

DUYURU: 07.03.2023/39

Çeşitli Kanunlarla Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Gerçekleştirilen Değişikliklere İlişkin Açıklamaların Yer Aldığı 21 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Tebliği Yayımlanmıştır

2021 ve 2022 yıllarında yasalaşan 7338, 7417, 7420 ve 7421 sayılı Kanunlar ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılan düzenlemelere ilişkin açıklamaların yer aldığı "**Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair 21 Seri No.lu Tebliğ**" 01.03. 2023 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Söz konusu Tebliğ ile,

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

konularında ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.

Sözü edilen Tebliğ'de yer alan açıklamalar, özetle aşağıda bilgilerinize sunulmaktadır.

1. Nakit Sermaye Artırımında Faiz İndirimi Uygulaması

Bilindiği üzere, nakdi sermaye artışında faiz indirimine ilişkin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10-1/ı maddesinde;

- ✚ 26.10.2021 tarih ve 7338 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle, nakdi sermaye artışında faiz indirimi uygulamasında %50 oranının yurt dışından getirilen sermaye payları için %75 olarak uygulanması yönünde düzenleme yapılmış, ([30.10.2021 tarihli, 9 sayılı Rehberimiz](#))
- ✚ 05.07.2022 tarih ve 7417 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle, indirim düzenlemesindeki süresiz yararlanma hakkı, sermaye artırımına ilişkin kararın

veya ilk kuruluş aşamasında ana sözleşmenin tescil edildiği hesap dönemi ile bu dönemi izleyen 4 hesap dönemi dikkate alınarak sınırlandırılmış; ayrıca bu değişiklik hükmünün, değişiklik öncesinde yapılan nakit sermaye artışları için de 5 hesap dönemi için uygulanacağı düzenlenmiştir. ([06.07.2022 tarihli, 9 sayılı Rehberimiz](#))

21 Seri No.lu Tebliğ ile, yukarıda yer alan düzenlemelere ilişkin olarak aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

1.1. İndirimden Beş Hesap Dönemi Boyunca Yararlanma

Söz konusu indirim, 7417 sayılı Kanununun 49. maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 10. maddesinin birinci fıkrasının (1) bendinde yapılan değişikliğin yürürlüğe girdiği 05.07.2022 tarihinden itibaren yapılacak sermaye artırımları için sermaye artırımına ilişkin kararın veya ilk kuruluş aşamasında ana sözleşmenin tescil edildiği hesap dönemi dahil olmak üzere beş hesap dönemi için ayrı ayrı uygulanacaktır.

Sonraki dönemlerde sermaye azaltımı yapılması halinde nakdi sermaye artışının azaltılan sermaye tutarı kadarlık kısmı indirim hesaplamasında dikkate alınmayacaktır.

Öte yandan, sermaye azaltımı yapıldıktan sonra izleyen dönemlerde sermaye artırımına gidilmesi halinde ise şartların taşınması kaydıyla, artırılan bu sermaye tutarı için sermaye artırımının yapıldığı döneme bağlı olarak maddede öngörülen süre dahilinde indirim uygulamasından yararlanılabilecektir.

1.2. 05.07.2022 Tarihinden İtibaren Yapılan Sermaye Artırımları İçin İndirimden Yararlanma

Sermaye şirketleri, anılan indirim uygulamasından, 05.07.2022 tarihinden itibaren gerçekleştirdikleri nakdi sermaye artışları üzerinden, nakdi sermaye artışının yapıldığı hesap döneminden başlamak üzere beş hesap dönemi için ayrı ayrı yararlanabileceklerdir.

1.3. 05.07.2022 Tarihinden Önce Yapılan Sermaye Artırımları İçin İndirimden Yararlanma

7417 sayılı Kanununun 50. maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 15. maddenin on üçüncü fıkrası uyarınca 05.07.2022 tarihinden önce sermaye artırımını yapan veya ilk defa kurulan şirketler söz konusu indirimden 2022 hesap dönemi dahil olmak üzere beş hesap dönemi için ayrı ayrı yararlanmaya devam edebileceklerdir.

