

VERGİ SİRKÜLER



Sirküler Tarih : 2.5.2025
Sirküler No : 2025.22

Konu: 2025 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinden itibaren “asgari kurumlar vergisi” uygulanmaya başlamıştır.

Özet: 7524 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu’na eklenen 32/C maddesi uyarınca 2025’den itibaren “asgari kurumlar vergisi” uygulanmaya başlamıştır. Kurumlar Vergisi, kurumların bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri kazançlarına KVK’nın 32. Maddesinin 1 ila 9. Fıkra hükümleri ile 32/A maddesinin uygulanması suretiyle tespit olunacak oranın uygulanmasıyla hesaplanmaktadır.

KVK 32/C maddesindeki düzenlemeye göre, bu şekilde hesaplanan kurumlar vergisi, kurumların indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %10’undan az olamayacaktır.

Konu ile ilgili ayrıntılı açıklamalarımızın yer aldığı sirküler, ekte yer almaktadır.

**ERK Denetim ve Yeminli
Mali Müşavirlik Hizmetleri
Ltd. Şti.**

Adres: Küçükbakkalköy Mah.
Vedat Günyol Cad. Defne Sok.
No:1 Flora Residence K:7 D.98
(D. 714-713) 34750
Ataşehir/İSTANBUL

Tel : 0.216.340 00 86
Fax : 0.216.340 00 87
E-posta : info@erkymm.com

www.erkymm.com

Bu sirkülerde yer verilen açıklamalarımız, konuya ilişkin genel bilgiler içermektedir. Ayrıntılı açıklamalar için bu sirkülerde yer alan ilgili mevzuata veya görüş için ERK YMM’ye başvurulmasında yarar bulunmaktadır.

Asgari Kurumlar Vergisi Uygulaması

1. Genel Uygulama

7524 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen 32/C maddesi uyarınca 2025'den itibaren **“asgari kurumlar vergisi”** uygulanmaya başlamıştır. Kurumlar Vergisi, kurumların bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri kazançlarına KVK'nın 32. Maddesinin 1 ila 9. Fıkra hükümleri ile 32/A maddesinin uygulanması suretiyle tespit olunacak oranın uygulanmasıyla hesaplanmaktadır.

Vergi idaresi, 2025 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde, şirketlerce elde edilen kazançlara uygulanacak asgari kurumlar vergisiyle; istisna ve indirimlerden yararlanmayı azaltmak, geçmiş yıl zararlarının etkisini azaltmak ve ticari bilanço kârı üzerinden kurumlar vergisi matrahı tespiti yapılarak belli bir miktarda kurum kazancı olarak vergi geliri toplanması hedeflenmektedir.

KVK 32/C maddesindeki düzenlemeye göre, bu şekilde hesaplanan kurumlar vergisi, kurumların indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %10'undan az olamayacaktır.

1.1. Asgari Kurumlar Vergisinin mükellefleri

Asgari kurumlar vergisinin mükellefleri, Kurumlar Vergisi Kanununda sayılan mükelleflerdir. Kurumlar Vergisi Kanunu veya özel kanunlar uyarınca kurumlar vergisi beyannamesinde istisna kazanç beyan eden veya indirimden yararlanan kurumlar vergisi mükellefleri asgari kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Söz konusu uygulama sadece kurumlar vergisi mükelleflerini kapsamakta olup, gelir vergisi mükellefleri için uygulanmayacaktır.

Türkiye'de elde ettikleri kazançlarını kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan etmek zorunda olan dar mükellef kurumlar da asgari kurumlar vergisine tabi bulunmaktadır.

1.2. Asgari Kurumlar Vergisinin Uygulanmayacağı Mükellefler

Kurumlar vergisinden muaf olan kurumlar vergisi mükellefleri ile ilk defa faaliyete başlayan kurumlar hakkında faaliyete başlanılan hesap döneminden itibaren üç hesap dönemi boyunca asgari vergi hükümleri uygulanmayacaktır.

Örneğin, 2025 hesap döneminde kurulan bir şirket 2025, 2026 ve 2027 hesap dönemlerinde asgari kurumlar vergisi uygulamasına tabi olmayacaktır. 2023 yılında kurulan bir şirket için 2025 hesap döneminde, 2024 yılında kurulan bir şirket için ise 2025 ve 2026 hesap dönemlerinde asgari vergi uygulanmayacaktır.

Birleşme, devir, tür değişikliği ile kısmi ve tam bölünme suretiyle kurulan şirketler ilk defa faaliyete başlayan şirket olarak kabul edilmeyecektir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun “Hasılat esaslı kazanç tespiti” başlıklı 113 üncü maddesine göre hasılat esasına göre vergilendirilen kurumlar vergisi mükellefleri hakkında asgari vergi uygulanmayacaktır.

