

SİRKÜLER (2021'63)

Konu: 18 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Tebliği.

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:18) yayımlanmış olup, özet olarak bu tebliğde;

Finansman Gider Kısıtlaması :

Tebliğin 1'nci maddesinde: 04.02.2021 tarihli 31485 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 3490 sayılı Cumhurbaşkanlığı kararıyla; 01.01.2021 tarihinden itibaren uygulanmak üzere; Kurumlar Vergisi mükelleflerinin kullandıkları yabancı kaynak tutarları toplamının, kurumun öz kaynaklarını aşan kısma isabet eden yabancı kaynaklardan yapılan borçlanmaya ilişkin, faiz, komisyon, vade farkı, kar payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10 unu aşmamak üzere oluşan tutarlar kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) olarak değerlendirilerek, ticari kara ilave edilmesi gerektiği yönünde düzenleme yapılmıştır.

Dolayısıyla finansman gider kısıtlaması, şirketin öz kaynaklarını aşan (**ara dönemler veya yıl sonunda oluşan kar ve zarar dahil edilerek**) hesaplanacak öz kaynak tutarı esas alınacak ve bu öz kaynağı aşan borçlanmaya ilişkin yukarıdaki paragrafta tadat edilen finansman giderlerinin %10'unu KKEG olarak değerlendirilerek "Kurum Geçici ile Yıllık Kurumlar Vergisi Beyanname" lerinde ilgili döneme ait ticari kazançta ilave edilerek vergi matrahının hesaplamasının yapılması gerekmektedir. **Tüzel kişi şirketin öz kaynakları, tüm borçların toplamından yüksek olması halinde bu durumda olan şirketlerin kullandıkları yabancı kaynaklardan oluşan finansman giderine kısıtlama uygulanması söz konusu değildir.**

Finansman gider kısıtlaması, 6322 sayılı kanununun 37'inci maddesiyle, 01.01.2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girdiği için; yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, 01/01/2013 tarihinden itibaren sağlanan ve itfa edilmemiş yabancı kaynaklara ilişkin olarak mahiyet ve tutar itibarıyla 01/01/2021 tarihinden itibaren kesinleşen gider ve maliyet unsurları gider kısıtlamasına tabi tutulacaktır. **Dolayısıyla 01.01.2013 tarihinden önce iktisap edilen (kullanılan) kredilere ait faiz ve kur farkı giderleri finansman gider kısıtlaması kapsamında değerlendirilmemeleri gerekmektedir.**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendi hükmü 01/01/2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

Dolayısıyla, özel hesap dönemi kullanmakta olan ve bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükellefleri, 2020 yılı içinde başlayıp 2021 yılında sona erecek özel hesap dönemlerinde finansman gider kısıtlamasına tabi tutulmayacaklardır. Bu mükellefler, 2021 yılı içinde başlayıp 2022 yılında sona erecek özel hesap dönemlerinde, finansal gider kısıtlamasına tabi olma şartlarının oluşması halinde finansman gider kısıtlaması 2021 yılında başlayan özel hesap dönemlerinde uygulanmaya başlanacaktır.

Finansman gider kısıtlamasıyla alakalı yayımlanan tebliğde yapılan açıklama ve uygulamaya ait örneklerden birisi aşağıdadır.

Örnek: 1- Şirketin 31.03.2021 tarihi itibarıyla öz kaynakları, 1000.000,00 TL, kullandığı tüm yabancı kaynaklarının toplamı 1.500.000,00 TL ise, bu şirketin borçlanmalarından dolayı oluşan finansman gider tutarı 150.000,00 TL ise, bu finansman giderlerinden kaynaklanan KKEG aşağıdaki şekilde hesaplanması gerekmektedir.

1) Aşan kısım: Yabancı kaynak toplamı - Öz kaynaklar toplamı

2) Aşan kısma isabet eden finansman gideri: Finansman gideri x Aşan kısım / Toplam yabancı kaynak

Formülüyle hesaplama yapılması gerekmektedir.

$1.500.000,00 \text{ TL} - 1.000.000,00 \text{ TL} = 500.000,00 \text{ TL}$,
 $150.000,00 \text{ TL} \times 500.000,00 \text{ TL} / 1.500.000,00 \text{ TL} = 50.000,00 \text{ TL}$ tutarındaki finansman giderinin %10 unu olan (50.000,00 TL x %10) 5.000,00 TL'si KKEG olarak ilgili döneme ait beyannamede ticari kara ilave edilerek (zarar oluşması halinde tenzil ederek) vergi matrahının hesaplanması gerekmektedir.

