

# **Kurumlar Vergisi Genel Tebliği**

## **Seri No: 21 Yayınlandı**

### **Özet**

**2021 ve 2022 yıllarında yasalaşan 7338, 7417, 7420 ve 7421 sayılı Kanunlarla yapılan kurumlar vergisi düzenlemelerine ilişkin açıklamalara yer verilen 21 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği 1 Mart 2023 tarihli Resmî Gazetede yayımlanmıştır.**

**Tebliğde;**

- **Nakit sermaye artırımında faiz indirimi**
- **İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde faaliyette bulunan kurumlarca elde edilen kazançlarda istisna uygulaması**
- **Sermaye azaltımında vergileme**

**konularında ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.**

---

1 Mart 2023 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 21 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğde, 2021 ve 2022 yıllarında yasalaşan 7338, 7417, 7420 ve 7421 sayılı Kanunlarla yapılan kurumlar vergisi düzenlemelerine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

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

#### **1. Nakit Sermaye Artırımında Faiz İndirimi**

##### **a) Yasal düzenlemenin özeti**

26.10.2021 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 7338 sayılı Kanun'la Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin birinci fıkrasının (1) bendinde yapılan değişiklikle, nakdi sermaye artışında faiz indirimi uygulamasında %50 olan indirim oranı, yurt dışı kaynaklı sermaye için %75 olarak belirlenmiş, 05.07.2022 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 7417 sayılı Kanun'la da;

- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin birinci fıkrasının (1) bendinde yapılan değişiklikle, nakit sermaye artırımında faiz indiriminden süresiz yararlanma hakkı,

sermaye artırımına ilişkin kararın veya ilk kuruluş aşamasında ana sözleşmenin tescil edildiği hesap dönemi ile bu dönemi izleyen dört hesap dönemiyle sınırlandırılmış,

- Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 15. maddenin onüçüncü fıkrasıyla, daha önce sermaye artırımını yapmış ve indirimden yararlanmaya başlamış olan mükelleflerin, geçmiş dönemlerde indirimden faydalandıkları dönem sayısına bakılmaksızın, 2022 dönemi dahil beş hesap dönemi daha indirimden faydalanmaya devam etmeleri hükme bağlanmıştır.

#### **b) Tebliğde yapılan açıklamalar**

- **05.07.2022 tarihinden önce yapılan sermaye artırımları için indirimden yararlanma**
  - 05.07.2022 tarihinden önce sermaye artırımını yapan veya ilk defa kurulan şirketler faiz indiriminden, 2022 hesap dönemi dâhil olmak üzere beş hesap dönemi için ayrı ayrı yararlanmaya devam edeceklerdir.
- **05.07.2022 tarihinden itibaren yapılan sermaye artırımları için indirimden yararlanma**
  - 05.07.2022 tarihinden itibaren gerçekleştirilen nakdi sermaye artışlarında, faiz indiriminden, nakdi sermaye artışının yapıldığı hesap döneminden başlamak üzere beş hesap dönemi için ayrı ayrı yararlanılacaktır.
- **Sermaye artırımını sonrasında sermaye azaltılması halinde uygulama**
  - Sermaye artışı yapıldıktan sonraki dönemlerde sermaye azaltımı yapılması hâlinde, nakdi sermaye artışının azaltılan sermaye tutarı kadarlık kısmı indirim hesaplamasında dikkate alınmayacaktır.
  - Sermaye azaltımı yapıldıktan sonra izleyen dönemlerde sermaye artırımına gidilmesi halinde, şartların taşınması kaydıyla, artırılan bu sermaye tutarı için sermaye artırımının yapıldığı döneme bağlı olarak maddede öngörülen süre dâhilinde indirim uygulamasından yararlanılabilecektir.
- **Kazanç yetersizliği nedeniyle zamanında indirilemeyen faiz tutarı**
  - Nakdi sermaye artışının yapıldığı hesap dönemi dâhil beş hesap dönemi boyunca kazancın yetersizliği nedeniyle yararlanılamayan indirim tutarı, herhangi bir süre sınırlaması olmaksızın ve endekslemeye tabi tutulmaksızın sonraki dönemlerde indirim konusu yapılabilecektir.
- **Geçici vergi dönemlerinde indirim uygulanamayacağı**
  - İndirim tutarının hesaplanmasında TCMB tarafından yararlanılan yıl için en son açıklanan ticari krediler faiz oranı dikkate alınacağından, sadece yıllık hesap dönemi itibarıyla indirimden yararlanılması mümkündür.

