

# 2025 Yılı Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Düzenlenmesinde Dikkat Edilecek Konular

**01 Nisan 2026**

A large, decorative orange graphic is positioned at the bottom of the page. It consists of two overlapping parallelogram shapes, one shifted to the right relative to the other, creating a stepped effect.

# Özet

2025 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinin düzenlenmesinde dikkat edilecek konular

## Kapsam

Hesap dönemi takvim yılı olan kurumların 2025 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannameleri, 29.03.2019 tarih ve 115 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile belirlenen takvim çerçevesinde, 30 Nisan 2026 akşamına kadar verilecektir.

Aşağıda, kurum kazançlarının vergilendirilmesi, indirim ve istisnalar ile kurumlar vergisi beyannamesinin doldurulması başta olmak üzere özelliği olan bazı konularda kısa açıklamalar yapılacaktır.

### 1. Kurumlar Vergisi Oranı

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32. maddesi çerçevesinde, kurumların 2025 yılı vergilendirme dönemine ait kurum kazançları için kurumlar vergisi oranı aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

	Oran (%)
<ul style="list-style-type: none"><li>Bankalar</li><li>6361 Sayılı Finansal Kiralama, Faktoring, Finansman ve Tasarruf Finansman Şirketleri Kanunu kapsamındaki şirketler</li><li>Elektronik ödeme ve para kuruluşları</li><li>Yetkili döviz müesseseleri</li><li>Varlık yönetim şirketleri</li><li>Sermaye piyasası kurumları</li><li>Sigorta ve reasürans şirketleri ve emeklilik şirketleri</li><li>Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapıtılması Hakkında Kanun'a göre yap-işlet-devret modeli çerçevesinde gerçekleştirilen projelerde projenin tarafı olarak faaliyette bulunan şirketler</li><li>Sağlık Bakanlığınca Kamu Özel İş Birliği Modeli ile Tesis Yapıtılması,</li></ul>	30

Yenilenmesi ve Hizmete Alınması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun hükümlerine göre kamu özel iş birliği modeli çerçevesinde yürütölen projelerde projenin tarafı olarak faaliyette bulunan şirketler	
• Diğer kurumlar	<b>25</b>

Öte yandan, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32. maddesinin;

- Altıncı fıkrası kapsamında, payları Borsa İstanbul'da işlem görmek üzere en az %20 oranında ilk defa halka arz edilen şirketlerin (Bankalar, finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, ödeme ve elektronik para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları, sigorta ve reasürans şirketleri ve emeklilik şirketleri hariç), paylarının ilk defa halka arz edildiği hesap döneminden başlamak üzere beş hesap dönemi için kurumlar vergisi oranı 2 puan,
- Yedinci fıkrası kapsamında, ihracat yapan kurumların münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançlar ile aracılı ihracat sözleşmesine dayanarak imalatçı veya tedarikçi kurumların, dış ticaret sermaye şirketleri veya sektörel dış ticaret şirketleri üzerinden gerçekleştirdikleri ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları için kurumlar vergisi oranı 5 puan,
- Sekizinci fıkrası kapsamında, sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançları için kurumlar vergisi oranı 1 puan,

indirimli uygulanmaktadır.

## **2. Kurumlar Vergisini Ödeme Zamanı**

Kurumlar vergisi, beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar ödenmektedir.

Bu çerçevede, 2025 hesap dönemi beyannamesi üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinin son ödeme günü, 30.04.2026 olmaktadır.

### 3. Geçmiş Yıl Zararları

#### a) Yurt İçi Zarar Mahsubu

##### aa) Zarar mahsup koşulları

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9. maddesine göre, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek şartıyla, geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan mali zararlar indirim konusu yapılmaktadır.

Bu hükme göre geçmiş yıl zararlarının mahsubu için;

- Zararın beş yıldan fazla nakledilmemiş olması (Bu çerçevede 2025 beyannamesinde 2020–2024 yılları zararları mahsup edilebilecektir),
- Mahsubun yapılacağı beynamede her yılın zarar tutarının ayrı ayrı gösterilmiş olması,
- Mahsup edilecek geçmiş yıl zararının ilgili olduğu dönemin beyannamesinde yer alması,

gerekmektedir.

##### ab) Zarar mahsubu yapılmayan yıllarda, geçmiş yıllar zararlarının gösterilmemesi mahsup hakkını ortadan kaldırır mı?

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun yukarıda özetlenen 9. maddesinde yer alan düzenlemeye bakıldığında, mahsubun yapılacağı beynamede her yılın zararının ayrı ayrı gösterilmesi zorunlu tutulmuştur.

Bu çerçevede zarar mahsubu yapılmayan hesap dönemine ilişkin beynamede izleyen yıllarda mahsup edilecek geçmiş yıllar zararlarının ayrı ayrı gösterilmesinin gerekmediği düşünülmektedir. Mahsup işleminin yapılmadığı bir beynamede, geçmiş yıl zararlarının ayrı ayrı yazılmasını istemenin bir gerekçesi de yoktur.

Ancak Gelir İdaresinin farklı görüşleri bulunmaktadır. Gelir İdaresi tarafından verilen 11.05.2011 tarih ve 490 sayılı özelgede;

- 2004 ve 2005 yıllarında zarar edip 2006 yılında kâr eden, ancak 2005 yılı beyannamesinde 2004 yılı zararını göstermeyen bir kuruma verilen yanıtta,
- 2005 dönemi beyannamesinde kazanç beyan edilmemiş olmak koşuluyla, 2005 dönemi için

düzeltilme beyannamesi verilip, 2004 dönemi zararının 2005 beyannamesinde ayrıca gösterilerek 2006 kazancından mahsubunun olanaklı olduğu açıklanmıştır.

Bu açıklamadan Gelir İdaresinin, zarar mahsubu yapılmayan dönem beyannamesinde de geçmiş yıllar zararlarının ayrı ayrı gösterilmesi gerektiği görüşünde olduğu anlaşılmaktadır. Neyse ki düzeltilme kabul edilmektedir.

Bu çerçevede, gereksiz risk almamak ve düzeltilme işlemleriyle uğraşmamak için, zarar mahsubunun yapılmadığı hesap dönemlerine ilişkin beyannamelerde de geçmiş yıllara ilişkin zarar tutarlarının ayrı ayrı yazılması önerilmektedir.

### **ac) Zarar mahsup hakkı sonraki yıllarda kullanılabilir mi?**

Gelir İdaresinin internet sitesinde yer alan özelgelerde bu soruya olumsuz yanıt verildiği görülmektedir.

Söz konusu özelgelerde, kazanç olmasına rağmen geçmiş yıl zararını mahsup etmeyerek mahsup hakkından vazgeçen mükellefin, söz konusu zararı izleyen yıllarda mahsup olanağının bulunmadığı belirtilmektedir.

Ancak yargı kararları aynı yönde değildir. Örneğin Danıştay Üçüncü Dairesinin 07.11.2024 tarih ve E:2022/491 K:20243/5729 sayılı, 17.03.2015 tarih ve E.2011/4940 K.2015/1312 sayılı, Danıştay Dördüncü Dairesinin 03.03.2021 tarih ve E:2016/19177 K:2021/1403 sayılı kararlarında, mükelleflerin oluşan zararlarını izleyen yılda beyan etmemeleri ve kâr beyan etmeleri durumunda, kâr beyan ettiği yıldan sonraki yıllardaki kurum kazançlarından düşemeyecekleri şeklinde bir düzenleme olmadığı gibi bu yönde yapılacak bir yorumun da, Kanun'un mükelleflere tanıdığı kanuni bir hakkın engellenmesi sonucunu doğuracağı gerekçesiyle, mahsup edilmeyen zararın yasal süre içinde sonraki yıllarda mahsubuna bir engel görülmemiştir.

Yargı kararları bu şekilde olmakla birlikte, gereksiz risk almamak için, zarar mahsubunun mümkün olduğu hesap döneminde kullanılmasında ve sonraki yıllara bırakılmamasında yarar vardır.

### **ad) Zarar mahsup hakkı kullanılmayan beyanname düzeltilebilir mi?**

Gelir İdaresinin bu soruya yanıtı olumsuzdur.

Gelir İdaresinin internet sitesinde yer alan 11.05.2011 tarih ve 493 sayılı özelgede, bu soru olumsuz yanıtlanmıştır.