2. Asgari Kurumlar Vergisi Ve Uygulaması

Kurumların bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri kazançlarına, Kanunun 32.maddesinin 1 ila 9. fıkra hükümleri ile 32/A maddesinin uygulanması suretiyle tespit olunacak oranın tatbik edilmesiyle hesaplanan kurumlar vergisi, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %10'undan az olamayacaktır.

Hesap dönemi takvim yılı olan mükelleflerin 2025 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına, özel hesap dönemine tabi olan mükelleflerin ise 2025 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına asgari kurumlar vergisi uygulanacaktır.

Geçici vergi dönemlerinde de, asgari kurumlar vergisi hesaplaması yapılacaktır. Kurumlar vergisi mükellefleri, kurum geçici ve kurumlar vergisi beyannamelerinde Kanunun 32.ve 32/A maddeleri hükümlerini dikkate alarak kurumlar vergilerini hesaplayacaklardır.

Aynı beyannamelerde, ticari bilanço karı/zararına kanunen kabul edilmeyen giderlerini ekleyeceklerdir. Bu tutarın sıfırdan büyük olması halinde, bu tutardan asgari kurumlar vergisi kapsamı dışında bulunan ve “32.5.5.” bölümünde belirtilen istisna ve indirimler düşülecektir. Kalan bir tutar bulunması halinde bu tutara %10 oranı uygulanmak suretiyle asgari kurumlar vergisi, özetle aşağıdaki formüle göre hesaplanacaktır.

Buna göre, kurumlar vergisi hesaplanırken ikili hesaplama yapılacak ve süreç iki aşamadan oluşacaktır.

1.aşamada yurt içi asgari kurumlar vergisi dikkate alınmaksızın mevcut hükümlere göre yani KVK 32 ve KVK 32/A uyarınca hesaplanacaktır.

2.aşamada ise yurt içi asgari kurumlar vergisi matrahı belirlenecek ve bu tutara %10 uygulanmak suretiyle yurt içi asgari kurumlar vergisi ayrıca hesaplanacaktır.

Son olarak bu iki hesaplama sonucu bulunan tutarlar karşılaştırılacak ve bu tutardan yüksek olanı hesaplanan kurumlar vergisi olarak beyannamede dikkate alınacaktır.

AKVM = (A+B -C)	A	B	C
Asgari Kurumlar Vergisi Matrahı	Kurum kazancı	KKEG	Asgari kurumlar vergisi hesaplamasında düşülen istisna ve indirimler

Asgari Kurumlar Vergisi Matrahı = Kurum kazancı + KKEG – (Kanun’da sayılan ve asgari kurumlar vergisi hesaplamasında düşülen istisna ve indirimler)

Maddede yer alan indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancı ibaresi, **hesap dönemi sonundaki ticari bilanço kârına veya zararına kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesiyle bulunan tutarı** ifade etmektedir. Ticari bilanço karı ile kanunen kabul edilmeyen giderler toplamının veya ticari bilanço zararı ile kanunen kabul edilmeyen giderler toplamının sıfırdan büyük olduğu durumlarda asgari kurumlar vergisi hesaplaması yapılacaktır.

213 sayılı Kanunun mükerrer 298 nci maddesi ve geçici 33 üncü maddesi hükmü uyarınca, mali tabloların enflasyon düzeltmesine tabi tutulduğu dönemlerde, asgari kurumlar vergisi hesabında enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan değerler dikkate alınacaktır.

Hesaplanan asgari kurumlar vergisinden;

- Payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurum kazançlarına uygulanan 2 puan indirimli oran uygulaması nedeniyle alınmayan vergi,
- İhracat kazançlarına uygulanan 5 puan indirimli oran uygulaması nedeniyle alınmayan vergi,
- Sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarına uygulanan 1 puanlık indirimli oran uygulaması nedeniyle alınmayan vergi,
- 32/C maddesinin yürürlüğe girdiği **2/8/2024 tarihinden önce Sanayi ve Teknoloji Bakanlığından alınmış olan teşvik belgelerindeki yatırıma katkı tutarlarının kullanılması nedeniyle 32/A maddesi hükmüne istinaden ilgili hesap döneminde alınmayan vergi,**

indirilecek ve ödenmesi gereken asgari kurumlar vergisi belirlenecektir.

Bu kapsamdaki yatırıma katkı tutarının tespitinde, **2/8/2024 tarihinden önce mevcut yatırım teşvik belgelerinde kayıtlı olan yatırım tutarı dikkate alınacak**, bu tarihten sonra yatırım teşvik belgesinde gerçekleştirilen revizeler sonucundaki artışlar hesaplamaaya dahil edilmeyecektir. 2/8/2024 tarihinden sonra (bu tarih dahil) yeni alınan teşvik belgeleri kapsamında yatırıma katkı tutarlarının kullanılması nedeniyle 32/A maddesi hükmüne istinaden ilgili hesap döneminde alınmayan vergi, hesaplanan asgari vergiden düşülemeyecektir.