()Tebliğde uygulamaya yönelik başka örneklerde yer almaktadır.

Finansman gideri ile ilgili örnekte yer verilen hesaplamayı, tüm ara dönemler için verilecek kurum geçici ile yıllık kurumlar vergisi beyannamelerinde bu hesaplamanın yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla tüzel kişi şirketler, öz kaynaklarını, ara dönemlere ait geçici vergi beyannamelerinde kurumlar vergisi matrahına ulaşmak için ara dönemlerde finansman gider kısıtlaması uygulanıp, uygulanmayacağını saptamak için ara dönem bilançoları düzenlemeleri gerekmektedir.

Finansman gider kısıtlaması, yatırımın maliyetine eklenen finansman giderleri için finansman gider kısıtlaması uygulanmayacaktır.

Satış bedelinin belirli bir vade sonunda ödenmesine ilişkin olarak, mükelleflerin Vergi Usul Kanununa göre düzenlenen bilançolarında izlenen "satıcılar" vb. hesaplar için finansman gideri hesaplanmaması halinde bu işlemler için ayrıca ayrıştırma yapılarak satış bedelinin belirli bir kısmı gider kısıtlamasına tabi tutulmayacaktır. Dolayısıyla satış faturalarında mal bedelinin içinde geç ödeme dolayısıyla vade farkının yer almaması halinde ve bu farkın mal bedelinin içinde satış bedelinin içinde yer alması halinde, bu vade farkının ayrıştırılmaması gerektiği yönünde açıklama yapılmıştır.

Finansman gider kısıtlaması kapsamında bulunan şirketler, alınan emtianın aktife girişinden sonra oluşan finansman giderlerini stokların / emtianın maliyetine eklenmesi/pay verilmesi sisteminin uygulanması halinde, stoklara / emtianın maliyetine verdikleri finansman giderlerini ayıklanarak bulunacak finansman gider tutarını, finansman giderlerine ekleyerek bulunacak toplam finansman giderleri üzerinden, finansman gider kısıtlaması uygulanması gerekmektedir.

Tebliğin, 11.13.8 bölümünde, Finansman giderlerinin yanı sıra finansman gelirleri de elde etmiş olan mükelleflerin uygulamasında söz konusu gelir ve giderlerini birbiri ile mukayese etmek suretiyle netleştirmeleri mümkün olmayıp, finansman giderlerinin toplamının gider kısıtlamasına konu edilmesi gerekmektedir.

Aynı dönem içinde olsa bile farklı yabancı kaynaklara ilişkin olarak oluşan kur farkı gelirleri ile kur farkı giderlerinin netleştirilmesinde. Birlikte değerlendirilmesi mümkün değildir.

Öte yandan temin edilen yabancı kaynağın mevduat vb. şekillerde değerlendirilmesi sonucu doğacak kur farkı geliri şirketin bilançosunun aktifinde yer alan bir varlığın değerlemesi sonucu oluştuğu için, yabancı kaynağa ilişkin kur farkı giderlerinden mahsup edilemeyecektir.

İşletmelerce banka vb. kurumlardan temin edilen kredilerin, bu işletmelerin üzerinde herhangi bir finansman yükü kalmaksızın grup şirketlerine aktarılması halinde, bu kredilere ilişkin finansman giderinin, krediyi devralan ve fiilen kullanan şirket bünyesinde gider kısıtlamasına tabi tutulması gerekmektedir.

İmalatçı veya tedarikçi şirketlerle imzalanan aracılı ihracat sözleşmesine dayanarak dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketleri üzerinden aynı değerle alınıp aynı değerle ihracatı gerçekleştirilen, malın üretimi veya tedarikine ilişkin tüm yükümlülüklerden doğrudan ve münhasıran imalatçı veya tedarikçi şirketlerin sorumlu olması ve ihracattan doğan finansman yükünün aracılı ihracat sözleşmesinin tarafı olan imalatçı veya tedarikçi şirketlere aktarılması kaydıyla, bu işlemler nedeniyle dış ticaret sermaye şirketleri veya sektörel dış ticaret şirketleri nezdinde finansman gider kısıtlaması uygulanmayacaktır.