Özelgede yer alan açıklamadan, Gelir İdaresinin zarar mahsubunu, gider indiriminden farklı olarak hak olarak gördüğü anlaşılmaktadır. Dolayısıyla özelgede, kazanç beyan edilen dönemde geçmiş yıllar zararlarını mahsup etmeyerek bu hakkından vazgeçen mükelleflerin, kazanç beyan edilen dönem beyannamesini düzeltmelerinin ve geçmiş yıl zararlarını indirim konusu yapmalarının mümkün olmadığı belirtilmiştir.

Ancak, Gelir İdaresi görüşüyle aynı yönde olmayan yargı kararları vardır. Danıştay Dördüncü Dairesinin 14.01.2021 tarih ve E.2016/14644 K.2021/240 sayılı kararında, düzeltme beyannamesi verilerek, daha önce dikkate alınmayan geçmiş yıl zararlarının mahsubunda hukuka aykırılık görülmemiştir.

#### **ae) Zararın yasal defterlerde ve mali tablolarda gösterilmemesi**

Yasal düzenlemeler, zarar mahsubu için, geçmiş yıllar zararlarının yasal defterlerde veya mali tablolarda gösterilmesini zorunlu kılmamaktadır.

Buna göre, Türk Ticaret Kanunu hükümleri çerçevesinde, sermaye azaltımı yapılarak veya başka bir şekilde geçmiş yıl zararlarının kapatılması halinde, zarar mahsup olanağı son bulmamaktadır.

#### **af) Sonuç ve değerlendirme**

Yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı gibi, şekli bazı unsurlar, zarar mahsup olanaklarının kısıtlanmasına veya tamamen ortadan kalkmasına yol açabilmektedir.

Zarar mahsup olanaklarını kaybetmemek veya gereksiz risklerle karşılaşmamak için, cari yıla veya önceki yıllara ilişkin zarar tutarlarının, kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırlarına mutlaka yazılmasında yarar bulunmaktadır.

#### **b) Yurt Dışı Zarar Mahsubu**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde yer alan düzenlemeye göre, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili zararlar hariç olmak üzere, yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar;

- Faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının zarar dahil, her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşça rapora bağlanması,
- Bu raporun aslı ile birlikte tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibrazı

koşullarıyla, kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılacaktır.

Kurumlar vergisi beyannamesinde mahsup edilecek yurt dışı zararlar için ayrı tablo veya satırlar bulunmamaktadır. Mahsup edilecek yurt içi / yurt dışı toplam zarar tutarlarının ilgili satırlarda topluca gösterilmesi yeterlidir.

### **c) Devir Alınan ve Bölünen Kurum Zararlarının Mahsubu**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9. maddesinde, 20. maddenin birinci fıkrası çerçevesinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla özsermaye tutarını geçmeyen zararları ile bu maddenin ikinci fıkrası kapsamında gerçekleştirilen tam bölünme işlemi sonucu, bölünen kurumdaki özsermayenin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararların mahsubu olanağı düzenlenmiştir.

Yapılan düzenlemeye göre zarar mahsubu için;

- Son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması,
- Devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği tarihten itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi,

gerekmektedir.

Beyannamelerin yasal süresinde verilmesi koşulu, ihmal edilebilecek önemde olan bazı şekli yükümlülüklerin dahi sonradan telafi edilemez sonuçlar yaratabileceğini göstermekte, beyannamenin zamanında ve istenen bilgilerin tamamını içerecek şekilde doldurulmasının önemini göstermektedir.

Devir ve bölünmede zarar mahsup süresi uzamaz. Yani her yıla ait zarar tutarı, yine beş yıla sınırlı olarak mahsuba konu olur.

### **4. Binek Otomobil Gider, Amortisman ve Kiralarının Gider Yazılması**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin birinci fıkrasının (1), (5) ve (7) no.lu bentleri hükümleriyle, faaliyetleri binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere;

- Binek otomobillerine ilişkin giderlerin, ticari ve mesleki kazancın tespitinde dikkate alınabilecek kısmı, gider toplamının %70'i ile sınırlandırılmış (Gider tutarının %30'u kanunen kabul edilmeyen gider)

- Kiralanan binek otomobillerinin her birine ilişkin kira giderlerinin ticari ve mesleki kazancın tespitinde dikkate alınabilecek tutarı 2025 hesap dönemi için aylık 37.000 lirayla sınırlandırılmış, (37.000 lirayı geçen tutar kanunen kabul edilmeyen gider)
- Binek otomobillerinin iktisabında ödenen özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının gider kaydedilebilecek kısmı 2025 hesap dönemi için 990.000 lirayla sınırlandırılmış, (990.000 lirayı geçen tutar kanunen kabul edilmeyen gider)
- Özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 1.100.000 lirayı, bu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hallerde, amortisman tabi tutarı 2025 hesap dönemi için 2.100.000 lirayı aşan otomobillerin, ticari ve mesleki kazancın tespitinde dikkate alınacak toplam amortisman tutarı, bu tutarların amortisman tutarıyla sınırlandırılmıştır (1.100.000 veya 2.100.000 lirayı geçen tutarların amortismanı kanunen kabul edilmeyen gider.)

Düzenlemeye ilişkin ayrıntılı açıklamalara 311 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer verilmiştir.

Düzenlemeye ilişkin özet açıklamaya aşağıda yer verilmiştir.

#### **a) Kiralama ve iktisap giderleri**

311 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde kiralama ve iktisap giderleriyle ilgili olarak şu açıklamalar yapılmıştır

- Gider olarak dikkate alınabilecek tutar olan aylık kira bedelinin 37.000 Türk lirasına kadarlık kısmı katma değer vergisi hariç bedeldir. KDV'nin indirim konusu yapılamadığı durumlarda, indirim konusu yapılamayan KDV dahil 37.000 TL'lik tutar, safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilir.
- Finansal kiralama yoluyla edinilen binek otomobillere ilişkin yapılan ödemelerde aylık kiralama gideri kısıtlaması söz konusu değildir.
- Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinin (d) bendi uyarınca, gelir ve kurumlar vergisi yönünden kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi, hesaplanan katma değer vergisinden indirilememektedir. Bu kapsamda, binek otomobillerin kiralınması durumunda kira bedellerinin Kanun maddesinde ilgili yıl için belirlenen azami tutarı aşması halinde, aşan kısma ait katma değer vergisi gelir ve kurumlar vergisi yönünden kazancın tespitinde ayrıca gider olarak dikkate alınmayacaktır.

- 01.01.2020 tarihinden önce başlayıp Kanun'un yürürlük tarihinden sonrasını da kapsayan kiralamalarda, yürürlük tarihinden sonrasına tekabül eden kira bedelleri gider kısıtlamasına tabi olacaktır.
- Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, binek otomobillerin iktisabına ilişkin özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının 2025 yılı için en fazla 990.000 Türk lirasına kadarlık kısmı ticari veya mesleki kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.
- Binek otomobillerin günlük şekilde kiralanmasında gider kısıtlaması, günlük kiralama bedelinin hesaplanması suretiyle uygulanacaktır. Kiralama giderlerine ilişkin günlük gider kısıtlamasının uygulanmasında, kiralamanın yapıldığı tarihte gider olarak dikkate alınabilecek aylık azami kiralama giderinin o ayın gün sayısına bölünmesiyle elde edilecek tutar dikkate alınacaktır.

#### **b) Tamir, bakım, yakıt ve benzeri giderler**

Tebliğde tamir, bakım, yakıt ve benzeri giderlerle ilgili olarak şu açıklamalar yapılmıştır.

- Kısıtlanan giderler genel olarak taşıtların tamir, bakım, yakıt, sigorta ve benzeri cari giderleridir.
- Yapılan giderlerin işletmeye veya envantere kayıtlı ya da kiralama yoluyla edinilen binek otomobillere ilişkin olup olmamasının bir önemi yoktur.
- Finansal kiralama yoluyla edinilen binek otomobillere ilişkin, finansal kiralama konusu binek otomobillerin "Haklar" hesabında aktive alındığı dönemi izleyen dönemler için yapılan faiz giderlerinin tercihen doğrudan gider olarak dikkate alınmak istenmesi halinde, bu giderlerin en fazla %70'i, gelir ve kurumlar vergisi açısından safi kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilecektir.
- 01.01.2020 tarihinden önce iktisap edilen veya kiralama yoluyla edinilen binek otomobillere ilişkin Kanun'un yürürlük tarihinden sonrasına tekabül eden giderlerin en fazla %70'i, gelir ve kurumlar vergisi açısından safi kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilecektir.