Kanunun 32 nci maddesinin 6.7. ve 8. fıkraları ile 32/A maddesinin aynı kazanca uygulandığı durumlarda, indirimli oran uygulamaları dolayısıyla alınmayan vergilerin tamamı asgari kurumlar vergisinden indirilebilecektir.

Yukarıda belirtildiği şekilde hesaplanan asgari kurumlar vergisinden, Kanunun 32 nci ve 32/A maddeleri hükümleri dikkate alınarak indirimli oran uygulamaları nedeniyle alınmayan vergi tutarları düşüldükten sonra kalan tutarın mükellefin beyanı üzerine hesaplanan vergi tutarını aşması halinde, aşan fark tutar kadar asgari vergi hesaplanacaktır.

Hesaplanan asgari vergiden hesap dönemine ilişkin tevkif suretiyle ödenen kurumlar vergisi ile ödenen geçici vergiler mahsup edilebilecektir.

Mükelleflerin; tasfiye, birleşme, devir ve tam bölünme işlemleri nedeniyle vermiş oldukları beyannamelerinde de asgari kurumlar vergisini hesaplamaları gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu’nun mükerrer 121 inci maddesi kapsamında vergi indirimi hakkı bulunan kurumlar, hesaplanan asgari kurumlar vergisi için de bu haklarını kullanabileceklerdir.

2.1 Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi Hesaplamasında Kurum Kazancından Düşülen İstisna ve İndirimler

5520 sayılı Kanun ile diğer Kanunlarda yer alan ve asgari kurumlar vergisi matrahından düşülen istisnalar aşağıdaki gibidir:

İlgili madde	Açıklama
KVK 5/1-a	İştirak Kazançları İstisnası
KVK 5/1-ç	Emisyon Primi Kazancı İstisnası
KVK 5/1-d	Yatırım Fon ve Ortaklıkları Portföy İşletmeciliği Kazancı İstisnası (Sahip Oldukları Taşınmazlardan Elde Edilen İstisna Kazançlar Hariç)
KVK 5/1-i	Risturn Kazanç İstisnası
KVK 5/1-j	Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerine Yönelik Kazanç İstisnası
KVK 5/1-k	Varlık Kiralama İşlemlerinden Elde Edilen Kazanç İstisnası
KVK 10/1-g	VUK 325/A Maddesine Göre Girişim Sermayesi Fonu Olarak Ayrılan Tutarlarda İndirim
KVK 10/1-h	5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanuna Göre Korumalı İşyeri İndirimi
4490 sayılı Kanun	Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden Sağlanan Kazanç İstisnası
3218 sayılı Kanun	Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazanç İstisnası
4691 sayılı Kanun	Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazanç İstisnası
5746 sayılı Kanun	Ar-Ge ve Tasarım İndirimi

Kurumlar vergisi beyannamesinin “Diğer indirimler” veya “Diğer indirimler ve istisnalar” satırlarında gösterilmekle birlikte, mahiyet itibarıyla indirim veya istisna kapsamında olmayıp, daha çok vergi matrahının doğru hesaplanması amacıyla beyannamenin bu satırlarına yazılan (Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile Vergi Usul Kanunu hükümleri arasındaki değerlendirme farkları, örtülü sermaye kabul edilen borçlanmalarda borç alan kurum nezdinde Türk Lirası’nın değer kazanması sonucu oluşan kur farkı gelirleri, kıdem tazminatı karşılığı iptali, vergi borçlarına mahsup

edilen ve gelir olarak dikkate alınan 193 sayılı Kanunun mükerrer 121 inci maddesi kapsamındaki indirim hakkı gibi) tutarlar üzerinden asgari kurumlar vergisi hesaplanmayacaktır.

Yürürlükte bulunan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında, vergilendirme hakkının ilgili ülkede bulunması nedeniyle Türkiye'nin vergi alma hakkı olmadığı veya söz konusu kazançların Türkiye'de istisna edilmesi gerektiği durumlarda, elde edilen ve kurum kazancına dâhil edilerek beyannamenin "Diğer indirimler" ile "Diğer indirimler ve istisnalar" satırlarında matrahtan indirim konusu yapılan tutarlar asgari kurumlar vergisinin kapsamına girmeyecektir. Ayrıca, yürürlükte bulunan ikili veya çok taraflı diğer uluslararası anlaşmalar uyarınca, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar da kapsamda değildir.