Ancak, dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketlerinin kendi nam ve hesabına yurt içinden satın aldıkları malların satışından doğan finansman giderleri finansman gider kısıtlamasına tabi tutulacaktır.

01.01.2013 tarihinden itibaren sağlanan yabancı kaynaklardan doğan, kur farkı, giderleri 2021 yılı kazancının tespiti da dahil olmak üzere, döviz kurlarındaki değişim dikkate alınarak hesaplanan gerçek tutarları ile gider kısıtlamasına konu edilecektir. **Aynı kaynağa ilişkin olarak bir hesap dönemi içindeki aynı veya farklı geçici vergilendirme dönemlerinde oluşan kur farkı gelir ve giderleri mahsuplaştırılarak işlem tarihi veya dönem sonu itibarıyla bu kaynağa ilişkin net kur farkı gideri doğması halinde bu tutar finansman gider kısıtlamasında dikkate alınacaktır.**

Geçici vergi dönemlerinde her bir dönem için, yabancı kaynakların öz kaynakları aşım aşmadığı kontrol edilecek, aşım dönemlerde finansman gider kısıtlaması uygulanacaktır. Bu kontrol yılsonunda da verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesi içinde uygulanacaktır.

İşletmelerce banka vb. kurumlardan temin edilen kredilerin, bu işletmelerin üzerinde herhangi bir finansman yükü kalmaksızın, grup şirketlerine aktarılması halinde, bu kredilere ilişkin finansman giderinin, krediyi devralan ve fiilen kullanan şirket bünyesinde gider kısıtlamasına tabi tutulması gerekmektedir. Krediyi kullanan kurum / işletme bu krediye ilişkin faiz ve kur farkları için finansman gider kısıtlaması uygulamayacaktır.

Tebliğde; kredi sözleşmelerine ilişkin ödenen damga vergisi, teminat mektubu komisyonları, havale ücretleri (BSM vergisi dahil), tahvil ihraç baskı ve benzeri giderler, ipotek tesis masrafları, her hangi bir yabancı kaynak kullanımına bağlı olmaksızın yapılan giderler, finansman gider kısıtlamasına tabi tutulmayacaklardır.

Tebliğin; 11.13.9 bölümünde; İşletmenin kullanmış olduğu yabancı kaynaklara ilişkin faiz ve kur farkı gibi giderlerden örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı veya binek otomobillerde gider kısıtlaması uygulamaları nedeniyle kurum kazancının tespitinde hali hazırda KKEG olarak dikkate alınmış olanlar finansman gider kısıtlamasına tabi tutarın hesabında dikkate alınmayacaktır.

Örnek 1: 2021 yılı dönem başı öz sermaye tutarı 200.000 TL olan (I) A.Ş. ortağı (O) A.Ş.'den 1.000.000 TL borç almış ve 2021 yılında 100.000 TL faiz ödemiştir. Söz konusu şirketin 2021 yılı toplam finansman gideri 150.000 TL'dir.

Öte yandan, (I) A.Ş.'nin 31/12/2021 tarihli bilançosunda yabancı kaynak tutarı 2.000.000 TL, öz kaynak tutarı ise 1.500.000 TL'dir.

Bu durumda, (I) A.Ş.'nin ortağı (O) A.Ş.'den aldığı borcun, dönem başı öz sermayenin 3 katı olan (200.000 TL x 3=) 600.000 TL'yi aşan (1.000.000 TL – 600.000 TL=) 400.000 TL'lik kısmı örtülü sermaye olacaktır. Kurumlar Vergisi Kanununun 12'nci maddesi uyarınca örtülü sermaye olarak kabul edilen kısma isabet eden faiz tutarı KKEG olarak dikkate alınacaktır.

Örtülü sermaye nedeniyle ödenen faiz : 100.000 TL x (400.000 TL / 1.000.000 TL)
: 100.000 TL x %40
: 40.000 TL

(I) A.Ş.'nin 2021 yılına ilişkin toplam 150.000 TL'lik finansman giderinin 100.000 TL'lik kısmı ortak (O) A.Ş.'den alınan borca ilişkin olup bu tutarın örtülü sermayeye isabet eden kısmına ilişkin 40.000 TL'lik faiz gideri KKEG olarak kabul edilecektir. Finansman gider kısıtlaması nedeniyle KKEG olarak dikkate alınacak tutar ise örtülü sermayeye isabet eden KKEG düşüldükten sonra kalan (150.000 TL - 40.000 TL=) 110.000 TL üzerinden hesaplanacaktır.