Tebliğde yer alan örneklerde, yukarıda sayılan giderler dışında, otopark giderleri, köprü ve otoyol geçiş ücretleri ve binek otomobilin iktisabına ilişkin ödenen kredi faizi giderleri de kısıtlama kapsamında gider olarak sayılmıştır.

### c) Amortisman giderleri

Tebliğde binek otomobillere ilişkin amortisman giderleriyle ilgili olarak şu açıklamalar yapılmıştır (Güncel tutarlar dikkate alınmıştır).

- Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 2025 yılı için 1.100.000 TL, söz konusu vergilerin tercihen maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde, amortismanına tabi tutarı 2025 yılı için 2.100.000 TL'yi aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gelir ve kurumlar vergisi açısından safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.
- Finansal kiralama yoluyla işletme aktifine alınmış ve rayiç bedel ile sözleşmeye göre kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden "Haklar" hesabında izlenen binek otomobillerde, aktife alınan bedelin o yıl için belirlenen amortismanına esas tutarı aşması halinde, binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gelir ve kurumlar vergisi açısından safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Tebliğde ayrıca farklı amortisman ayırma tercihlerine göre farklı durumlar için ayrıntılı örneklere yer verilmiştir.

### 5. Finansman Gider Kısıtlaması

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde yer alan düzenlemede, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere, Cumhurbaşkanınca kararlaştırılan kısmının, kurum kazancının tespitinde dikkate alınmaması öngörülmüştür.

04.02.2021 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan tarih ve 3490 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla, 01.01.2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmak üzere, finansman gider kısıtlaması oranı %10 olarak belirlenmiştir.

Finansman gider kısıtlaması uygulamasıyla ilgili olarak geçtiğimiz yıllarda çok sayıda ihtilaf ortaya çıkmıştır. Aşağıda konuya ilişkin kısa açıklamalar yapılacak, çıkan yargı kararları özetlenecektir.

## **a) Hesap Yöntemi**

Finansman gider kısıtlaması uygulamasına ilişkin açıklamaların yer aldığı Genel Tebliğde, kısıtlamaya tabi finansman gider tutarının ve dolayısıyla kanunen kabul edilmeyen finansman gideri tutarının hesap yöntemine ilişkin ayrıntılı açıklama ve örneklere yer verilmiştir.

Tebliğde özetle;

- Her bir geçici vergilendirme döneminin son günü itibariyle, Vergi Usul Kanunu'na göre çıkarılacak bilanço esas alınmak suretiyle, öz kaynak ve yabancı kaynak mukayesesi yapılarak finansman gider kısıtlamasına tabi olup olunmadığı tespit edilmekte,
- Dönem sonu itibariyle, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, söz konusu yabancı kaynaklara ilişkin olarak ortaya çıkan gider ve maliyet unsurları gider kısıtlamasına tabi tutulmaktadır.

Bu hesap yöntemine göre;

- Değerleme gününde özvarlığı geçen bir yabancı kaynak yoksa, kısıtlama dışında kalınmakta,
- Bütün bir yıl boyunca sınırın altında yabancı kaynak olmasına rağmen son gün sınır aşılmışsa, sadece sınırın üstünde yer alan tutarın bir günlük faizi değil, daha fazlası kısıtlamaya tabi tutulmaktadır.

## **b) Yabancı Kaynak Tanımı**

Yukarıda özetlendiği üzere, yabancı kaynağı öz kaynak tutarını aşan işletmelerde, aşan kısma isabet eden finansman giderinin %10'luk kısmı kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmaktadır.

Bu düzenleme gereği, yabancı kaynak tutarı öz kaynak tutarını geçmeyen işletmelerde finansman gider kısıtlaması uygulaması yapılmayacak, aşan işletmelerde ise aşan kısma isabet eden finansman gideri kısıtlamaya tabi tutulacaktır.

Görüldüğü gibi bu uygulamada, öz kaynak ve yabancı kaynak tanımları son derece önemlidir.

Konuya ilişkin olarak yayımlanan Genel Tebliğde yabancı kaynaklar, bilançonun kısa vadeli yabancı kaynaklar ve uzun vadeli yabancı kaynaklar toplamı olarak tanımlanmıştır. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği bazlı bu tanım, uygulamada kolaylık sağlamış ancak ödenecek vergi ve diğer

yükümlülükler, örtülü sermaye niteliğindeki ilişkili kişi borçları, personele borçlar, kıdem tazminatı karşılığı ve dava karşılığı başta olmak üzere bazı karşılıklar, alınan depozito ve teminatlar, alınan sipariş avansları, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri hakediş bedelleri, gelecek aylara/yıllara ait gelirler, gider tahakkukları gibi bir çok unsurun bu tanım kapsamında yabancı kaynak sayılması tartışmalara ve yaygın ihtilaflara yol açmıştır.

Tebliğın yabancı kaynak tanımına ilişkin açıklamaları iptal davasına konu olmuş, Danıştay Üçüncü Dairesi, Tebliğde yer alan açıklamaların, düzenlemenin Bakanlığa verilen yetki kapsamında olduğu, bu durumun fonksiyon gaspı oluşturmadığı, verilen yetki kapsamında, uygulamada birlik sağlanması amacıyla yapıldığı gerekçeleriyle Kanun'a uygun bulmuş ve iptal talebini kabul etmemiştir. (11.12.2023 tarih ve E:2023/3089 K:2023/5460 sayılı karar.)

Danıştay Kararını temyizen inceleyen Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, kararı usul ve hukuka uygun bulmuş ve temyiz istemini reddetmiştir. (Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 04.12.2024 tarih ve E:2024/841 K:2024/1085 sayılı kararı.)

### **c) Cumhurbaşkanı Kararı Öncesi Alınan Borçlar**

Finansman gide kısıtlamasına ilişkin düzenleme 15.06.2012 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 6322 sayılı Kanun'la yapılmış, 04.02.2021 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan Cumhurbaşkanı Kararıyla, 01.01.2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmak üzere fiilen yürürlüğe girmiştir.

Uygulamaya ilişkin açıklamaların yer aldığı 25.05.2021 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan Genel Tebliğde özetle, finansman gider kısıtlamasına ilişkin düzenlemenin 01.01.2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girdiği hatırlatıldıktan sonra; bu tarihten itibaren sağlanan finansman hizmetleri veya yapılan kredi sözleşmeleri nedeniyle oluşan finansman giderlerinin, finansman gider kısıtlamasının hesabında dikkate alınacağı açıklanmıştır.

Tebliğın, Cumhurbaşkanı kararının yayımlandığı 04.12.2021 öncesi borçlara ilişkin finansman giderlerinin kısıtlamaya tabi olduğuna ilişkin açıklaması iptal davasına konu olmuş, Danıştay Üçüncü Dairesi, Tebliğde yer alan açıklamaları Kanun'a uygun bularak iptal istemini reddetmiş (11.12.2023 tarih ve E:2023/3089 K:2023/5460 sayılı karar.), temyizen inceleyen Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu da, kararı usul ve hukuka uygun bulmuş ve temyiz istemini reddetmiştir. (Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 04.12.2024 tarih ve E:2024/841 K:2024/1085 sayılı kararı.)

## **d) Finansman Gelir ve Giderlerinin Netleştirilmesi**

Finansman gider kısıtlaması uygulamasına ilişkin olarak yayımlanan Genel Tebliğde;

- Finansman giderlerinin yanı sıra finansman geliri de elde etmiş olanların gider kısıtlaması uygulamasında gelir ve giderlerini birbiri ile mukayese etmek suretiyle netleştirmelerinin mümkün olmadığı, dolayısıyla finansman giderleri toplamının gider kısıtlamasına konu edilmesi gerektiği belirtildikten sonra, kısıtlı bir netleştirmeye izin verilmiş,
- Aynı kaynağa ilişkin olarak bir hesap dönemi içindeki aynı veya farklı geçici vergilendirme dönemlerinde oluşan kur farkı gelir ve giderlerinin mahsuplaştırılarak, bu kaynağa ilişkin net kur farkı gideri doğması halinde bu tutarın finansman gideri kısıtlamasında dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Tebliğde ayrıca;

- Aynı dönem içinde olsa bile farklı yabancı kaynaklara ilişkin olarak oluşan kur farkı gelirleri ile kur farkı giderlerinin birlikte değerlendirilmesinin mümkün olmadığı,
- Temin edilen yabancı kaynağın mevduat vb. şekillerde değerlendirilmesi sonucu doğacak kur farkı geliri şirketin bilançosunun aktifinde yer alan bir varlığın değerlemesi sonucu olduğu için, yabancı kaynağa ilişkin kur farkı giderinden mahsup edilemeyeceği,

açıklanmıştır.

