız sonucunda ortaya çıkabilecek her türlü risk ve sorumluluk tarafınıza ait olup şirketimiz her türlü özel, dolaylı veya arızı zararlardan ve cezai tazminattan dolayı sorumlu tutulamaz