Finansman gider kısıtlamasına tabi tutarın hesabı:

150.000 TL – 40.000 TL = 110.000 TL

Aşan kısım : Yabancı kaynak toplamı – Öz kaynak toplamı
: 2.000.000 TL – 1.500.000 TL = 500.000 TL

Aşan kısma isabet eden finansman gideri : Finansman gideri x (Aşan kısım / Toplam yabancı kaynak)
: 110.000 TL x (500.000 TL / 2.000.000 TL)
: 110.000 TL x %25
: 27.500 TL

Buna göre, (I) A.Ş. tarafından 2021 yılında finansman gider kısıtlaması kapsamında (27.500 TL x %10=) 2.750 TL'lik faiz gideri kurum kazancının tespitinde KKEG olarak dikkate alınacaktır.

Dolayısıyla, (I) A.Ş. 2021 yılında örtülü sermaye kapsamında 40.000 TL, finansman gideri kısıtlaması kapsamında ise 2.750 TL olmak üzere finansman giderlerinin toplam 42.750 TL'lik kısmını kurum kazancının tespitinde KKEG olarak dikkate alacaktır.

Örnek 2: Kimya alanında faaliyette bulunan (J) A.Ş. 2021 yılında finansal kiralama yoluyla edindiği binek otomobil için 2021 yılında 40.000 TL, 2022 yılında da 50.000 TL faiz ödeyecektir.

(J) A.Ş.'nin 31/12/2022 tarihli bilançosunda yabancı kaynak tutarı 3.000.000 TL, öz kaynak tutarı ise 2.000.000 TL'dir. Bu yıla ilişkin 90.000 TL'lik toplam finansman giderinin, 50.000 TL'lik kısmı 2021 yılında finansal kiralama yoluyla iktisap edilen binek otomobilden kaynaklanmaktadır. (J) A.Ş. söz

konusu finansman giderini binek otomobilin maliyetine eklemeyip gider olarak dikkate almayı tercih etmiştir. Binek otomobil için ödenen faizin %70'lik kısmı kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

2021 yılı uygulaması:

İlk yıl ödenen 40.000 TL'lik faiz gideri, 163 seri no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine göre söz konusu binek otomobilin maliyetine dahil olacağından finansman gider kısıtlamasına tabi olmayacaktır. (J) A.Ş.'nin 31/12/2021 tarihli bilançosunda yabancı kaynak tutarının öz kaynak tutarını aşması ve başkaca finansman giderinin bulunması halinde finansman gider kısıtlaması uygulanacaktır.

2022 yılı uygulaması:

(J) A.Ş.'nin 2022 yılına ilişkin toplam 90.000 TL'lik finansman giderinin 50.000 TL'lik kısmı finansal kiralama yoluyla iktisap edilen binek otomobile ilişkin olup bu tutarın ancak %70'i olan (50.000 TL x %70=) 35.000 TL'lik kısmı kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabileceğinden, kalan (50.000 TL – 35.000 TL=) 15.000 TL'lik faiz gideri 2022 yılı kurum kazancının tespitinde KKEG olarak dikkate alınacaktır. Bu nedenle aşan kısma isabet eden finansman gideri hesaplanırken toplam finansman giderinden 15.000 TL'lik bu faiz giderinin düşülmesi gerekmektedir.

Finansman gider kısıtlamasına tabi tutarın hesabı:

$$90.000 \text{ TL} - 15.000 \text{ TL} = 75.000 \text{ TL}$$

$$\begin{aligned} \text{Aşan kısım} &: \text{Yabancı kaynak toplamı} - \text{Öz kaynak toplamı} \\ &: 3.000.000 \text{ TL} - 2.000.000 \text{ TL} = 1.000.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Aşan kısma isabet eden finansman gideri} &: \text{Finansman gideri} \times (\text{Aşan kısım} / \text{Toplam} \\ &\text{yabancı kaynak}) \\ &: 75.000 \text{ TL} \times (1.000.000 \text{ TL} / 3.000.000 \text{ TL}) \\ &: 75.000 \text{ TL} \times \%33,33 \\ &: 25.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