1.4. Kazanç Yetersizliği Nedeniyle Zamanında İndirilemeyen Faiz Tutarı

Mükelleflerce nakdi sermaye artışının yapıldığı hesap dönemi dahil beş hesap dönemi boyunca kazancın yetersizliği nedeniyle yararlanılamayan söz konusu indirim tutarı, herhangi bir süre sınırlaması olmaksızın ve endekslemeye tabi tutulmaksızın sonraki dönemlerde indirim konusu yapılabilecektir.

1.5. Geçici Vergi Dönemlerinde İndirim Uygulaması

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 Merkezi Bölgesinde Faaliyette Bulunan Kurumların Elde Ettikleri Kazançlarda İndirim Uygulaması

7421 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin birinci fıkrasına eklenen (i) bendi ile, 7412 sayılı İstanbul Finans Merkezi Kanunu hükümlerine göre katılımcı belgesi olarak İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde faaliyette bulunan kurumların, münhasıran bu faaliyet kapsamında yurt dışından satın alınan malları Türkiye'ye getirilmeksizin yurt dışında satmalarından veya yurt dışında gerçekleşen mal alım satımlarına aracılık etmelerinden sağladıkları kazancın %50'sinin beyan edilen kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

2.1. İndirimden Faydalanma Şartları

Kurumların söz konusu indirimden yararlanabilmeleri için;

- ✚ Katılımcı belgesi almak suretiyle İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde 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.

Buna göre, İstanbul Finans Merkezi Kanununa göre katılımcı belgesini almak suretiyle Bölgede faaliyette bulunan şirket veya şubelerin, yurt dışından satın alınan malları Türkiye'ye getirilmeksizin yurt dışında satmalarından veya yurt dışında gerçekleşen mal alım satımlarına aracılık etmelerinden elde ettikleri kazançlarına madde kapsamında indirim uygulanacak olup, Bölge dışında gerçekleştirilen söz konusu faaliyetlerden ya da Bölgedeki diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara ise indirim uygulanması söz konusu olmayacaktır.

Yurt dışından satın alınan malların Türkiye'ye getirilmeksizin yurt dışında satılmasından veya yurt dışında gerçekleşen mal alım satımlarına aracılık edilmesinden sağlanan kazançların elde edildiği dönemde kurum kazancına dahil edilmesi zorunlu olup bu kazançların kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar Türkiye'ye transfer edilmeyen kısmı için indirimden yararlanılmayacaktır. Türkiye'ye bu süre içinde transfer edilmeyen kazançlar, daha sonraki yıllarda Türkiye'ye transfer edilse dahi anılan indirimden faydalanılamayacaktır.

2.2. İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde Faaliyette Bulunan Kurumların Elde Ettikleri Kazancın Tespiti ve Beyanı

2.2.1. İndirim Tutarının Tespiti

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen hasılatın bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak

kazancın %50'si, kurumlar vergisi beyannamesinin "Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünde gösterilmek suretiyle indirim konusu yapılabilecektir. Diğer indirim ve istisnalar ile geçmiş yıl zararları nedeniyle indirim konusu yapılamayan tutar izleyen dönemlere devredilemeyecektir. Faaliyet sonucunun zararlı olması halinde ise indirim söz konusu olmayacaktır.

2.2.2. Kazançların Kayıtlarda İzlenmesi

İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde faaliyet gösteren mükelleflerin Vergi Usul Kanununun genel hükümleri çerçevesinde defter tutmaları, belge ve kayıt düzenine uymaları gerekmektedir.

Bu bağlamda, indirim konu kazanç ile buna bağlı olarak kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, indirim kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi ve indirim kapsamında olan faaliyetlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

2.2.3. İndirim Kapsamındaki Faaliyetlere İlişkin Bildirim ve Belgeler

İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde faaliyet gösteren ve indirimden 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.

Diğer taraftan, indirim 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.

2.2.4. Esas Faaliyet Konusu Dışındaki Gelirler

Söz konusu indirimden yararlanan şirketlerin indirim konu 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 gelirlerinin indirim kapsamında değerlendirilmesi mümkün değerdir.