Tebliğın özetlenen açıklamaları iptal davasına konu olmuş, Danıştay Üçüncü Dairesi, Tebliğde yer alan açıklamaları Kanun'a uygun bularak iptal istemini reddetmiş (11.12.2023 tarih ve E:2023/3089 K:2023/5460 sayılı karar.), Kararı temyizden inceleyen Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu da, kararı usul ve hukuka uygun bulmuş ve temyiz istemini reddetmiştir. (Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 04.12.2024 tarih ve E:2024/841 K:2024/1085 sayılı kararı.)

## **6. İştirak Kazançları İstisnası**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin birinci fıkrasının;

- (a) bendiyle kurumların; tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılmaları nedeniyle elde ettikleri kazançlar, tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları ve

katılma paylarının fona iadesinden doğan gelirler ile bu fonların katılma paylarının Vergi Usul Kanunu'nun 279. maddesi kapsamında değerlendirilmesinden kaynaklanan değer artış kazançları,

- (b) bendiyle de kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlere iştirak eden kurumların bu iştirakleri nedeniyle elde ettikleri bentte sayılan koşulları taşıyan iştirak kazançları,

kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur.

Öte yandan, girişim sermayesi yatırım fonları katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen gelirler için uygulanan istisna hariç olmak üzere, diğer yatırım fonlarından elde edilen gelirler için uygulanan kurumlar vergisi istisnasına 15.07.2023 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 7456 sayılı Kanun'la son verilmiştir. Yapılan değişiklik, 15.07.2023 tarihinden itibaren iktisap edilen yatırım fonu katılma payları için uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulamasında, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde belirtilen şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kâr payı sayılmaktadır.

Benzer şekilde, örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz ve benzerleri, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulamasında gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kâr payı sayılmaktadır.

Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz ve benzeri gelirler ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar dolayısıyla elde edilen ve diğer koşulları da taşıması nedeniyle iştirak kazancı sayılan ve iştirak kazançları istisnası kapsamına giren kazançların da beyannamenin ilgili satırlarına yazılarak istisnanın uygulanması gerekir.

## **7. Yurt Dışı İştirak, Şube ve İştirak Satış Kazançları İstisnası**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin birinci fıkrasının;

**a) (b) bendinde yer alan düzenlemeyle;**

- Yurt dışı iştirakin anonim veya limited şirket olması,
- En az %10 sahiplik,

- En az 1 yıl süre kesintisiz elde tutma,
- İştirak kazancının en az %15 fiili vergi yükü taşıması (bazı faaliyetlerde % 25 veya % 30),
- Kazancın beyannamenin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye getirilmesi,

koşullarıyla, 2025 yılında elde edilen yurt dışı iştirak kazançları,

**b)** (b) bendine 7491 sayılı Kanun'la eklenen yeni paragraf hükmüyle, yukarıda sayılan koşullar aranmaksızın;

- İştirak payını elinde tutan şirketin yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az % 50 sine sahip olması ve
- Kazancın elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi,

koşullarıyla, 2025 yılında yurt dışı iştiraklerden elde edilen iştirak kazançlarının % 50'si,

**c)** (c) bendinde yer alan düzenlemeyle;

- Yurt dışı iştirakin anonim veya limited şirket olması,
- İştirak sahibinin tam mükellef anonim şirket olması,
- Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla, en az bir yıl süreyle, nakit hariç aktif toplamının en az %75'inin yurt dışı iştirak hisselerinden oluşması,
- Yurt dışı iştiraklerin her birinin sermayesine en az %10 oranında iştirak edilmesi,
- Hisselerin en az iki yıl aktifte tutulması,

koşullarıyla, 2025 yılında elde edilen yurt dışı iştirak satış kazançları,

**d)** (g) bendinde yer alan düzenlemeyle;

- Kazancının en az %15 vergi yükü taşıması (bazı faaliyetlerde % 25 veya % 30)
- Kazancın beyannamenin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye getirilmesi,

koşullarıyla, 2025 yılında elde edilen yurt dışı şube kazançları, kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur.

Öte yandan, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 33. maddesinde yurt dışında ödenen vergilerin kurumlar vergisinden mahsubu düzenlenmiştir. Yukarıda açıklanan istisnalardan yararlanılamaması durumunda, yurt dışında elde edilen bazı kazançlar için 33. maddede yer alan koşullar çerçevesinde vergi mahsubu yapılması olanaklıdır.

Yukarıda açıklanan koşullar çerçevesinde istisnadan yararlanılmasının mümkün olduğu durumda istisnanın uygulanması, istisnadan yararlanılamaması durumunda ise vergi mahsubu olanağına bakılması önerilmektedir.

İstisna kapsamında olan kazançlar için istisnadan yararlanılmayıp vergi mahsubu yapılmasını engelleyen bir yasal düzenleme olmamakla birlikte, gereksiz risk almamak ve vergi mahsup prosedürüne katılmamak amacıyla, koşullar varsa istisnadan yararlanılması önerilmektedir.

## **8. Taşınmaz ve İştirak Satış Kazançları İstisnası**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan hükme göre, bentte yer alan şartlar çerçevesinde;

- 15.07.2023 tarihinden önce iktisap edilen taşınmazların 2025 yılında satışından elde edilen kazancın % 25'i,
- İştirak hisselerinin 2025 yılında satışından elde edilen kazancın ise %50'si,

kurumlar vergisinden müstesnadır.

İstisna uygulamasında dikkat edilecek konular özetle şunlardır:

- İstisna uygulamasına konu olacak kıymetlerin en az iki tam yıl (730 gün) süreyle kurumun aktifinde yer alması gerekmektedir.
- Rüçhan hakkı dolayısıyla itibari değeriyle yeni iktisap edilen hisse senetleri açısından iktisap tarihi, eski hisse senetleri ya da iştirak hissesinin iktisap tarihidir.
- Rüçhan hakkı dolayısıyla itibari değerinden farklı bir değerle hisse senedi iktisap edilmesi halinde, bu hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak, eski hisse senetlerinin iktisap tarihinden bağımsız olarak fiilen kurumun aktifine girdikleri tarih esas alınır.

- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19 ve 20. maddeleri kapsamında gerçekleştirilen devir, tam ve kısmi bölünme hallerinde, devir veya bölünme suretiyle devralınan kapsamdaki kıymetlerin iktisap tarihi olarak, devir alınan veya bölünen kurumdaki iktisap tarihi esas alınır.
- Satış işleminin peşin veya vadeli olmasına bakılmaksızın istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır.
- Satıştan elde edilen kazancın istisnadan yararlanan kısmının, pasifte özel bir fon hesabına alınması ve satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar fon hesabında tutulması gerekir.
- Fon hesabına alınma işleminin, kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekir. İstisna kapsamındaki kazanç tutarı, satışın yapıldığı dönemin genel sonuç hesaplarına yansıtılır, kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle de istisnadan yararlanır.
- Fon hesabına alınan kazanç tutarı sermayeye ilave edilebilir.
- Fon hesabına alınan kazanç tutarının sermayeye ilave dışında, beş yıl içinde başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılması ya da kurumun tasfiyesi halinde, istisna uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk etmeyen vergilerin, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte ödenmesi gerekir.
- Kazancın tamamının fon hesabına alınması gerekmekte olup, sadece istisnadan yararlanan kazanç kısmının fon hesabına alınması yeterlidir.
- Başta nakit girişi olmak üzere, yasal koşullara uyulması halinde, grup şirketleri arasındaki satışlarda da bu istisnadan yararlanılması mümkündür.
- İki yıldan fazla elde tutulduktan sonra satılan taşınmaz ve iştiraklerin satışından doğan zararların, kurum kazancının tespitinde dikkate alınıp alınamayacağı tartışmalıdır. Gelir İdaresi Başkanlığının görüşü, iştirak satışından doğan zararın istisna oranı dikkate alınarak hesaplanan kısmının kurumun diğer faaliyetlerden elde edilen kazançtan indirilemeyeceği, indirim konusu yapılabilecek zarar tutarının kalan zarar tutarıyla sınırlı olduğu yönündedir. Bilinen yargı kararları aynı yönde olmayıp farklı kararlar bulunmaktadır.
- İki yıldan az elde tutulan taşınmaz ve iştiraklerin satışından doğan zararların, kurum kazancının tespitinde dikkate alınmasına hukuken bir engel olmadığı düşünülmektedir.