Buna göre, (J) A.Ş.'nin, finansal kiralama yoluyla iktisap ettiği binek otomobil için 2022 yılında ödemiş olduğu ve gider olarak dikkate almaya karar verdiği 50.000 TL'lik faiz giderinin (50.000 TL x %30) 15.000 TL'lik kısmı Gelir Vergisi Kanununun 40'ncü maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendi kapsamında KKEG olarak dikkate alınacaktır. KKEG olarak dikkate alınmış olan 15.000 TL tutarındaki bu gider finansman gider kısıtlamasına tabi tutarın hesabında toplam finansman giderinden mahsup edilecektir.

Dolayısıyla, (J) A.Ş. 2022 yılında (25.000 TL x %10 =) 2.500 TL tutarında finansman giderini, finansman gider kısıtlaması kapsamında, kurum kazancının tespitinde KKEG olarak dikkate alacaktır.

Gelir vergisi mükellefi olan gerçek kişiler finansman gider kısıtlaması kapsamına tabi olmayacaklardır.

Sermaye Şirketlerinin İktisap Ettikleri Kendi Hisse Senetleri ve Ortaklık Paylarında Vergileme:

Tebliğin 2 inci maddesinde; sermaye şirketlerinin Türk Ticaret Kanununun 379 ıncı maddesinde göre, kendi hisselerini veya ortaklık paylarını iktisap etmeleri / satın almaları halinde, 7256 sayılı kanunun 17 inci maddesiyle, Gelir Vergisi Kanununun 94 ncü maddesinin üçüncü fıkrasından sonra gelmek üzere aşağıdaki fıkra eklenmiştir.

“Tam mükellef sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi hisse senetlerini veya ortaklık paylarını,

i) Sermaye azaltımı yoluyla itfa etmeleri halinde iktisap bedeli ile hisse senetlerinin veya ortaklık paylarının itibari değeri arasındaki fark tutar sermaye azaltımına ilişkin kararın ticaret sicilinde tescil edildiği tarih,

ii) İktisap bedelinin altında bir bedel karşılığında elden çıkarmaları halinde iktisap bedeli ile elden çıkarma bedeli arasındaki fark tutar elden çıkarma tarihi,

iii) İktisap ettikleri tarihten itibaren iki tam yıl içerisinde, sermaye azaltımı yoluyla itfa etmemeleri veya elden çıkarmamaları halinde, iktisap bedeli ile hisse senetlerinin veya ortaklık paylarının itibari değeri arasındaki fark tutar iktisap tarihinden itibaren iki tam yıllık sürenin son günü,

itbaryla dağıtılmış kâr payı sayılır ve bu tutarlar üzerinden %15 oranında vergi tevkifatı yapılır. Bu fıkra kapsamında tevkif edilen vergiler herhangi bir vergiden mahsup edilemez. Cumhurbaşkanı, tam mükellef sermaye şirketinin paylarının Borsa İstanbul'da işlem görüp görmemesine, işlem gören paylarının toplam payları içindeki oranına, geri alınan payların Borsa İstanbul'da işlem gören paylardan olup olmamasına, tam mükellef kurumlardan geri alınıp alınmamasına, tam mükellef sermaye şirketinin yıllık satış hasılatı ve diğer gelirlerinin toplam tutarına göre ayrı ayrı ya da birlikte, bu oranı sıfıra kadar indirmeye veya bir katına kadar artırmak suretiyle yeniden tespit etmeye yetkilidir.”

Tam mükellef sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi hisse senetlerini veya ortaklık paylarını, iktisap ettikleri tarihten itibaren iki tam yıl içerisinde sermaye azaltımı yoluyla itfa etmemeleri veya elden çıkarmamaları halinde, iktisap tarihinden itibaren iki tam yıllık sürenin son günü itibarıyla, iktisap bedeli ile hisse senetlerinin veya ortaklık paylarının itibari değeri arasındaki fark tutarı üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin dördüncü fıkrasına göre %15 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Tam mükellef sermaye şirketlerinin kendi hisse senetlerini ve ortaklık paylarını iktisap ettikleri tarih itibarıyla herhangi bir vergilendirme işlemi yapılmayacaktır. Bu tarih itibarıyla şirketlerin kendi hisse senedi veya ortaklık payı alımlarına ilişkin kayıt gerçekleştirilecek ve bunun dışında kendi hissesini veya ortaklık payını satın alan şirket açısından Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesine göre herhangi bir vergi kesintisi söz konusu olmayacaktır.