2.2 Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi Hesaplamasında Kurum Kazancından Düşülmeyen İstisna ve İndirimler

Kurumlar vergisi mükelleflerince elde edilen tüm kazançlar kurum kazancına dâhil edilmekte, 5520 sayılı Kanun ile diğer Kanunlarda düzenlenen indirim ve istisnalar ise kurumlar vergisi beyannamesinin "Zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler" ile "Kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler" bölümünde gösterilmek suretiyle kazancın veya vergiye tabi matrahın tespitinde indirim konusu yapılmaktadır.

5520 sayılı Kanun ile diğer Kanunlarda yer alan ve asgari kurumlar vergisi matrahından düşülemeyen istisnalar aşağıdaki gibidir:

İlgili madde	Açıklama
KVK 5/1-b	Yurtdışı İştirak Kazançları İstisnası
KVK 5/1-c	Yurtdışı İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası
KVK 5/1-d	Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Portföy İşletmeciliği Kapsamında Sahip Oldukları Taşınmazlardan Elde Ettikleri İstisna Kazançlar
KVK 5/1-e	Taşınmaz, İştirak Hisseleri ve Fon Satış Kazancı İstisnası
KVK 5/1-f	Bankalara, Finansal Kiralama ya da Finansman Şirketlerine veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olanların Taşınmaz veya İştirak Hisselerinin Satış Kazancı İstisnası
KVK 5/1-g	Yurtdışı Şube Kazançları İstisnası
KVK 5/1-h	Yurtdışı İnşaat, Onarım, Montaj ve Teknik Hizmetler Kazanç İstisnası
KVK 5/1-ı	Eğitim ve Öğretim Kazanç İstisnası
KVK 5/A	Yabancı Fon Kazançlarının Vergilendirilmesinde Yönetici Şirketlere İlişkin Kazanç İstisnası
KVK 5/B	Sınai Mülkiyet Hakları Satış Kazancı İstisnası
KVK Geçici 14	Kur Korumalı Mevduat ve Katılım Hesaplarından Elde Edilen Kazanç İstisnası ⁵
GVK Mülga 19, Geçici 61, Geçici 69	Yatırım İndirimi İstisnası
GVK Geçici 76	5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu Kapsamında Düzenlenen Ürün Senetlerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazanç İstisnası
6650 sayılı Kanun	Araştırma Altyapılarının Ar-Ge ve Yenilik Faaliyetlerinden Elde Ettikleri Kazançlarda İstisna
<i>Diğer Kanunlar</i>	<i>Özel Kanunlarda Yer Alan Diğer İstisnalar</i>
KVK 10/1-b	Sponsorluk Harcamalarında İndirim
KVK 10/1-c	Bağış ve Yardımlarda İndirim

KVK 10/1-ç	Eğitim ve Sağlık Tesisleri ile Yurt İnşaatlarına İlişkin Bağış ve Yardımlarda İndirim
KVK 10/1-d	Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yardımlarda İndirim
KVK 10/1-e	Cumhurbaşkanınca Başlatılan Yardım Kampanyalarına Yapılan Bağışlarda İndirim
KVK 10/1-f	Kızılay Derneği ile Yeşilay Cemiyetine Yapılan Nakdi Bağış ve Yardımlarda İndirim
KVK 10/1-ğ	Yurtdışına Verilen Yazılım, Mühendislik, Eğitim ve Sağlık Hizmetleri Kazanç İndirimi
KVK 10/1-ı	Nakdi Sermaye Artışından Kaynaklanan Faiz İndirimi
Diğer Kanunlar	Özel Kanunları Uyarınca Kurum Kazancından İndirimine İzin Verilen Bağış ve Yardımlar

5520 sayılı Kanun ile diğer Kanunlarda yer alan istisna ve indirimlerin, kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırlarında gösterilerek indirim konusu yapılması gerekmekte olup, ilgili satırı bulunmayan istisna ve indirimlerin ilgisine göre beyannamenin “Diğer indirimler ve istisnalar” veya “Diğer indirimler” bölümlerinde gösterilerek vergiye tabi matrahın tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmaktadır. Bu şekilde indirim konusu yapılan istisna ve indirimler de asgari kurumlar vergisi kapsamına girecektir.

Asgari vergi hesabında, geçmiş yıl zararları da¹ kurum kazancından düşülmeyecek ve asgari vergi hesaplamasında dikkate alınacaktır.

2.3. Özellik Arzeden Konular

2.3.1.Yatırım Teşvik Belgelerinin Asgari Vergi Karşısındaki Durumu

2 Ağustos 2024 Tarihinden Sonra Alınan Yatırım Teşvik Belgelerinin Asgari Vergi Karşısındaki Durumu Nedir?

2 Ağustos 2024 tarihinden sonra (bu tarih dâhil) yeni alınan teşvik belgeleri kapsamında yatırıma katkı tutarlarının kullanılması nedeniyle 32/A maddesi hükmüne istinaden ilgili hesap döneminde alınmayan vergi, hesaplanan asgari vergiden düşülemeyecektir.