## 9. Yurt Dışı İnşaat ve Onarma İşlerinden Sağlanan Kazançlar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi ile yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar, başka bir koşul aranmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

İstisnadan yararlanmak için, yurt dışında yapılan kapsamdaki işlerden sağlanan kazançların Türkiye'ye getirilmesi zorunluluğu yoktur. Kazancın Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi istisnadan yararlanmak için yeterlidir.

## 10. Serbest Bölgelerden Elde Edilen Kazançlar

Serbest Bölgeler Kanunu'nun vergi teşviklerini düzenleyen geçici 3. maddesinin birinci fıkrasında yer alan düzenleme gereği, 06.02.2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatı almış olanların, bölgede gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, bu tarih itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen sürenin sonuna kadar, kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu düzenleme 2006 yılında yürürlüğe girmiş ve bugüne kadar bir değişiklik olmamıştır.

Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan, bölgede üretim yapanların ürettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları, faaliyet ruhsatlarının tarihine bakılmaksızın, kurumlar vergisinden müstesna iken 02.08.2024 tarih ve 32620 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 7524 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle istisnanın kapsamı daraltılarak, serbest bölgelerde faaliyet gösteren kurumların münhasıran yurt dışına yaptıkları satışlardan elde ettikleri kazançlarla sınırlandırılmıştır. Düzenleme, 01.01.2025 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir. Dolayısıyla 2025 yılında serbest bölgelerde üretilen malların yurt dışına satışından elde edilen kazançlar kurumlar vergisinden müstesna tutulacak, diğer kazançlar vergilendirilecektir.

Serbest bölgede faaliyette bulunanların elde ettikleri bazı özellikli gelirler itibarıyla yararlanacakları istisnanın kapsamına da değinilecek olursa, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamaya göre;

- Serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri istisna kapsamında değerlendirilmekte,
- Serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde elde edilen hâsılâtın, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde yapılacak ödemelerde kullanılıncaya kadar geçici olarak serbest bölgelerde mevduat hesaplarında veya repo işlemlerinde değerlendirilmesi sonucu elde edilen

gelirler de söz konusu istisnadan yararlanabilmekte,

- Bunun dışında, serbest bölgelerde elde edilmiş olsa dahi faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirler istisna kapsamında değerlendirilmemektedir.

Öte yandan, 24.02.2017 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 6772 sayılı Kanun'la, serbest bölgede bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayrıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme ve depolama hizmetleriyle uğraşanların, bu faaliyetlerden elde ettikleri kazançların da gelir ve kurumlar vergisinden istisna olması öngörülmüştür. Bu düzenleme Kanun'un yayımı tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

Düzenlemeye göre istisnadan yararlanabilmek için;

- Hizmetin tamamının Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara verilmesi ve
- Söz konusu hizmetlere konu malların serbest bölgelerden Türkiye'ye herhangi bir şekilde girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi

gerekmektedir.

## **11. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazançlar**

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'na göre, teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren kurumların, münhasıran bu bölgedeki yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden 2025 yılında elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır.

İstisna ile ilgili olarak dikkat edilecek konulardan bazıları aşağıda özetlenmiştir:

- Bölge dışında gerçekleştirilen faaliyetlerinden elde edilen kazançlar, yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilmiş olsa dahi istisna kapsamında değildir.
- Bölgede üretilen ürünlerin seri üretime tabi tutularak pazarlanması halinde, ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmı istisna kapsamındadır. Üretim ve pazarlama organizasyonu nedeniyle doğan kazancın diğer kısmı ise istisna kapsamında kabul edilmemektedir.
- Faaliyetin zararlı sonuçlanması halinde, bu zararların istisna kapsamında olmayan diğer faaliyetlere ilişkin kazançlardan indirilmesi mümkün değildir.

- 4691 sayılı Kanun kapsamı dışındaki ticari işlemlerden elde edilen gelirler ile olağandışı gelirler istisna kapsamında değerlendirilmemektedir. Bu kapsamda, nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, yabancı para cinsinden aktifler dolayısıyla oluşan kur farkları ve iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler istisna kapsamında değildir.
- Bölgede faaliyet gösteren kurumlara TÜBİTAK tarafından sağlanan karşılıksız destekler kazanç ve istisna tutarına dahil edilir.
- İstisna kapsamına giren ve girmeyen faaliyetlerin birlikte yapılması halinde; müşterek genel giderlerin, her bir faaliyetin maliyet tutarları, müştereken kullanılan kıymetlerin amortismanlarının ise bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısı dikkate alınarak dağıtılması gerekir.
- Kanun'la Cumhurbaşkanına (öncesinde Bakanlar Kuruluna) Bölgede faaliyet gösteren kurumların yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden doğan kazançlarının gayri maddi hakların satılması, devri veya kiralanmasından elde edilmesi halinde, istisnadan yararlanılmasını, bu hakların, mahiyetlerine göre, AR-GE faaliyetleri neticesinde elde edilmesi ve ilgili mevzuat çerçevesinde tescil veya kayıt ettirilmesi ya da bildirilmesi şartına bağlama, istisnadan kazancın elde edildiği vergilendirme dönemine ilişkin beyannamelerin verilmesi gereken sürenin sonuna kadar tescil veya kayıt için yetkili kuruma başvurulmuş olması kaydıyla bu kazançları doğuran işlemlerin gerçekleştirildiği vergilendirme döneminden başlayarak faydalandırma, mükellefin gayri maddi hak geliri ve varsa bağlı olduğu grubun satış hasılatına göre tescil şartına bağlı olmaksızın belgelendirme usulüne tabi tutma, istisnadan yararlanacak kazancı; bu kazancın elde edilmesine yönelik faaliyetler kapsamında gerçekleştirilen nitelikli harcamaların toplam harcamalara oranına isabet eden kısmı ile sınırlandırma, bu oranı toplam harcama tutarını aşmamak üzere yüzde 30'una kadar artırımlı uygulama ve nitelikli ve toplam harcamaları tanımlama konusunda yetki verilmiştir. Bakanlar Kurulu bu yetkisini 11.09.2017 tarih ve 2017/10821 sayılı Kararıyla kullanmıştır. Ayrıntılar için bu Karar incelenmelidir.

## **12. Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/B maddesiyle, Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşlardan elde edilen kazanç ve iratlar kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur.

Düzenlemeye göre, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşların;

- Kiralanması neticesinde elde edilen kazanç ve iratların,
- Devri veya satışı neticesinde elde edilen kazançların,
- Türkiye'de seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları halinde elde edilen kazançların,
- Türkiye'de gerçekleştirilen üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının

%50'si maddede belirtilen şartların yerine getirilmesi halinde kurumlar vergisinden müstesnadır.

Düzenlemeyle ilgili ayrıntılı açıklamalar, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 5.14. bölümünde yapılmıştır.

09.08.2016 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 6728 sayılı Kanun'la, buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazancın belirlenmesinde, transfer fiyatlandırması yöntemi yerine basitleştirilmiş yöntemler belirleme konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkisini 31.12.2016 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan Genel Tebliğde kullanmıştır.

Tebliğde yapılan düzenlemeye göre, buluşun üretim sürecinde kullanılması halinde kazanç aşağıdaki şekilde tespit edilebilecektir.

Buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların, patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının maliyet unsurları dikkate alınarak ayrıştırılmasında, buluşla ilgili maliyetlerin buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin toplam maliyeti içerisindeki payı dikkate alınacaktır.

Buluşla ilgili maliyetlerin buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin toplam maliyeti içerisindeki payının tespitinde, buluşun üretim sürecinde kullanılmasıyla ilgili olarak katlanılan tüm giderler dikkate alınacaktır. Bu kapsamda, buluşla ilgili olarak aktifleştirilen Ar-Ge harcamaları için ayrılan amortismanlar ile üretim sürecinde kullanılması nedeniyle buluşa ilişkin olarak katlanılan;

- İlk madde ve malzeme giderleri,
- İşçilik giderleri,

- Genel üretim giderlerinden düşen pay,
- Genel yönetim giderlerinden düşen pay

gibi giderler dikkate alınmak suretiyle buluşla ilgili katlanılan maliyetler hesaplanacak ve buluşla ilgili maliyetlerin üretilen ürünlerin toplam maliyeti içerisindeki payı tespit edilecektir.