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 azaltımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarih itibarıyla sermaye şirketleri nezdinde %15 oranında vergi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir.

Tam mükellef sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi hisse senetlerini veya ortaklık paylarını, iktisap bedelinin altında bir bedel karşılığında elden çıkarmaları halinde, iktisap bedeli ile elden çıkarma bedeli arasındaki fark tutar, elden çıkarma tarihi itibarıyla %15 oranında vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

Öte yandan, şirketlerin bu şekilde iktisap etmiş oldukları kendi hisse senetlerini iktisap bedelinin üzerinde bir bedelle elden çıkarmaları halinde Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Tam mükellef sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi hisse senetlerini veya ortaklık paylarını, iktisap ettikleri tarihten itibaren iki tam yıl içerisinde sermaye azaltımı yoluyla itfa etmemeleri veya elden çıkarmamaları halinde, iktisap tarihinden itibaren iki tam yıllık sürenin son günü itibarıyla, iktisap bedeli ile hisse senetlerinin veya ortaklık paylarının itibari değeri arasındaki fark tutarı üzerinden Gelir

Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin dördüncü fıkrasına göre %15 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Sermaye şirketleri, iktisap ettikleri kendi hisse senetleri veya ortaklık paylarını sermaye azaltımı yoluyla itfa edebilecekleri gibi iktisap bedelinin altında veya üstünde bir bedel karşılığında elden çıkarabilmektedirler.

Tam mükellef sermaye şirketlerince iktisap edilen kendi hisse senetleri veya ortaklık paylarının, iktisap bedelinin üzerinde bir bedelle elden çıkarılması halinde satış kazancının tamamı kurum kazancına dahil edilerek genel hükümlere göre vergilendirilecektir.

7256 sayılı Kanunun 17 nci maddesiyle Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin üçüncü fıkrasından sonra gelmek üzere eklenen, kendi hisselerini iktisap eden şirketlerde vergi kesintisine ilişkin dördüncü fıkra, 7256 sayılı Kanunun 45 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi uyarınca bu Kanunun yayımı tarihi olan 17/11/2020 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Buna göre, söz konusu düzenleme, tam mükellef sermaye şirketlerinin 17/11/2020 tarihinden itibaren iktisap ettikleri kendi hisse senetleri ve ortaklık payları açısından uygulanacaktır.

Dolayısıyla, tam mükellef sermaye şirketlerinin 17/11/2020 tarihinden önce iktisap ettikleri kendi hisse senetleri veya ortaklık payları için bu düzenleme uygulanmayacaktır.” Ancak 17.11.2020 tarihinden itibaren tam mükellef sermaye şirketlerin iktisap ettikleri kendi hisseleri ve ortaklı payları açısından uygulanacaktır.

Borsa İstanbul'da İlk Defa İşlem Görmek Üzere En Az %20 Oranında Hisseleri Halka Arz Edilen Kurumlarda Kurumlar Vergisi Oranının 2 Puan İndirimli Uygulanması :

Tebliğin 3 üncü maddesinde; 7256 sayılı Kanunun 35 inci maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesine eklenen altıncı fıkrada yer alan düzenlemeyle payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurumların paylarının ilk defa halka arz edildiği hesap döneminden başlamak üzere beş hesap dönemine ait kurum kazançlarına kurumlar vergisi oranının 2 puan indirimli olarak uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan bankalar, finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, ödeme ve elektronik para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri ve emeklilik şirketleri indirimli oran uygulamasından yararlanamayacaklardır.

İndirimli oranlı kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılabilmesi için, payların Borsa İstanbul Pay Piyasasında maddenin yürürlük (17/11/2020) tarihinden sonra ilk defa halka arz ediliyor olması ve en az %20 oranında halka arzın gerçekleştirilmesi gerekmektedir. %20'lik oranın hesabında halka arz edilen tutarla birlikte ulaşılan toplam sermaye tutarı dikkate alınacaktır.