Örneğin A Firması, 1 Eylül 2024 tarihinde Sanayi ve Teknoloji Bakanlığından aldığı yatırım teşvik belgesinin toplam sabit yatırım tutarı 10.000.000 TL, Yatırıma Katkı Oranı ise %30, Vergi İndirim Oranı ise %70 olsun. Normalde 3.000.000 TL tutarındaki yatırıma katkı tutarı (tahsilinden vazgeçilen kurumlar vergisi) 2024 ve izleyen dönemlerde yapılan harcamalara ve kazanca bağlı olarak kullanılabilecektir.

İlgili kurumun 2025 yılı için ticari bilanço karının 8.000.000 TL olduğunu, KKEG tutarının 1.000.000 TL olduğunu, ilgili dönemde kullanılabılır yatırıma katkı tutarının ise 1.500.000 TL olduğunu varsayalım.

Ticari Bilanço Karı	8.000.000,00
KKEG	1.000.000,00
Kurumlar Vergisi Matrahı	9.000.000,00
Kurumlar Vergisi Oranı	25%
KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı	7,5%
İKV Kapsamında Kullanılabilir Yatırıma Katkı Tutarı	1.500.000,00
KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah	8.571.428,57
KVK 32/A md. Kapsamında Hesaplanan Vergi	642.857,14

¹ Danıştay 3. Dairesi, 10 Şubat 2025 tarihli ve E:2024/5700 sayılı kararıyla bu hükmün yürütmesinin durdurulmasına ilişkin karar vermiştir. 2025 yılının ilk geçici vergi döneminden başlamak üzere, geçmiş yıl zararlarının asgari kurumlar vergisi matrahından indirimi konusunda Bakanlığıın bu karara itiraz hakkının olduğu da unutulmamalı ve Geçmiş yıl zararlarının asgari kurumlar vergisi matrahından indirimi konusunda, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun Bakanlığıın yapacağı olası itiraza karşı vereceği kararın sonucunun beklenmesi faydalı olacaktır.

Genel Orana Tabi KV Matrahı	428.571,43
Genel Orana Tabi Matrah Üzerinden Hesaplanan Kurumlar Vergisi	107.142,86
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	750.000,00

Yukarıdaki tabloda da görüleceği üzere, ilgili kurumun hesaplanan kurumlar vergisi tutarı 750.000 TL olacaktır.

Ancak, ilgili teşvik belgesi 2 Ağustos 2024 tarihinden sonra alındığından, bu kapsamda tahsil edilmeyen vergi tutarı olan 1.500.000 TL asgari kurumlar vergisi matrahından düşülemeyecek ve 9.000.000 TL matrah üzerinden yurt içi asgari kurumlar vergi tutarı 900.000 TL olarak hesaplanacaktır.

Ticari Bilanço Karı	8.000.000,00
KKEG	1.000.000,00
Asgari Kurumlar Vergisi Matrahı	9.000.000,00
Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi Oranı	10%
Hesaplanan Asgari Kurumlar Vergisi	900.000,00

Kurumun hesaplanan kurumlar vergisi, asgari kurumlar vergisinden düşük olduğundan, hesaplanan kurumlar vergisi 900.000 TL olarak dikkate alınacaktır.

2 Ağustos 2024 tarihinden sonra alınan veya bu tarihten sonra revize edilen teşvik belgelerinde kullanılan yatırıma katkı tutarları nedeni ile asgari kurumlar vergisi kapsamında ilave vergi yükü ortaya çıkmaktadır.

2 Ağustos 2024 Tarihinden Önce Alınmış Olan Ancak Bu Tarihten Sonra Revize Edilen Yatırım Teşvik Belgeleri İçin Uygulama Nasıl Olacak?

Kurumlar Vergisi Genel (Seri No: 21) Tebliğde, Kanun hükmünde yer almayan bir husus göze çarpıyor, asgari kurumlar vergisi kapsamında indirilebilecek tahsilinden vazgeçilen vergi tutarının tespitinde, 2 Ağustos 2024 tarihinden önce mevcut yatırım teşvik belgelerinde kayıtlı olan yatırım tutarının dikkate alınacağı, ancak bu tarihten sonra yatırım teşvik belgesinde gerçekleştirilen revizeler sonucundaki artışların hesaplama dahil edilmeyeceği ifade edilmiştir.

Bu nedenle, kurumlar vergisi hesaplamasında asgari kurumlar vergisinden mahsup edilecek revize öncesine isabet eden yatırıma katkı tutarı ile asgari kurumlar vergisinden mahsup edilemeyecek revize sonrasına isabet eden yatırıma katkı tutarlarının ayırımı yapmak gerekecektir.