## **2. İstanbul Finans Merkezinde Faaliyette Bulunan Kurumların Elde Ettikleri Kazançlarda İndirim**

### **a) Yasal düzenlemenin özeti**

28.06.2022 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 77412 sayılı İstanbul Finans Merkezi Kanunu'nda yapılan düzenlemeyle, katılımcı belgesi almış finansal kuruluşlar tarafından İstanbul Finans Merkezi'nde (İFM) gerçekleştirilen finansal hizmet ihracatı niteliğindeki faaliyetler kapsamında elde edilen kazançların %75'inin (2022-2031 hesap dönemlerine ait kazançlar için % 100'ünün), 26.11.2022 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 7421 sayılı Kanun'la Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinde yapılan düzenlemeyle de İFM'de faaliyette bulunan kurumların, transit ticaret faaliyetlerinden ve yurt dışında gerçekleşen

mal alım satımından elde ettikleri kazançlarının % 50'sinin, belirlenen koşullarla, kurum kazancından indirilmesi hükme bağlanmıştır.

## **b) Tebliğde yapılan açıklamalar**

Genel Tebliğde, 7421 sayılı Kanun'la Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinde yapılan düzenlemeyle ilgili özetle aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

### **• İndirimden yararlanma koşulları**

Kurumların, indirimden yararlanabilmeleri için;

- Katılımcı belgesi almak suretiyle İFM'nde faaliyette bulunmaları,
  - Kazancın yurt dışından satın aldıkları malları Türkiye'ye getirmeksizin yurt dışında satmalarından veya yurt dışında gerçekleşen mal alım ve satımlarına aracılık etmelerinden elde edilmiş olması,
  - Kazancın, elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması,
  - Aracılık faaliyetine ilişkin malların satıcısı ve alıcısının Türkiye'de olmaması,
- gerekmektedir.

### **• Kazancın sonraki yıllarda transferi**

Tebliğde yapılan açıklamaya göre, indirimden yararlanabilmek için, kapsama giren kazancın elde edildiği dönemde kurum kazancına dâhil edilmesi ve kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar Türkiye'ye transfer edilmesi gerekir. Türkiye'ye bu süre içinde transfer edilmeyen kazançlar, daha sonraki yıllarda Türkiye'ye transfer edilse de anılan indirimden faydalanılamayacaktır.

### **• İndirim tutarının tespiti**

- Kapsama giren faaliyetlerden elde edilen kazancın %50'si, kurumlar vergisi beyannamesinin "Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünde gösterilmek suretiyle indirim konusu yapılacak, diğer indirim ve istisnalar ile geçmiş yıl zararları nedeniyle indirim konusu yapılamayan tutar izleyen dönemlere devredilemeyecektir.
- Faaliyet sonucunun zararlı olması halinde indirim söz konusu olmayacaktır.

### **• Kazançların kayıtlarda izlenmesi**

- İFM'nde faaliyet gösteren mükelleflerin Vergi Usul Kanunu'nun genel hükümleri çerçevesinde defter tutmaları, belge ve kayıt düzenine uymaları gerekmektedir.
- İndirim kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi ve indirim kapsamında olan faaliyetlere hasılat, maliyet ve gider unsurlarının diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

### **• İndirim kapsamındaki faaliyetlere ilişkin bildirim ve belgeler**

- İndirimden yararlanan şirket veya şubelere Cumhurbaşkanlığı Finans Ofisi tarafından verilen katılımcı belgelerinin bir örneğinin, indirimden faydalanılacak ilk hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içerisinde bağlı bulunulan vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir.
- İndirime konu edilen kazancın Türkiye'ye transfer edildiğini gösterir tevsik edici belgelerin, indirimden faydalanılan döneme ilişkin beyannamenin verilmesi gereken ayı izleyen ayın sonuna kadar kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine

verilmesi gerekmektedir.

- **Esas faaliyet konusu dışındaki gelirler**

- İndirimden yararlanan şirketlerin indirim konusu faaliyetleri dışındaki diğer gelirleri (kasadaki nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, dövizlerin değerlendirilmesinden kaynaklanan kur farkları ve iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler gibi) ile olağan dışı gelirleri indirim kapsamında değerlendirilmeyecektir.

### **3. Sermaye Azaltımında Vergileme**

#### **a) Yasal düzenlemenin özeti**

09.11.2022 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 7420 sayılı Kanun'la Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen 32/B maddesiyle, sermaye azaltımında, sermayenin unsurlarına (nakit, sermaye yedekleri, kâr yedekleri, vb) ve sermayenin unsurlarının sermayeye eklenmesinden sermaye azaltımı yapıldığı tarihe kadar geçen zamana bağlı olarak yeni bir vergileme öngörülmüştür.