İndirimli oranlı kurumlar vergisi uygulaması süresiz olmayıp, ilk defa halka arzın gerçekleştiği hesap döneminden başlamak üzere beş hesap dönemi boyunca elde edilecek kurum kazançlarına uygulanacaktır. Halka arz şartının Kanunda öngörülen şekilde sağlandığı geçici vergilendirme döneminden itibaren kurumlar vergisi 2 puan indirimli olarak uygulanacak olup halka arzın gerçekleştiği tarihe göre önceki geçici vergilendirme dönemlerinde kanuni oran üzerinden hesaplanan geçici vergiler için düzeltme işlemi yapılmayacaktır.

İndirimli oranlı kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılabilmesi için en az %20 oranındaki halka açıklığın, ilk defa halka arzın gerçekleştiği hesap döneminden itibaren beş hesap dönemi boyunca korunması gerekmektedir. Bu şartın ihlal edilmesi halinde indirimli vergi oranı uygulaması nedeniyle

zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

Ayrıca bu hüküm kapsamında, İndirimli oranlı kurumlar vergisinden yararlanan kurumların ilk defa halka arzın gerçekleştiği hesap döneminden itibaren beş hesap dönemi içerisinde tasfiyeye girmeleri veya devir ya da tam bölünme yoluyla infisah etmeleri halinde ise indirimli vergi oranı uygulaması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

Ayrıca, söz konusu indirimli oranda kurumlar vergisi uygulaması, normal hesap dönemi kullanan mükelleflerin 01/01/2021 tarihinden itibaren elde edilen kazançlarına, özel hesap dönemi kullanan mükelleflerin ise 2021 takvim yılından itibaren başlayan özel hesap dönemlerinde elde edilen kazançlarına uygulanacaktır.

2021 ile 2022 Yılında Uygulanacak Kurumlar Vergisi Oranları :

Tebliğin 4 üncü maddesinde; 5520 sayılı Kanuna 7316 sayılı Kanunun 11 inci maddesiyle eklenen geçici 13 üncü madde hükmü aşağıdaki gibidir.

“Geçici Madde 13 – (1) Bu Kanunun 32 nci maddesinin birinci fıkrasında yer alan %20 oranı, kurumların 2021 yılı vergilendirme dönemine ait kurum kazançları için %25, 2022 yılı vergilendirme dönemine ait kurum kazançları için %23 olarak uygulanır. Bu oranlar özel hesap dönemi tayin edilen kurumlar için ilgili yıl içinde başlayan hesap dönemlerine ait kazançlarına uygulanır.”

Bu kapsamda, kurumlar vergisi mükelleflerinin 01/01/2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemleri için 01/07/2021 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık/geçici kurumlar vergisi beyannamelerinde beyan edilen matrahlarına %25 oranında kurumlar vergisi/geçici vergi uygulanacaktır. 2022 hesap dönemine ait kurum kazançları üzerinden ise %23 oranında kurumlar vergisi alınacaktır.

Dolayısıyla, geçici vergi oranı, hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan mükelleflerde, 01/01/2021 tarihinden itibaren başlayan 2021 hesap döneminin ikinci geçici vergi döneminden itibaren %25 oranında; kendilerine özel hesap dönemi tayin edilmiş olan mükelleflerde ise 01/01/2021 tarihinden itibaren başlayan hesap dönemlerine ilişkin olarak 01/07/2021 tarihinden itibaren verilmesi gereken geçici vergi beyannamelerinde %25 olarak uygulanacaktır.”

Bu Tebliğ yayımı tarihinde (25.05.2021) yürürlüğe girmektedir.

“Not: Gelir idaresinin internet sitesinde yar alan Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Taslağı (Seri No: 36)’nın 9’ncü maddesinde, finansman gider kısıtlaması nedeniyle kanunen kabul edilmeyen gider olarak alınan tutarlara ilişkin katma değer vergisinin indirim konusu yapılabileceğine ilişkin açıklama yer almaktadır. Tebliğ taslağına bu linkten ulaşabilirsiniz.

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Tebliğler/Taslaklar/kdv/36serno_kdv_tebtaslak.pdf”

(Resmi Gazete: 25.05.2021 tarihli 31491 sayılı)

18 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine aşağıdaki Resmi Gazete linkinden ulaşabilirsiniz.

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/05/20210525-4.htm>

Bilgilerinize sunarız.

Saygılarımızla,

TÜRKERLER Bağımsız Denetim
Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.