Buna göre; yatırıma katkı tutarının tespitinde, 2/8/2024 tarihinden önce mevcut yatırım teşvik belgelerinde kayıtlı olan yatırım tutarı dikkate alınacak, bu tarihten sonra yatırım teşvik belgesinde gerçekleştirilen revizeler sonucundaki artışlar hesaplama dahil edilmeyecektir. 2/8/2024 tarihinden sonra (bu tarih dahil) yeni alınan teşvik belgeleri kapsamında yatırıma katkı tutarlarının kullanılması nedeniyle 32/A maddesi hükmüne istinaden ilgili hesap döneminde alınmayan vergi, hesaplanan asgari vergiden düşülemeyecektir.

2.3.2.Geçmiş Yıl Zararlarının Durumu

Beyannamelerde indirim konusu yapılan geçmiş yıl zararları asgari kurumlar matrahından düşülecek mi?

Kurumlar vergisi yasasında beş yılı aşmamak üzere geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararların, kazançtan indirilebileceği belirtiliyor. Yeni yasada, asgari kurumlar vergisi hesaplanırken kurum kazancından düşülebilecek indirim ve istisnalar sayılmış olmakla birlikte geçmiş yıl zararlarının kurum kazancından indirilip indirilemeyeceğine ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

Buna rağmen, söz konusu yasal düzenlemenin uygulama usul ve esaslarını belirlemek üzere çıkarılan tebliğde asgari vergi hesabında, geçmiş yıl zararlarının kurum kazancından düşülmeyeceği ve asgari vergi hesaplamasında dikkate alınacağına yönelik açıklamalar yapılmış, konuya ilişkin örnekler yer verilmiştir.

Danıştay 3. Dairesi, 10 Şubat 2025 tarihli ve E:2024/5700 sayılı kararıyla bu hükmün yürütmesinin durdurulmasına karar verdi. Bunun üzerine İdarenin de söz konusu kararı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin ilgili bölümlerine işlediği görülmektedir.

Danıştay kararının gerekçesinde esas olarak; ilgili yasada geçmiş yıl zararlarının asgari kurumlar vergisi matrahından düşülemeyeceğine dair herhangi bir hüküm bulunmadığı ve aynı zamanda Hazine ve Maliye Bakanlığı'na da bu konuda belirleme yapma yetkisi verilmediği belirtiliyor.

Buna göre; 2025 yılının ilk geçici vergi döneminden başlamak üzere, geçmiş yıl zararlarının asgari kurumlar vergisi matrahından indirimi konusunda yukarıda yer verilen yürütmeyi durdurma kararı dikkate alınarak işlem yapılabilir. Ancak Bakanlığın bu karara itiraz hakkının olduğu da unutulmamalı ve itiraz sonucu Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca yürütmeyi durdurma kararının kaldırılması veya itirazın reddedilmesi kararı verilebileceği de göz önünde bulundurulmalıdır. Yürütmeyi durdurmanın kaldırılması veya Danıştay'ın esasa ilişkin incelemesi sonucu tebliğin ilgili bölümlerinin hukuka uygun olduğuna karar verilmesi durumunda, yürütmeyi durdurma kararı çerçevesinde verilen beyannamelerin eleştiriye konu edilebileceğini de hatırlatmakta fayda görüyoruz. Geçmiş yıl zararlarının asgari kurumlar vergisi matrahından indirimi konusunda, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun Bakanlığın yapacağı olası itiraza karşı vereceği kararın sonucunun beklenmesi faydalı olacaktır.

2.3.3. Diğer Konular

- **Geçici Vergi Dönemlerinde Asgari Kurumlar Vergisi Hesaplanacak mı?**

Yurt içi asgari kurumlar vergisi geçici vergi dönemlerinde de hesaplanacaktır.

- **İlk Defa Faaliyete Başlayan Kurumlar Uygulama Kapsamında mı?**

İlk defa faaliyete başlayan kurumlar hakkında faaliyete başlanılan hesap döneminden itibaren üç hesap dönemi boyunca yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplamayacaklardır.

Örneğin, 2025 hesap döneminde kurulan bir şirket 2025, 2026 ve 2027 hesap dönemlerinde asgari kurumlar vergisi uygulamasına tabi olmayacaktır. 2023 yılında kurulan bir şirket için 2025 hesap döneminde, 2024 yılında kurulan bir şirket için ise 2025 ve 2026 hesap dönemlerinde asgari vergi uygulanmayacaktır.

Bununla birlikte; birleşme, devir, tür değişikliği ile kısmi ve tam bölünme suretiyle kurulan şirketler ilk defa faaliyete başlayan şirket olarak kabul edilmeyecektir.