Düzenlemeye göre;

- Sermayeye eklenen öz sermaye kalemlerinin, sermayeye eklendiği tarihten itibaren beş tam yıl geçtikten sonra sermaye azaltımına konu edilmesi durumunda, her bir sermaye unsurunun toplam sermaye tutarı içindeki payı dikkate alınarak, azaltılan sermaye tutarının kırılımı bulunacak ve buna göre vergileme yapılacaktır.
- Öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklendiği tarihten itibaren beş tam yıllık süre tamamlanmadan sermaye azaltımı yapılması durumunda, azaltımın sırasıyla aşağıda yazılı sermaye unsurlarından yapıldığı kabul edilecek ve vergileme aşağıda belirtildiği şekilde yapılacaktır.
  - a) Sermayeye ilave dışında başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya sermaye hesabından başka hesaplara aktarımı kurumlar vergisine ve kâr dağıtımına veya ana merkeze aktarılan tutara bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak öz sermaye kalemleri. Bu unsurlar kurumlar vergisine ve gelir vergisi stopajına tabi tutulacaktır.
  - b) Sadece kâr dağıtımına veya ana merkeze aktarılan tutara bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak öz sermaye kalemleri. Bu unsurlar gelir vergisi stopajına tabi tutulacaktır.
  - c) Başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde vergilendirilmeyecek olan aynı ve nakdi sermaye. Bu unsurlar herhangi bir vergiye tabi değildir.

Yapılan düzenlemede ayrıca sermaye azaltımında, öncelikli olarak sermayeye ilave edilen öz sermaye kalemlerinden, sermayeye eklenme tarihi beş tam yıllık süreyi geçmemiş olanların işletmeden çekildiği kabul edileceği hükme bağlanmıştır.

#### **b) Tebliğde yapılan açıklamalar**

- **Öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklendiği tarihten itibaren beş tam yıl geçtikten sonra kurumlar tarafından sermaye azaltılması**

- Sermayeye eklenen öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklendiği tarihten itibaren beş tam yıl geçtikten sonra, sermaye azaltılması halinde; işletmeye konulan nakdi veya aynı sermaye ile sermayeye eklenen diğer unsurların toplam sermayeye oranlanması suretiyle azaltıma konu edilen tutar içerisindeki sermaye unsurları tespit edilecektir.

- **Öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklendiği tarihten itibaren beş tam yıl geçmeden kurumlar tarafından sermaye azaltılması**

Sermayeye eklenen öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklendiği tarihten itibaren beş tam yıl geçmeden sermayenin azaltılması durumunda, sermaye azaltımının sırasıyla;

- a) Sermayeye ilave dışında başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya sermaye hesabından başka hesaplara aktarımı kurumlar vergisine ve kar dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak öz sermaye kalemlerinden,
- b) Sadece kar dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak öz sermaye kalemlerinden,
- c) Başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde vergilendirilmeyecek olan aynı ve nakdi sermaye unsurlarından

yapıldığı kabul edilecek ve buna göre vergileme yapılacaktır.

- **Öz sermaye unsurlarının sermayeye ilave edilme tarihine göre sermaye azaltımındaki öncelik durumu**

- Kurumlar tarafından yapılacak sermaye azaltımında, daha önce sermayeye eklenen öz sermaye unsurlarının sermayeye eklenme tarihi itibarıyla bazılarının beş tam yıllık süreyi aşması bazılarının ise bu süreyi aşmaması halinde, sermayeye ilave edilen öz sermaye unsurlarından öncelikle sermayeye eklenme tarihi beş tam yılı geçmemiş olan unsurların sermayeden azaltıldığı kabul edilecektir.

- **Geçmiş yıl zararlarının mahsubu suretiyle sermaye azaltımı**

- Geçmiş yıl zararlarının sermayeye mahsup edilmesi işleminde ortaklara nakden veya hesaben yapılmış bir ödeme söz konusu olmadığından, bu mahsup işlemi kâr payı dağıtımı olarak değerlendirilmeyecek ve azaltıma konu edilen sermaye unsurları üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.
- Geçmiş yıl zararlarının mahsubu suretiyle sermaye azaltılması durumunda, bu şekilde azaltıma konu edilen sermaye unsurları, yukarıda özetlediği şekilde tespit edilecektir.

- **Devir sonrasında yapılan sermaye azaltımı**

- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19. maddesi kapsamında yapılan devir işlemlerinde, devir olunan şirketin bilançosundaki hesapların kayıtlı değerler üzerinden ve küll halinde devralan şirketin bilançosuna geçirilmesi ve sermayeye ilave edilmiş olan öz kaynak kalemlerinin de devralan şirketin sermayesinin alt hesaplarında izlenmesi gerekmektedir.
- Devir işlemleri kapsamında şirket sermayesinden devrolunan unsurlar devir aşamada kurumlar vergisine ve/veya vergi kesintisine tabi tutulmayacaktır. Ancak, ilerleyen dönemlerde söz konusu sermaye unsurlarını devralan şirkette sermaye azaltımına gidilmesi halinde, azaltılan sermaye unsurlarının niteliğine göre vergileme yapılacaktır.
- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/B maddesinde belirlenen beş tam yıllık sürenin tespitinde, sermaye unsurlarının devreden şirketin sermayesinde kaldığı süreler de devralan şirketler tarafından dikkate alınacaktır.

