



Sirküler Tarihi : 15/04/2022
Sirküler No : 2022/040

7394 SAYILI KANUNLA BAZI FİNANSAL KURUMLARIN KURUMLAR VERGİSİ ORANI %25'E YÜKSELTİLDİ

[8/4/2022 tarihli ve 7394 sayılı Hazineye ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun \("Kanun"\)](#) 15/4/2022 tarih ve 31810 sayılı Resmi Gazete'de yayımlandı.

Kanunun 25 ve 26 ncı maddelerinde yapılan düzenlemelerle bazı finansal kurumların kurumlar vergisi oranı %25'e yükseltildi.

Kanun gerekçesinde, kapsama giren finansal kurumlar için geçerli genel kurumlar vergisi oranının kalıcı olarak %20 yerine %25 olarak uygulanmasının amaçlandığının belirtildiği ve kanun tedvininin buna göre düzenlendiği söz konusu düzenleme, aşağıda 4 üncü bölümde ifade ettiğimiz yürürlük maddesindeki hata nedeniyle sadece 2022 ve 2023 vergilendirme dönemlerinde elde edilen kurum kazançlarına uygulanacak şekilde yürürlüğe girmiştir.

1. DEĞİŞİKLİK ÖNCESİ KURUMLAR VERGİSİ ORANI

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun (KVK) yürürlüğe girmesiyle birlikte 2006 yılından itibaren tüm mükellefler için %20 olarak uygulanmaya başlanan kurumlar vergisi oranında özellikle son dönemlerde değişiklikler yapıldı.

Kurumlar vergisi oranında yıllar itibariyle gerçekleştirilen değişiklikler sırasıyla aşağıdaki gibidir:

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş. bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2021 yılında 11,8 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 167'dan fazla ülkede bulunan 1.728 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dâhil dünya çapında 97.292 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

- a) 2017 yılı başında, 6770 sayılı Kanunla, üretim faaliyetiyle iştirak eden KOBİ'lerin birleşmelerinde, münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançlara uygulanmak üzere birleşilen dönemi takip eden üç hesap dönemi için kurumlar vergisi oranını %75'e kadar indirimli uygulamaya Cumhurbaşkanı yetkili kılındı (Bu yetki henüz kullanılmadı).
- b) 2017 yılı sonunda, 7061 sayılı Kanunla KVK'ya eklenen geçici 10 uncu maddeyle, kurumlar vergisi oranı 2018, 2019 ve 2020 yılı kazançları için %22'ye yükseltildi.
- c) 2020 yılı sonunda, 7256 sayılı Kanunla, ilk defa en az %20 oranında halka arz edilen kurumların halkı arzı takip eden beş hesap dönemine ait kurum kazançlarına kurumlar vergisi oranının 2 puan indirimli olarak uygulanması sağlandı.
- d) 2021 yılı başında, 7316 sayılı Kanunla bu defa KVK'ya eklenen geçici 13 üncü maddeyle, kurumlar vergisi oranı 2021 yılı kazançları için %25, 2022 yılı kazançları için %23 olarak belirlendi.
- e) Son olarak, 2022 yılı başında 7351 sayılı Kanunla, imalatçı ve ihracatçı kurumların münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına uygulanacak kurumlar vergisi oranında 1 puan indirim yapıldı.

Bu değişiklikler sonucunda tek bir kurumlar vergisi oranı yerine mükelleflerin türüne, sektörüne, halka arz edilme durumuna, yatırım teşvik belgesini haiz olup olmamasına veya vergilendirme yılına göre değişebilen kurumlar vergisi oranları ortaya çıktı.

7394 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerle, bu farklılıklara bir yenisi daha eklenmiş oldu.

2. YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

Kanunun 25 inci maddesiyle KVK'nın 32 inci maddesinin birinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

DEĞİŞİKLİK ÖNCESİ	DEĞİŞİKLİK SONRASI
<p>Kurumlar vergisi ve geçici vergi oranı</p> <p>Madde 32</p> <p>(1) Kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden % 20 oranında alınır.</p>	<p>Kurumlar vergisi ve geçici vergi oranı</p> <p>Madde 32</p> <p>“(1) Kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden %20 oranında alınır. Şu kadar ki bankalar, 6361 sayılı Kanun 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 üzerinden kurumlar vergisi %25 oranında alınır.”</p>

Yine Kanunun 26 ncı maddesiyle KVK'nın geçici 13 üncü maddesinin birinci fıkrasına aşağıdaki cümle eklenmiştir.

DEĞİŞİKLİK ÖNCESİ	DEĞİŞİKLİK SONRASI
<p>Geçici Madde 13</p> <p>(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.</p>	<p>Geçici Madde 13</p> <p>(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. Şu kadar ki bankalar, 6361 sayılı Kanun kapsamındaki şirketler, elektronik ödeme ve para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri ve emeklilik şirketlerinin 2022 yılı vergilendirme dönemine ait kurum kazançları için kurumlar vergisi %25 oranında alınır.</p>

Kanunla yapılan yukarıdaki düzenlemelere göre, Kanunda belirtilen finansal kurumların kurumlar vergisi oranı %25'e yükseltilmiştir.