- **Hasılat Esasına Göre Vergilendirilen Kurumlar Vergisi Mükellefleri Asgari Vergi Hesaplayacak mı?**

Gelir Vergisi Kanununun "Hasılat esaslı kazanç tespiti" başlıklı 113.maddesine göre hasılat esasına göre vergilendirilen kurumlar vergisi mükellefleri hakkında asgari vergi uygulanmayacaktır.

- **Hesaplanan Asgari Vergiden Mahsup Edilebilecek Vergiler Var mı?**

Hesaplanan asgari vergiden hesap dönemine ilişkin tevkif suretiyle ödenen kurumlar vergisi ile ödenen geçici vergiler mahsup edilebilecektir.

- **Uyumlu Mükellef Vergi İndirimi Asgari Kurumlar Vergisi İçin de Uygulanabilir mi?**

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121.maddesi kapsamında vergi indirimi hakkı bulunan kurumlar, hesaplanan asgari kurumlar vergisi için de bu haklarını kullanabileceklerdir.

- **Tasfiye, Birleşme, Devir Ve Tam Bölünme İşlemleri Nedeniyle Verilen Beyannamelerinde Asgari Kurumlar Vergisi Hesaplanacak mı?**

Mükelleflerin; tasfiye, birleşme, devir ve tam bölünme işlemleri nedeniyle vermiş oldukları beyannamelerinde de asgari kurumlar vergisini hesaplamaları gerekecektir.

3. Örnek Uygulamalar

Örnek 1: X A.Ş.'nin 2025 hesap dönemine ilişkin ticari bilanço karı 1.000.000 TL, kanunen kabul edilmeyen gideri 200.000 TL'dir. Buna göre, anılan kurumun asgari kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

	Kurumlar vergisi	Asgari kurumlar vergisi
Ticari bilanço karı	1.000.000	1.000.000
KKEG	200.000	200.000
İstisnalar	0	0
Kurumlar vergisi matrahı	1.200.000	1.200.000
Hesaplanan kurumlar vergisi	(1.200.000 x %25) 300.000	(1.200.000 x %10) 120.000
Ödenecek kurumlar vergisi		300.000

X A.Ş.'nin, indirim ve istisnalar ile geçmiş yıl zararları bulunmaması nedeniyle hesaplanan kurumlar vergisi, asgari kurumlar vergisinden fazla olduğundan, hesaplanan kurumlar vergisi 300.000 TL olarak dikkate alınacaktır.

Örnek 2: Y A.Ş.'nin 2025 hesap dönemine ilişkin ticari bilanço zararı 1.000.000 TL, kanunen kabul edilmeyen gideri 1.200.000 TL'dir. Buna göre, anılan kurumun asgari kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

	Kurumlar vergisi	Asgari kurumlar vergisi
Ticari bilanço zararı	1.000.000	1.000.000
KKEG	1.200.000	1.200.000
İstisnalar	0	0
Kurumlar vergisi matrahı	200.000	200.000
Hesaplanan kurumlar vergisi	(200.000 x %25) 50.000	(200.000 x %10) 20.000
Ödenecek kurumlar vergisi		50.000

Y A.Ş.'nin, indirim ve istisnalar ile geçmiş yıl zararları bulunmaması nedeniyle hesaplanan kurumlar vergisi, asgari kurumlar vergisinden fazla olduğundan, hesaplanan kurumlar vergisi 50.000 TL olarak dikkate alınacaktır.

Örnek 3: Z A.Ş.'nin 2025 hesap dönemine ilişkin ticari bilanço karı 4.000.000 TL, kanunen kabul edilmeyen gideri 800.000 TL'dir. Mükellef kurum aynı hesap döneminde 5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesi hükmüne istinaden; 2.000.000 TL iştirak kazancı istisnasından,

800.000 TL iştirak hissesi satış kazancı istisnasından ve 4691 sayılı Kanun kapsamında 500.000 TL teknoloji geliştirme bölgeleri kazanç istisnasından yararlanmıştır. Adı geçen Kurum ayrıca, 100.000 TL Ar-Ge indirimi ile nakdi sermaye artışı nedeniyle hesapladığı 200.000 TL nakdi sermaye faiz indirimi tutarını beyanname üzerinden indirim konusu yapmıştır. Şirketin beyanname üzerinden indirim konusu yapabileceği geçmiş yıl zararı ise 400.000 TL'dir.