### **13. KKM Hesaplarından Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun;

- Geçici 14. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan düzenlemeyle, kurumların 31.12.2021 tarihli bilançolarında, dördüncü fıkrasında yer alan düzenlemeyle de 31.03.2022 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını 30.06.2024 tarihine kadar Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda söz konusu hesapların dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere, vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar kurumlar vergisinden müstesna tutulmuş,
- Cumhurbaşkanına, geçici 14. maddenin dördüncü fıkrasında yer alan istisnayı, 30.06.2024 tarihine kadar her bir geçici vergi veya yıllık hesap dönemleri sonu itibarıyla, kurumların bilançolarında yer alan yabancı paralar için ayrı ayrı veya birlikte uygulatma konusunda yetki verilmiştir.

Geçici 14. maddenin dördüncü fıkrasında, bu fıkra kapsamında elde edilen kazançlarla ilgili olarak Cumhurbaşkanına verilen yetki, 30.06.2022 tarihinden 30.06.2023 tarihine kadar her üç aylık dönem sonları itibarıyla kullanılmıştır. En son 29.07.2023 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 7408 sayılı Cumhurbaşkanlığı kararıyla istisnanın, kurumların 30.06.2023 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralar itibarıyla de uygulanması sağlanmıştır.

Bu çerçevede, kurumların 30.06.2023 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını, 30.06.2024 tarihine kadar Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda söz konusu hesapların dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere, vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 14. maddesinin beşinci fıkrasında yer alan düzenleme gereği, madde kapsamında olup, 30.06.2024 tarihine kadar vade sonunda yenilenen hesaplardan elde edilen, düzenleme kapsamındaki gelirler de kurumlar vergisinden müstesnadır.

#### **14. Ar-Ge ve Tasarım İndirimi**

##### **a) Ar-Ge ve Tasarım İndiriminin Kapsamı ve İndirim Oranı**

5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'un 3. maddesi kapsamında;

- Teknoloji merkezi işletmelerinde,
- Ar-Ge merkezlerinde,
- Kamu kurum ve kuruluşları ile uluslararası kurumlar ve fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde,
- Rekabet öncesi iş birliği projelerinde,
- Teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca,

gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının %100'ü oranında hesaplanacak Ar-Ge indirimi, beyanname üzerinden hesaplanan kurum kazancından indirilebilmektedir. 26.02.2016 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 6676 sayılı Kanun'la yapılan düzenlemeyle ayrıca, 01.03.2016 tarihinden geçerli olmak üzere, 5746 sayılı Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde gerçekleştirilen tasarım harcamalarının %100'ü oranında hesaplanacak tasarım indiriminin, beyanname üzerinden hesaplanan kurum kazancından indirilmesi öngörülmüştür.

Öte yandan, 09.08.2016 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 6728 sayılı Kanun'la, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi yürürlükten kaldırılarak 5746 sayılı Kanun'a 3/A maddesi eklenmiştir. Bu düzenlemeyle, kurumların işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamalarının %100'ünün, bu kapsamdaki projelerin Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından Ar-Ge ve yenilik projesi olarak değerlendirilmesi şartıyla, Ar-Ge indirimine konu edilmesi uygulaması, farklı bir prosedür çerçevesinde devam ettirilmiştir.

## **b) İlave Ar-Ge İndirimi**

Aşağıda belirtilen göstergelerden herhangi birinde bir önceki yıla göre en az yüzde yirmi artış sağlayan Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde, o yıl yapılan Ar-Ge, yenilik veya tasarım harcamalarının bir önceki yıla göre artış tutarının yüzde %50'si ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılacaktır.

- Ar-Ge veya tasarım harcamalarının toplam ciro içindeki payı,
- Tescil edilen ulusal veya uluslararası patent sayısı,
- Uluslararası destekli proje sayısı,
- Lisansüstü dereceli araştırmacı sayısının toplam Ar-Ge personeli sayısına oranı,
- Toplam araştırmacı sayısının toplam Ar-Ge personeli sayısına oranı,
- Ar-Ge sonucu ortaya çıkan yeni ürünlerden elde edilen cironun toplam ciroya oranı.

## **c) Siparişe Dayalı Ar-Ge ve Tasarım Faaliyetlerinde Ar-Ge İndirimi**

6676 sayılı Kanun'la 5746 sayılı Kanun'da yapılan değişiklikle, Ar-Ge ve tasarım merkezleri tarafından sözleşme çerçevesinde siparişe dayalı olarak yürütülen Ar-Ge veya tasarım faaliyetlerine ilişkin yapılan harcamaların yüzde ellisinin bu merkezler tarafından, yüzde ellisinin ise siparişi veren gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından indirim konusu yapılması öngörülmüştür.

Siparişi verenin gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyetinin olmaması halinde Ar-Ge veya tasarım harcamasının tamamı Ar-Ge veya tasarım merkezi tarafından indirilebilecektir.

Bu uygulama, 01.03.2016 tarihinden sonra verilen siparişler dolayısıyla ortaya çıkacak Ar-Ge ve tasarım indirimleri için geçerlidir.

Bu doğrultuda, her bir geçici vergilendirme ve hesap dönemi itibarıyla yararlanılabilecek toplam Ar-Ge ve tasarım indirim tutarının yarısının, Ar-Ge merkezi veya tasarım merkezi tarafından beyanname verme sürelerinin başlangıcından önce siparişi verene yazılı olarak bildirilmesi gerekmektedir.

## **d) Diğer Konular**

- Ar-Ge veya tasarım harcamasının aktifleştirilerek amortisman yoluyla itfa edilmesi, projelerin tamamlanmasına zorunlu nedenlerle imkân kalmaması veya projelerin başarısızlıkla sonuçlanması

nedeniyle iktisadi kıymet oluşmaması hallerinde ise, aktifleştirilen tutarlarının doğrudan gider kaydedilmesi gerekmektedir.

- İlgili hesap dönemi kazancının yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde yararlanılamayan Ar-Ge indirimi tutarları 5746 sayılı Kanun kapsamında yeniden değerlendirilme oranında artırılarak sonraki dönemlere devredilmektedir.
- Kurumlar vergisi beyannamesinde Ar-Ge indirimine ilişkin olarak, “Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler” bölümünde dört, “Ek Bilgiler” bölümünde de beş olmak üzere toplam dokuz satır bulunmaktadır. Bu satırların tam ve doğru olarak doldurulması hak kaybı yaşanmaması ve gereksiz ihtilaflara yol açılmaması için önemlidir.

## 15. Bağış ve Yardımlar

### a) Bağış ve Yardımlarla İlgili Özet Açıklamalar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinde sporla ilgili sponsorluk harcamaları ile bazı bağış ve yardımların, belli sınırlamalar ve şartlar çerçevesinde kurum kazancından indirilmesi öngörülmüştür.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun bu maddesi yanında diğer başka kanunlarda da bazı kurum ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımların kurum kazancından indirimi düzenlenmiştir.

Burada bağış ve yardımların indirimiyle ilgili ayrıntılı açıklamalara yer verilmeyecek, önemli bazı konular özetlenecektir.

- 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde, kurum kazancının belli bir yüzdesiyle sınırlı olan bağışlarda hesaplama esas olacak kurum kazancının [**Ticari Bilanço Karı – (İştirak Kazançları + Geçmiş Yıl Zararları)**] formülüyle hesaplanması gerektiği belirtilmiştir. Bu tutara varsa kanunen kabul edilmeyen gider tutarının eklenip eklenmemesi tartışmaya açıktır. Bizce eklenmesi gerekmekte olup, konunun değerlendirilmesi önerilmektedir.
- Kazancın belli bir oranıyla sınırlandırılmayan bağış ve yardımların indiriminde de bir sınır bulunmakta olup, bu **sınır bağış ve yardımın yapıldığı yılın kurum kazancıdır**. Bu tutarı geçen bağış ve yardımlar sonraki yıllara devretmez.
- Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile kamuya yararlı derneklere yapılan bağışlar, kurum kazancının %5'i ile sınırlı olarak kurum kazancından indirilebilmektedir. Bu statülere sahip olmayan vakıf ve derneklere yapılan bağışlar ise kurum kazancından indirilememektedir.

Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıfların ve kamuya yararlı dernekler listelerine aşağıdaki internet adreslerinden ulaşılabilir.

<https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/vergi-muafiyeti-taninan-vakiflarin-listesi>

[https://www.siviltoplum.gov.tr/kurumlar/siviltoplum.gov.tr/istatistikler/Kamu-Yarari/kamu\\_yararli\\_dernekler.pdf](https://www.siviltoplum.gov.tr/kurumlar/siviltoplum.gov.tr/istatistikler/Kamu-Yarari/kamu_yararli_dernekler.pdf)

- Kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanan okul, sağlık tesisi, öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu ve huzurevi inşası dolayısıyla yapılan harcamaların indirim zamanı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda açıkça düzenlenmemiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığınca öteden beri hukuken bağışın yapıldığı, bağışa konu değerın mülkiyetinin bağış yapılan kurum veya kuruluşa geçtiği tarih esas alınmakta, bu çerçevede;
  - Tesislerin kamu kurum ve kuruluşlarına ait arsa üzerine inşa ettirilmesi halinde, inşaat için yapılan harcamaların, harcamanın yapıldığı yılın kazancından,
  - Tesislerin mükellefin kendi arsası üzerine inşa ettirilmesi halinde ise, bu tesislerin inşası için yapılan harcamaların, tesisin tamamlanarak bağışlandığı yılın kazancından,

indirim konusu yapılması gerektiği kabul edilmektedir.

## b) Kurum Kazancından İndirilen Bağış ve Yardımlara İlişkin Özet Tablo

Kurum kazancından indirilebilecek bağış ve yardımlara ilişkin bir özet Tablo aşağıda yer almaktadır. Daha ayrıntılı bir listeyi Gelir İdaresi Başkanlığınca yayınlanan Vergi Mevzuatı Yönünden Bağış ve Yardımlar Rehberinde bulabilirsiniz.

**TABLO - 1**

<b>KURUM KAZANCINDAN İNDİRİLEN BAĞIŞ VE YARDIMLARA İLİŞKİN TABLO</b>				
<b>Bağışın Yapıldığı Kurum veya Kuruluş</b>	<b>Kanunun Adı / Maddesi</b>	<b>Bağışın Şekli</b>	<b>Oransal Sınır</b>	<b>Maktu Sınır</b>
Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler	Kurumlar Vergisi Kanunu (Md. 10/1-c)	Nakdi ve Ayni	%5	YOK
Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler. (Okul, sağlık tesisi, yurt, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi yapımı ve onarımı)	Kurumlar Vergisi Kanunu (Md. 10/1-ç)	Nakdi ve Ayni	YOK	YOK

İçin yapılan bağışlar veya yapılan harcamalarla sınırlı olarak)				
Kamu yararına çalışan dernekler	Kurumlar Vergisi Kanunu (Md. 10/1-c)	Nakdi ve Ayni	%5	YOK
Diğer dernekler	-	-	-	-
Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar	Kurumlar Vergisi Kanunu (Md. 10/1-c)	Nakdi ve Ayni	%5	YOK
Diğer vakıflar	-	-	-	-
Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar (kültürel, sanatsal ve tarihi eserlerin korunması amacıyla maddede sayılan faaliyetlerle sınırlı olarak)	Kurumlar Vergisi Kanunu (Md. 10/1-d)	Nakdi ve Ayni	YOK	YOK
Umumi hayata müessir afetlere maruz kalanlara yapılan harcamaları karşılamak üzere fona verilmek üzere	Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanun (Md. 45)			
– Bağış toplayan kurum ve kuruluşlar		Nakdi	YOK	YOK
– Milli ve mahalli yardım komiteleri		Nakdi ve Ayni	YOK	YOK
Üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri	Yüksek Öğretim Kanunu (Md.56)	Nakdi ve Ayni	YOK	YOK
İlköğretim kurumları	İlk Öğretim ve Eğitim Kanunu (Md.76)	Nakdi	YOK	YOK
Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Fonu ve Vakıfları	Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu (Md.9)	Nakdi ve Ayni	YOK	YOK
TÜBİTAK	TÜBİTAK Kanunu (Md.13)	Nakdi	YOK	YOK
Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu	Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu (Md.20/b)	Nakdi	YOK	YOK

Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu ve bağlı kuruluşları	Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanunu (Md.101)	Nakdi	YOK	YOK
Türkiye Kızılay Derneği (İktisadi işletmeleri hariç)	Kurumlar Vergisi Kanunu (Md. 10/1-f)	Nakdi	YOK	YOK
Türkiye Yeşilay Cemiyeti (İktisadi işletmeleri hariç)	Kurumlar Vergisi Kanunu (Md. 10/1-f)	Nakdi	YOK	YOK
Türkiye Yeşilay Vakfı	6487 Sayılı Kanun (Madde 33)	Nakdi	YOK	YOK
Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı	Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı Kanunu (Md.3)	Nakdi ve Ayni	YOK	YOK
Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu çerçevesinde yapılan harcamalar	Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu (Md.12)	Nakdi ve Ayni	YOK	YOK
Aile ve Gençlik Fonu	Aile ve Gençlik Fonu Kurulması Hakkında Kanun	Nakdi	YOK	YOK

## 16. Nakit Sermaye Artırımında Faiz İndirimi

07 Nisan 2015 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 6637 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesine eklenen hükümlerle, nakit sermaye artışında faiz indirimi getirilmiştir. Düzenleme 01.07.2015 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

İlgili maddede birisi 26.10.2021 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 7338 sayılı Kanun'la, diğeri 05.07.2022 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 7417 sayılı Kanun'la olmak üzere iki önemli değişiklik yapılmıştır.

Faiz indirimi uygulamasına ilişkin olarak 30.06.2015 tarihli Resmî Gazetede 26.06.2015 tarih ve 2015/7910 sayılı Kararname yayımlanmış, bu kararnamede indirim oranları belirlenmiştir.

04.03.2016 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan Genel Tebliğde konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.

Konuya ilişkin aşağıda ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

## **a) Kapsam**

### **aa) Kapsama Giren Kurumlar**

Faiz indirimi uygulamasından, 01.07.2015 tarihinden itibaren ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarında nakdi sermaye artışı yapan veya bu tarihten itibaren yeni kurulan sermaye şirketleri yararlanabilmektedir.

### **ab) Kapsama Giren Sermaye Artışları**

İndirime konu edilecek tutarın hesaplanmasında;

- Mevcut sermaye şirketlerinde ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları,
- Yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı,

dikkate alınmaktadır.

Sermayenin nakit olarak karşılanmayan kısmı ile aşağıda sayılacak sermaye artırımları için indirim uygulaması yapılmamaktadır.

## **b) Kapsam Dışı Kurum ve İşlemler**

### **ba) Kapsama Girmeyen Kurumlar**

Düzenlemeye göre indirimden;

- Finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile
- Kamu iktisadi teşebbüsleri

yararlanamamaktadır.

### **bb) Kapsam Dışı İşlemler**

Yayımlanan Tebliğde, aşağıdaki sermaye artışlarının kapsam dışı olduğu belirtilmiştir:

- Sermaye şirketlerine nakit dışındaki varlık devirlerinden kaynaklanan sermaye artışları

- Sermaye şirketlerinin birleşme, devir ve bölünme işlemlerine taraf olmalarından kaynaklanan sermaye artışları
- Öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesinden kaynaklanan sermaye artışları
- Ortaklarca veya ortaklarla ilişkili olan kişilerce kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları
- Şirkete nakdi sermaye dışında hisse senedi, tahvil veya bono gibi kıymetlerin konulması suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları
- Bilanço içi kalemlerin birbiri içinde mahsubu şeklinde gerçekleştirilen sermaye artışları.

### **c) Ortaklara Borçlar ve Ortaklardan Alacaklar**

#### **ca) Ortaklara Borcun Sermayeye Eklenmesi**

Ortaklara borcun sermayeye eklenmesinin nakit sermaye artışı sayılıp sayılmayacağı, dolayısıyla faiz indirimi kapsamında olup olmayacağı açık değildir.