3. YAPILAN DEĞİŞİKLİKLERİN KAPSAMI

7394 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeye göre, kurumlar vergisi oranı %25'e yükseltilen kurumlar aşağıda sıralanmıştır:

a) Bankalar

5411 sayılı Kanun kapsamında faaliyet gösteren bankalar bu kapsamdadır.

b) 6361 sayılı Kanun kapsamındaki şirketler

6361 sayılı Kanuna göre faaliyette bulunan finansal kiralama, faktoring, finansman ve tasarruf finansman şirketleri bu kapsamdadır.

c) Elektronik ödeme ve para kuruluşları

6493 sayılı Kanun kapsamında faaliyet gösteren elektronik para ve ödeme kuruluşu şirketleri bu kapsamdadır.

d) Yetkili döviz müesseseleri

1567 sayılı Kanun ve Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2018-32/45) kapsamında faaliyet gösteren yetkili müesseseler bu kapsamdadır.

e) Varlık yönetim şirketleri

5411 sayılı Kanun ve ikincil mevzuatı kapsamında faaliyet gösteren şirketler bu kapsamdadır.

f) Sermaye piyasası kurumları

Sermaye piyasasında faaliyette bulunabilecek sermaye piyasası kurumları Sermaye Piyasası Kanununun (SPK) 35 inci maddesinde aşağıdaki şekilde gösterilmiştir. Söz konusu kurumlara ait tanımlamalar SPK’da yer almaktadır.

- Yatırım kuruluşları
- Kolektif yatırım kuruluşları
- Sermaye piyasasında faaliyette bulunacak bağımsız denetim, değerlendirme ve derecelendirme kuruluşları
- Portföy yönetim şirketleri
- İpotek finansmanı kuruluşları
- Konut finansmanı ve varlık finansmanı fonları
- Varlık kiralama şirketleri
- Merkezî takas kuruluşları
- Merkezî saklama kuruluşları
- Veri depolama kuruluşları
- Kuruluş ve faaliyet esasları Kurulca belirlenen diğer sermaye piyasası kurumları

g) Sigorta ve reasürans şirketleri

5684 sayılı Kanun kapsamında faaliyet gösteren sigorta ve reasürans şirketleri bu kapsamdadır.

h) Emeklilik şirketleri

4632 sayılı Kanuna göre kurulmuş olan emeklilik şirketleri bu kapsamdadır.

4. YAPILAN DEĞİŞİKLİKLERİN YÜRÜRLÜK TARİHİ

Kanunun 26 ncı maddesiyle KVK’nın geçici 13 üncü maddesinde yapılan değişiklik, 1/7/2022 tarihinden itibaren verilmesi gereken beyannamelerden başlamak ve 1/1/2022 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemine ait kurum kazançları için geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir. Böylece 2022 yılı ikinci ve üçüncü geçici vergilendirme dönemleri ile 2022 yıllık kurumlar vergisi beyannamelerinde söz konusu mükellefler için kurumlar vergisi oranı %25 olarak uygulanacaktır.

Kanunun 25 inci maddesine yönelik yürürlük maddesinde ise çok ciddi bir hata yapıldığını düşünüyoruz. Zira, kurumlar vergisi oran artışını kalıcı olarak düzenleyen Kanunun 25 inci maddesinin yürürlüğü Kanunun “Yürürlük” başlıklı 39 uncu maddesinde aynen aşağıdaki şekilde yazılmıştır:

“Yürürlük

MADDE 39- (1) Bu Kanunun;

...

ç) 22 nci maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinin (4) numaralı alt bendinde yapılan değişiklik ve 25 inci maddesi 2023 yılı vergilendirme dönemi kurum kazançlarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde,

..

yürürlüğe girer.”

Görüleceği gibi; Kanunun yürürlük maddesinde, Kanunun 25 inci maddesiyle KVK'nın 32 nci maddesinde yapılan düzenlemenin **sadece 2023 yılı vergilendirme dönemi kurum kazançlarına uygulanmak üzere** yürürlüğe girdiği belirtilmiştir.

Öte yandan, Kanunun 25 inci maddesindeki düzenlemeyle KVK'nın 32 nci maddesine sadece finansal kurumların kurumlar vergisi oranını artırmak için ilave bir hüküm eklenmemiş; maddenin ilk cümlesi de aynen dahil edilerek iki cümlelik bir değişiklik yapılmıştır. Dolayısıyla, Kanunun 25 inci maddesi aslında genel kurumlar vergisi oranını da düzenlemektedir.

Kanunun 25 inci maddesi sadece 2023 yılı vergilendirme dönemi kurum kazançlarına uygulanmak üzere yürürlüğe girdiği için, bu maddeyle yapılan gerek genel kurumlar vergisi oranı düzenlemesi ve gerekse finansal kurumlar için artırılmış olarak belirlenen kurumlar vergisi oranı sadece 2023 yılı kazançlarına uygulanabilecektir.

Oysa, kalıcı bir düzenleme için Kanunun 39/1-ç maddesinde, 25 inci maddenin **“2023 yılı vergilendirme dönemi başından itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere yayımı tarihinde”** yürürlüğe gireceğinin belirtilmesi gerekirdi.

Kanun bu şekilde Resmi Gazete’de yayımlanıp yürürlüğe girdiğinden, herhangi bir yasal değişiklik yapılmaz ise, sadece finansal kurumlar açısından değil tüm mükellefler yönünden 2024 ve sonraki vergilendirme dönemlerinde uygulanacak bir kurumlar vergisi oranı bulunmayacaktır. Bu nedenle, 2024 ve sonraki yıllarda amaçlandığı şekilde finansal kurumlar için %25 ve diğer mükellefler için %20 kurumlar vergisi oranının uygulanabilmesi için Kanunun 25 inci maddesinin yürürlüğünü düzenleyen Kanunun 39/1-ç maddesinde yasal bir değişiklik yapılması gerektiğini değerlendiriyoruz.

Saygılarımızla,