Buna göre, anılan kurumun asgari kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

	Kurumlar vergisi	Asgari kurumlar vergisi
Ticari bilanço karı (a)	4.000.000	4.000.000
KKEG (b)	800.000	800.000
İstisnalar		
- İştirak kazancı istisnası 2.000.000 TL (c)	3.300.000	2.500.000
- İştirak hissesi satış kazancı istisnası 800.000 TL (ç)	(c + ç + d)	(c + d)
- Teknoloji geliştirme bölgeleri kazanç istisnası 500.000 TL (d)		
Geçmiş yıl zararı ² (e)	400.000	0,00
İndirimler		
- Ar-Ge indirimi 100.000 TL (f)	300.000	100.000
Nakdi sermaye indirimi 200.000 TL (g)	(f + g)	(f)
Kurumlar vergisi matrahı	[(a + b) – (c + ç + d + e + f + g)] 800.000	[(a + b) – (c + d + f)] 2.200.000
Hesaplanan kurumlar vergisi	(800.000 x %25) 200.000	(2.200.000 x %10) 220.000
Ödenecek kurumlar vergisi	200.000	

Z A.Ş.'nin, hesaplanan kurumlar vergisi, asgari kurumlar vergisinden düşük olduğu için, hesaplanan kurumlar vergisi 220.000 TL olarak dikkate alınacaktır.

Örnek 4: ABC A.Ş.'nin 2025 hesap dönemine ilişkin ticari bilanço karı 12.500.000 TL, kanunen kabul edilmeyen gideri 500.000 TL'dir. Şirket, gerçekleştireceği yatırım için 2021 yılında yatırım teşvik belgesi almış ve söz konusu yatırımı 2024 yılında tamamlamıştır. Mükellef kurumun 2025 hesap dönemine ilişkin verdiği kurumlar vergisi beyannamesinde bu yatırımı dolayısıyla indirimli kurumlar vergisine tabi matrahı 4.000.000 TL, indirimli vergi oranı ise %5'tir. Öte yandan, kurumun aktifine kayıtlı taşınmazı, (A) Bankasına olan borç nedeniyle bu dönemde bankaya devredilmiş ve bu işlemten 4.000.000 TL kazanç elde edilmiştir. Kurum ayrıca, 2.000.000 TL Ar-Ge indirimi ile geçmiş dönemlerden devreden

1.000.000 TL yatırım indirimini indirim konusu yapmıştır.

² Danıştay 3. Dairesi, 10 Şubat 2025 tarihli ve E:2024/5700 sayılı kararıyla bu hükmün yürütmesinin durdurulmasına ilişkin karar vermiştir. 2025 yılının ilk geçici vergi döneminden başlamak üzere, geçmiş yıl zararlarının asgari kurumlar vergisi matrahından indirimi konusunda Bakanlığın bu karara itiraz hakkının olduğu da unutulmamalı ve Geçmiş yıl zararlarının asgari kurumlar vergisi matrahından indirimi konusunda, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun Bakanlığın yapacağı olası itiraza karşı vereceği kararın sonucunun beklenmesi faydalı olacaktır.

Buna göre, anılan kurumun asgari kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

	Kurumlar vergisi	Asgari kurumlar vergisi
Ticari bilanço karı (a)	12.500.000	12.500.000
KKEG (b)	500.000	500.000
İstisnalar - Bankalara borçlu durumda olanların taşınmaz satış kazancı istisnası 4.000.000 TL (c)	4.000.000 (c)	0
İndirimler - Ar-Ge indirimi 2.000.000 TL (ç) - Yatırım indirimi 1.000.000 TL (d)	3.000.000 (ç + d)	2.000.000 (ç)
Kurumlar vergisi matrahı	[(a + b) – (c + ç + d)] 6.000.000	[(a + b) – ç] 11.000.000
Teşvik belgesine istinaden indirimli orana tabi matrah üzerinden hesaplanan vergi (e)	(4.000.000 x %5) 200.000	
Teşvik belgesine göre alınmayan vergi (f)	(4.000.000 x %20) 800.000	
Genel orana tabi matrah üzerinden hesaplanan vergi (g)	(2.000.000 x %25) 500.000	
Hesaplanan kurumlar vergisi	(e + g) 700.000	[(11.000.000 x %10) – f] 300.000
Ödenecek kurumlar vergisi	700.000	

ABC A.Ş.'nin, 1.100.000 TL olarak hesaplanan asgari kurumlar vergisinden, 32/A maddesi kapsamında teşvik belgesine göre alınmayan 800.000 TL verginin düşülmesi neticesinde asgari kurumlar vergisi 300.000 TL olacaktır. (ABC) A.Ş.'nin, beyanına göre 700.000 TL olarak hesaplanan kurumlar vergisi, asgari kurumlar vergisinden fazla olduğundan asgari kurumlar vergisi uygulaması nedeniyle ilave bir vergi ödenmesi söz konusu olmayacaktır.

Saygılarımızla.

ERK Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik

Hizmetleri Ltd. Şti.

Mehmet ERKAN

Yukarıda yer verilen açıklamalarımız, konuya ilişkin genel bilgiler içermektedir. Ayrıntılı açıklamalar için bu sirkülerde yer alan ilgili mevzuata veya görüş için ERK YMM'ye başvurulmasında yarar bulunmaktadır.