- **Tam bölünme sonrasında yapılan sermaye azaltımı**

- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19. maddesi kapsamındaki tam bölünme sonucunda mevcut ve/veya yeni kurulacak şirketlerin, bölünen kurum bilançosunun aktif ve pasifinde yer alan kalemleri bölünme tarihindeki kayıtlı değerleri üzerinden devralmaları ve bu varlıkları aynen bilançolarına geçirmeleri gerekmektedir.

- Bölünen kurum sermayesinin başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi durumunda vergiye tabi tutulması gereken unsurları barındırması halinde, bu kalemler de kayıtlı değerleriyle yeni kurulacak şirketlerin sermayesine devrolunacağından, bölünen şirketin sermayesinden devrolunan unsurlar, tam bölünme sırasında kurumlar vergisine ve/veya vergi kesintisine tabi tutulmayacaktır.
- Tam bölünme yoluyla sermaye unsurlarını devralan şirketlerde sermaye azaltımına gidilmesi halinde, azaltılan sermaye unsurlarının niteliğine göre vergileme yapılacaktır.
- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/B maddesinde belirlenen beş tam yıllık sürenin tespitinde, sermaye unsurlarının devreden şirketin sermayesinde kaldığı süreler de devralan şirketler tarafından dikkate alınacaktır.

• **Kısmi bölünme nedeniyle yapılan sermaye azaltımı**

- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19. maddesi kapsamında gerçekleşen kısmi bölünme sonucunda, devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bölünen şirketin ortaklarına da verilebilmektedir. Kısmi bölünme sonucunda sermaye konulan şirketten alınan hisselerin devreden şirket ortaklarına verilmesi halinde, devreden şirket nezdinde sermaye azaltımına gidilmesi gerekmektedir.
- Kısmi bölünme kapsamında gerçekleşen devirler nedeniyle yapılan sermaye azaltımında, sermayeye eklenmiş olan unsurların devralan şirkete devredilmesi ve bu şirket nezdinde söz konusu unsurların takip edilmesi halinde, bölünen şirket nezdindeki sermaye azaltımı nedeniyle bu aşamada herhangi bir vergileme olmayacaktır.
- Kısmi bölünme sonrası sermaye unsurlarını devralan şirket nezdinde sermaye azaltımına gidilmesi halinde ise azaltılan sermaye unsurlarının niteliğine göre gerekli vergileme yapılacaktır.
- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/B maddesinde hüküm altına alınan beş tam yıllık sürenin tespitinde, öz sermaye kalemlerinin devreden şirketin sermayesinde kaldığı süreler de devralan şirket tarafından dikkate alınacaktır.

• **Sermaye şirketlerinin kendi hisselerini iktisap etmesi sonucu yapılan sermaye azaltımı**

- Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan düzenleme, tam mükellef sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi hisse senetleri veya ortaklık paylarını sermaye azaltımı yoluyla itfa etmeleri halinde, iktisap bedeli ile hisse senetlerinin veya ortaklık paylarının itibari değeri arasındaki olumsuz farkın, sermaye azaltımında sermaye şirketleri nezdinde vergi kesintisine tabi tutulmasını öngörmektedir.
- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/B maddesinde ise sermaye azaltımında azaltılan sermayenin hangi unsurlardan kaynaklandığına bağlı olarak bir vergileme öngörülmekte olup, bahsedilen iki madde, birbirinden farklı iki hususu düzenlemektedir.
- Bu çerçevede, sermaye azaltımı dolayısıyla azaltılan tutar üzerinden yapılması gereken vergi kesintisi ile sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi payları üzerinden dağıtılmış kâr payı sayılan ve vergi kesintisi yapılan tutar birbirinden farklı kaynakları ihtiva etmektedir ve her iki uygulama ayrı ayrı yapılacaktır.

**İlgili Tebliğ metnine aşağıdaki bağlantı yardımıyla ulaşabilirsiniz.**

- [Kurumlar Vergisi Genel Tebliği \(Seri No: 1\)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ \(Seri No: 21\)](#)

**Bu bülten hakkında daha detaylı bilgi almak için aşağıdaki kişilerle temasa geçebilirsiniz.**

Saygılarımızla,

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



© 2023 PwC Türkiye. Tüm hakları saklıdır. Bu belgede PwC ifadesi, PwC ağını veya PwC ağının üyesi olan bağımsız ve farklı tüzel kişiliklerden oluşan PwC Türkiye'yi ifade etmektedir. Daha detaylı bilgi için [www.pwc.com/structure](http://www.pwc.com/structure) adresini ziyaret edebilirsiniz.