3. Sermaye Azaltımında Vergileme

7420 sayılı Kanun'un 22. maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanunu'na "Sermaye azaltımında vergileme" başlıklı 32/B maddesi eklenmişti. ([10.11.2022 tarihli, 10 sayılı Rehberimiz](#))

Söz konusu hükümdede sermayesi, işletmeden çekilmesi halinde vergilendirilmeyecek olan aynı veya nakdi sermayenin dışında farklı unsurları da barındıran şirketlerin sermayelerini azaltmaları durumunda, sermayenin hangi unsurunun ne kadar tutarda azaltılmış olacağı ve azaltıma konu edilen unsurlar üzerinden nasıl vergileme yapılacağı hususlarına ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.

3.1. Yasal Düzenleme

Kurumlar tarafından sermayeye eklenen öz sermaye kalemlerinin, sermayeye eklendiği tarihten itibaren **beş tam yıl geçtikten sonra** herhangi bir şekilde sermaye azaltımına konu edilmesi durumunda, nakdi veya aynı sermaye ile sermayeye eklenen diğer unsurların toplam sermayeye oranlanması suretiyle azaltıma konu edilen tutar içerisindeki sermaye unsurları tespit edilecektir.

Söz konusu oranın tespitinde,

- a. Sermayeye ilave dışında başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya sermaye hesabından başka hesaplara aktarımı kurumlar vergisine ve kar dağıtımına veya ana merkeze aktarılan tutara bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak öz sermaye kalemlerinin,
- b. Sadece kar dağıtımına veya ana merkeze aktarılan tutara bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak öz sermaye kalemlerinin,
- c. Başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde vergilendirilmeyecek olan aynı ve nakdi sermayenin

toplam sermaye içindeki payları dikkate alınacaktır.

Kurumların öz sermaye kalemlerini sermayeye ekledikleri tarihten itibaren **beş tam yıllık süre tamamlanmadan önce** sermaye azaltımı yapmaları durumunda, azaltımın sırasıyla yukarıda belirtilen (a), (b) ve (c) bölümlerindeki sermaye unsurlarından yapıldığı kabul edilecektir.

Sermaye azaltımında, öncelikli olarak sermayeye ilave edilen öz sermaye kalemlerinden, **sermayeye eklenme tarihi beş tam yıllık süreyi geçmemiş olanların** işletmeden çekildiği kabul edilecektir.

Sermaye azaltımına konu olan öz sermaye kalemlerinden yukarıda yer verilen;

✚ (a) fıkrası kapsamında olanlar kurumlar vergisine ve vergi kesintisine,

✚ (b) fıkrası kapsamında olanlar ise sadece vergi kesintisine

tabi tutulacaktır. Kurumlar vergisine ve vergi kesintisine tabi sermaye unsurlarında, kesinti matrahı hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan tutar olup, bu tutar üzerinden KVK'nın 15 ve 30. maddeleri ile GVK'nın 94. maddesi kapsamında kesinti yapılacaktır.

Geçmiş yıl zararlarının mahsubu suretiyle sermaye azaltılması durumunda, bu şekilde azaltıma konu edilen sermaye unsurları yukarıdaki açıklamalara göre tespit edilecek; ancak bu tutarlar üzerinden "vergi kesintisi" yapılmayacaktır.

3.2. Sermaye Azaltımına Konu Edilebilecek Sermaye Unsurları

Kurumların öz sermaye kalemleri içerisinde yer alan; yeniden değerlendirme fonları, sermaye düzeltmesi olumlu farkları gibi bazı hesap kalemleri işletmeden çekildiğinde kurumlar vergisine ve kar payı dağıtımına bağlı vergi kesintisine; geçmiş yıl karları gibi bazı hesap kalemleri ise işletmeden çekildiğinde kar payı dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulmaktadır.

Mükellefler tarafından, öz sermaye kalemleri içerisinde söz konusu hesaplarda yer alan tutar sermayeye ilave edilebilmektedir. Bu bağlamda, sermaye azaltımı yapılması durumunda, sermaye azaltımının sermayeye ilave edilen hangi kalemlerden yapıldığı vergilendirme açısından önem arz etmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 32/B maddesinde yapılan düzenleme ile kurumların sermayelerini azaltmaları durumunda, hangi sermaye unsurunun ne kadar tutarda azaltılmış kabul edileceği ve azaltılan bu tutarın nasıl vergilendirileceği hususları belirlenmiştir.

Vergi Usul Kanununun 192. maddesinde, işletmenin aktif toplamı ile borçları arasındaki fark öz sermaye olarak tanımlanmaktadır. 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği açısından ise öz sermaye, işletme sahip veya ortaklarının bilanço tarihinde işletmeye yapmış oldukları sermaye yatırımlarının tutarını gösteren ödenmiş sermaye ile sermaye yedekleri, kar yedekleri, geçmiş yıllar karları ve geçmiş yıllar zararları ve dönemin net kar veya zararını kapsar şeklinde ifade edilmiştir.

Öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesi sonrası kurumlar tarafından sermaye azaltılması durumunda, azaltılan bu tutar üzerinden yapılması gereken vergileme işleminde öncelikle dikkat edilecek husus, sermayenin hangi unsurunun ne kadar tutarda azaltılacağıdır.

Azaltıma konu edilebilecek sermaye unsurları esas itibarıyla;

- I. Sermayeye ilave dışında başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya sermaye hesabından başka hesaplara aktarımı kurumlar vergisine ve kar dağıtımına/ana merkeze aktarılan tutara bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak öz sermaye kalemleri,
- II. Sadece kar dağıtımına/ana merkeze aktarılan tutara bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak öz sermaye kalemleri,
- III. Başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde vergilendirilmeyecek olan aynı ve nakdi sermaye

şeklinde üç sınıfta gruplandırılabilir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 32/B maddesi uyarınca, öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklendiği tarihten itibaren beş tam yıllık süre tamamlanmadan sermaye azaltımı yapılması durumunda, azaltımın yukarıdaki gruplandırmada (I), (II) ve (III) numaralı sınıflarda yer alan sermaye unsurlarından sırasıyla yapıldığı kabul edilecektir.

Diğer taraftan, bu unsurların sermayeye eklendiği tarihten itibaren beş tam yıl geçtikten sonra herhangi bir şekilde sermaye azaltımına konu edilmesi durumunda ise söz konusu sınıflandırmalarda yer alan sermaye unsurlarının toplam sermayeye oranlanması suretiyle azaltıma konu edilen tutar içerisindeki sermaye unsurları tespit olunacaktır.

Bu bağlamda, sermaye azaltımına konu edilen sermaye unsurları, vergi kanunları ve özel kanunlarında yer alan ilgili düzenlemeleri uyarınca vergilendirilecektir.

3.3. Öz Sermaye Kalemlerinin Sermayeye Eklendiği Tarihten İtibaren Beş Tam Yıl Geçtikten Sonra Kurumlar Tarafından Sermaye Azaltılması

Sermayeye ilave olunan öz sermaye kalemlerinin sermayenin bir unsuru olduğu tarihten itibaren beş tam yıl geçtikten sonra, kurumlar tarafından 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. Söz konusu hesaplamada, Tebliğin "32.4.2." bölümünde yer alan ve üç sınıfta gruplandırılan sermaye unsurlarının toplam sermayeye oranları dikkate alınacak olup, bu sınıfların dışında başka bir gruplandırma yapılmayacaktır.

3.4. Öz Sermaye Kalemlerinin Sermayeye Eklendiği Tarihten İtibaren Beş Tam Yıl Geçmeden Kurumlar Tarafından Sermaye Azaltılması

Sermayeye ilave olunan öz sermaye kalemlerinin sermayenin bir unsuru olduğu tarihten itibaren beş tam yıl geçmeden, kurumların sermayelerini azaltmaları durumunda aşağıda yer verilen ve üç sınıfta gruplandırılan sermaye unsurlarının sırasıyla azaltıma konu edildiği kabul edilecektir. Buna göre, beş tam yıllık süre tamamlanmadan sermaye azaltımı yapılması durumunda, sermaye azaltımının sırasıyla;

- I. Sermayeye ilave dışında başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya sermaye hesabından başka hesaplara aktarımı kurumlar vergisine ve kar dağıtımına/ana merkeze aktarılan tutara bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak öz sermaye kalemlerinden,

- II. Sadece kar dağıtımına/ana merkeze aktarılan tutara bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak öz sermaye kalemlerinden,
- III. Başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde vergilendirilmeyecek olan aynı ve nakdi sermaye unsurlarından yapıldığı kabul edilecek ve buna göre vergileme yapılacaktır.

3.5. Öz Sermaye Unsurlarının Sermayeye İlave 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 söz konusu olabilmektedir. Bu durumda, sermayeye ilave edilen öz sermaye unsurlarından öncelikle sermayeye eklenme tarihi beş tam yılı geçmemiş olan unsurların sermayeden azaltıldığı kabul edilecektir.

3.6. Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu Suretiyle Sermaye Azaltımı

Geçmiş yıl zararlarının mahsubu suretiyle sermaye azaltılması durumunda, bu şekilde azaltıma konu edilen sermaye unsurları, Duyurumuzun 3.4. no.lu bölümünde yapılan açıklamalara göre tespit edilecektir. Ancak, geçmiş yıl zararlarının sermayeye mahsup edilmesi işleminde Kanunun 32/B maddesi hükmüne göre ortaklara nakden veya hesaben yapılmış bir ödeme söz konusu olmadığından, bu mahsup işlemi kar payı dağıtımına/ana merkeze aktarılan tutar olarak değerlendirilmeyecek ve azaltıma konu edilen sermaye unsurları üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Bununla birlikte, geçmiş yıl zararlarının sermaye azaltımı suretiyle mahsubunda, sermayeye eklenen öz sermaye kalemlerinin içerisinde sermaye azaltımı esnasında kurumlar vergisine tabi tutulması gereken bir unsur olması halinde, azaltıma konu edilen tutarın tespitinde yukarıda yer verilen açıklamalar dikkate alınmak suretiyle vergileme yapılacaktır.

3.7. Devir ve Bölünme İşlemleri Nedeniyle Sermaye Azaltılması

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında devre ilişkin hükümlere yer verilmiş olup, aynı maddenin üçüncü fıkrasının (a) ve (b) bentlerinde de

tam bölünme ve kısmi bölünme olarak kabul edilen işlemler tanımlanmıştır. Kanunun 20.maddesinde ise 19.madde kapsamında yapılan işlemler nedeniyle doğan karların hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Bu kapsamda, Kanunun 19. maddesinin birinci ve ikinci fıkrası birleşmenin özel bir türünü devir olarak tanımlamakta, tam mükellef kurumlar arasında kayıtlı değerler üzerinden ve kül halinde devralma suretiyle gerçekleştirilen işlemler devir olarak nitelendirilmektedir.

Tam bölünme işlemlerinde tam mükellef bir sermaye şirketi, tasfiyesiz olarak infisah etmek suretiyle bilançosunda yer alan kıymetleri kayıtlı değerleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak iki veya daha fazla tam mükellef sermaye şirketine devretmekte ve karşılığında devreden sermaye şirketinin ortaklarına yeni kurulan kurum sermayesini temsil eden iştirak hisseleri verilmektedir.

Kısmi bölünme işlemleri ise taşınmazlar ile bilançoda yer alan ve en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçının mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine kayıtlı değerleri üzerinden belirli şartlar dahilinde aynı sermaye olarak konulması şeklinde tanımlanmaktadır. Kısmi bölünme işlemlerinde devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilmektedir. Hisse senetlerinin ortaklara verildiği durumda bölünen şirkette sermaye azaltımına gidilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan gerek devir işlemleri gerekse tam ve kısmi bölünme işlemleri öncesinde devrolunan veya bölünen kurumun sermayesinde aynı ve nakdi sermaye dışında, başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde kurumlar vergisine ve/veya vergi kesintisine tabi tutulacak öz sermaye kalemleri de bulunabilmektedir.

3.7.1. Devir İşlemleri Sonrasında Yapılan Sermaye Azaltımı

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19. maddesi kapsamında yapılan devir işlemlerinde, devir olunan şirketin bilançosundaki hesapların kayıtlı değerler üzerinden ve kül 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 bu 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 yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde vergileme yapılması gerekmektedir. Bu durumda, Kanunun 32/B maddesinde hüküm altına alınan beş tam yıllık sürenin tespitinde, sermaye unsurlarının **devreden şirketin sermayesinde kaldığı süreler de devralan şirketler tarafından dikkate alınacaktır.**

3.7.2. Tam Bölünme İşlemleri Sonrasında Yapılan Sermaye Azaltımı

Kanunun 19. maddesi kapsamındaki tam bölünme işlemi 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 ise bu kalemler de kayıtlı değerleriyle yeni kurulacak şirketlerin sermayesine devrolunacağından, bölünen şirketin sermayesinden devrolunan unsurlar, bu aşamada kurumlar vergisine ve/veya vergi kesintisine tabi tutulmayacaktır. Ancak, söz konusu sermaye unsurlarını devralan şirketlerde sermaye azaltımına gidilmesi halinde, azaltılan sermaye unsurlarının niteliğine göre yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde vergileme yapılması gerekmektedir.

Bu durumda da Kanunun 32/B maddesinde hüküm altına alınan beş tam yıllık sürenin tespitinde, sermaye unsurlarının devreden şirketin sermayesinde kaldığı süreler de devralan şirketler tarafından dikkate alınacaktır.

3.7.3. Kısmi Bölünme İşlemleri Nedeniyle Yapılan Sermaye Azaltımı

Kanunun 19. maddesi kapsamında gerçekleşen kısmi bölünme işlemi sonucunda, devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bölünen şirketin ortaklarına da verilebilmektedir. Kısmi bölünme dolayısıyla yapılacak sermaye azaltımında ise Türk Ticaret Kanunu'nun ilgili

hükümleri uygulanacaktır. Bu kapsamda, kısmi bölünme sonucunda sermaye konulan şirketten alınan hisselerin devreden şirket ortaklarına verilmesi nedeniyle 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 söz konusu olmayacaktır.

Kısmi bölünme sonrası sermaye unsurlarını devralan şirket nezdinde sermaye azaltımına gidilmesi halinde ise azaltılan sermaye unsurlarının niteliğine göre yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde gerekli vergileme işlemleri yapılacaktır. Bu durumda da Kanunun 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.

3.8. Sermaye Şirketlerinin Kendi Hisselerini İktisap Etmesi Sonucu Yapılan Sermaye Azaltımı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin dördüncü fıkrasında, tam mükellef sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi hisse senetleri ve ortaklık paylarıyla ilgili hükümlere yer verilmiş olup, Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "15.6.7." bölümünde de konuyla ilgili gerekli açıklamalar yapılmıştır.

Anılan Kanun hükmüne istinaden, 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.

Söz konusu madde hükmü esas itibarıyla kendi paylarını iktisap eden ve iktisap ettikleri bu kıymetleri sermaye azaltımı yoluyla itfa eden sermaye şirketlerinin, kendi hisse senetleri ve ortaklık paylarının iktisabına ilişkin ödenen bedel ile bu varlıkların itibari

değeri arasındaki farkın şirketler için dağıtılmış kar payı olarak kabul edileceği ve bu tutar üzerinden Kanunda belirtilen %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerektiğine yönelik hususları düzenlemektedir. Öte yandan, 14 şubat 2023 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6791 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile vergi kesintisi oranı %0 olarak belirlenmiştir.

Sermaye azaltımında vergilemeye yönelik hükümler içeren Kurumlar Vergisi Kanununun 32/B maddesi ise kurumlar tarafından yapılan sermaye azaltımında sermayenin hangi unsurundan ne kadar azaltılacağına yönelik hükümler ihtiva etmektedir. Bu bağlamda, söz konusu Kanun maddeleri birbirinden farklı iki hususu düzenlemekte olup, sermaye azaltımı dolayısıyla azaltılan tutar üzerinden yapılması gereken vergi kesintisi ile sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi payları üzerinden dağıtılmış kar payı sayılan ve vergi kesintisi yapılan tutar birbirinden farklı kaynakları ihtiva etmektedir.

Söz konusu Tebliğ Hükümleri, 01.03.2023 tarihi itibarıyla yürürlüğe girecektir.

"Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde Değişiklik Yapılmasına Dair 21 Seri No.lu Tebliğ"ın Resmi Gazete'de yayımlanan orijinal haline [buradan](#) ulaşabilirsiniz.

Saygılarımızla.