Yayımlanan Tebliğde de bu konuda net bir açıklamaya yer verilmemiştir. Ancak Gelir İdaresinin, bilanço içi kalemlerin birbiri içinde mahsubu şeklinde gerçekleşen sermaye artışları dolayısıyla faiz indirimi uygulamasından faydalanılması mümkün bulunmadığı gerekçesiyle, ortaklar cari hesabında izlenen tutarlar kullanılarak gerçekleştirilen sermaye artırımını nedeniyle indirim uygulamasından yararlanamayacağı görüşünde olduğu bilinmektedir (12.01.2018 tarih ve 2836 sayılı özelge.) Ayrıca bu konuda çok sayıda inceleme ve tarhiyat yapıldığı bilinmektedir.

Ortaklara borçlar hesabının sermayeye eklenmesinin Türk Ticaret Kanunu açısından nakit sermaye artışı olarak değerlendirilip değerlendirilmemesi tartışılabilir. Ancak faiz indirimi uygulaması açısından uygulama kapsamında değerlendirilmesi gerektiği düşünülmektedir. Bu işlemin sermaye artışı yapılarak şirkete nakit kaynak sağlanması ve sağlanan nakitle ortaklara olan borcun kapatılmasından özünde bir farkı yoktur. Sermaye artışından gelen nakitle bankalara olan borcun kapatılmasıyla ortaklara olan borcun kapatılması özünde aynıdır. Kaldı ki şirketler ortaklara olan borçlarını finans kurumlarından alacakları krediyle karşılayabilir, bu borçlarını da nakit sermaye artışı yaparak ödeyebilirler.

Konuyla ilgili farklı yönde yargı kararları bulunmakta olup, ortaklara olan borcu sermayeye ekleyen şirketlerin, konuyu ayrıntılı olarak değerlendirmeleri ve ihtirazi kayıtlı beyanname verme seçeneğini düşünmeleri önerilmektedir.

### **cb) Ortaklardan Alacakların Durumu**

Tebliğde, ortaklarından alacağı olan bir şirketin sermaye artırımını yapması durumunda, artırılan sermayenin alacak tutarını aşan kısmı için faiz indiriminden yararlanılabileceği, alacak tutarı kadar olan kısım için ise alacak tahsil edilinceye kadar yararlanılamayacağı bir örnekle açıklanmıştır.

Tebliğde açıklamanın gerekçesi olarak, kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışlarının indirim tutarının hesaplanmasında dikkate alınmayacağı yönündeki kanun hükmü gösterilmiştir.

Örnek aynen aşağıdaki gibidir:

“Örnek: (A) Ltd. Şti. 4/5/2015 tarihinde, %50 oranında ortağı olan Bayan (D)’ye 1.000.000 TL borç vermiş olup bu tutarı “Ortaklardan Alacaklar” hesabında izlemektedir. 15/7/2015 tarihinde (A) Ltd. Şti.’nin sermayesinin nakdi olarak 2.000.000 TL artırılması kararı alınmış ve bu tutarın %25’i olan 500.000 TL aynı tarihte ortaklarca şirketin banka hesabına yatırılmıştır. Nakdi sermaye artışına ilişkin karar 22/7/2015 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilmiştir. Bayan (D) sermaye taahhüdünün geri kalan 750.000 TL’sini 31/7/2015 tarihinde ortağı olduğu (A) Ltd. Şti.’nin banka hesabına yatırmak suretiyle yerine getirmiş olup şirketten 4/5/2015 tarihinde almış olduğu 1.000.000 TL tutarındaki borcunu henüz ödememiştir.

Ortaklar tarafından, kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları indirim tutarının hesaplanmasında dikkate alınmayacağından, Bayan (D) tarafından sermaye taahhüdüne ilişkin olarak ödenen 1.000.000 TL için, Bayan (D)’nin 4/5/2015 tarihinde almış olduğu 1.000.000 TL borç ödeninceye kadar (bu borcun kısım kısım ödenmesi halinde ödenmeyen tutar ile sınırlı olmak üzere) indirimden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.”

Yasal düzenleme, kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artırımlarının indirim hesaplamasında dikkate alınmayacağını açıkça hükme bağlamıştır. Ancak, sermaye artırımını yapan şirkete borcu olan bir ortağın, yapılan sermaye artırımında koyduğu nakdin şirketten daha önce aldığı borç olduğunu varsayım olarak kabul etmek olanaklı değildir. Dolayısıyla Tebliğde yapılan açıklamanın, sadece şirkete olan borçla sermaye artırımını nedeniyle ödenen tutarın doğrudan ilişkilendirilebilen durumlar için söz konusu olabileceği, bunun dışındaki durumlar için faiz indiriminin yasaklanmaması gerektiği düşünülmektedir.

#### **d) İndirimin Hesaplanacağı Süre**

05.07.2022 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 7417 sayılı Kanun'la Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin birinci fıkrasının (1) bendinde yapılan değişiklikle, nakit sermaye artırımında faiz indiriminden süresiz yararlanma hakkı, sermaye artırımına ilişkin kararın veya ilk kuruluş aşamasında ana sözleşmenin tescil edildiği hesap dönemi ile bu dönemi izleyen dört hesap dönemiyle sınırlandırılmıştır.

Düzenlemeye göre, indirimden yararlanma hakkının olduğu süre içinde kazanılan indirim tutarlarından, kazancın yetersizliği nedeniyle ilgili dönemlerde indirim konusu yapılamayan tutarlar, beş yıllık süre dolduktan sonra da indirime konu edilebilecektir. Bu konuda bir süre sınırlaması öngörülmemiştir.

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

#### **e) İndirimde Kullanılacak Faiz Oranı**

İndirimde, TCMB tarafından indirimden yararlanılan yıl için en son açıklanan "Bankalarca Açılan Kredilere Uygulanan Ağırlıklı Ortalama Faiz Oranları"ndan "Ticari Krediler (TL Üzerinden Açılan) (Tüzel Kişi KMH ve Kurumsal Kredi Kartları Hariç)" faiz oranı uygulanmaktadır.

TCMB internet sitesinde yer alan verilere göre, 2025 yılı için en son açıklanan faiz oranı %45,34'tür.

#### **f) Faizin Hesaplanacağı Süre**

Tebliğde faiz hesaplamasında süre, ticaret siciline tescil edilen sermaye artırımının nakit olarak karşılanan kısmının şirketin banka hesabına yatırıldığı tarihin içinde bulunduğu (Nakden taahhüt edilen sermayenin, sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten önce şirketin banka hesabına yatırılan kısmı için tescil tarihinin içinde bulunduğu) aydan hesap döneminin sonuna kadar olan ay sayısının 12 aya olan oranı olarak ifade edilmiştir.

Sürenin hesaplanmasında, nakden taahhüt edilen sermayenin;

- Sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten önce şirketin banka hesabına yatırılan kısmı için tescil tarihi,

- Tescil tarihinden sonra şirketin banka hesabına yatırılan tutarlar için ise şirketin banka hesabına yatırılma tarihi

esas alınarak bu indirimden yararlanılabilecektir.

İndirim uygulamasında, artırılan sermayenin hesap dönemi içerisinde ortaklarca nakit olarak ödendiği ay kesri tam ay sayılmakta, yılın kalan süresi için kıst dönem esasına göre indirim tutarı hesaplanmaktadır.

### **g) İndirim Konusu Yapılacak Tutarın Hesaplanması**

Kurum kazancından indirilecek faiz tutarı şu formülle hesaplanacaktır:

Kurum kazancından indirilebilecek tutar	=	Nakdi sermaye artışı	x	Ticari krediler faiz oranı	x	İndirim oranı	x	Süre
---	---	----------------------	---	----------------------------	---	---------------	---	------

### **h) Kazançtan İndirilemeyen Kısımın Devri**

İndirim konusu yapılacak faiz tutarının kazanç yetersizliği nedeniyle ilgili olduğu hesap dönemine ait matrahın tespitinde indirim konusu yapılamaması halinde indirim, herhangi bir endekslemeye tabi tutulmaksızın izleyen hesap dönemlerine ilişkin matrahın tespitinde dikkate alınabilir.

### **i) Sermaye Azaltımı Halinde Uygulama**

Yasal düzenleme gereği, faiz indiriminden yararlanıldığı dönemde sermaye azaltımı yapılması hâlinde azaltılan sermaye tutarı indirim hesaplamasında dikkate alınmamaktadır.

### **j) İndirim Oranları**

Faiz indiriminde indirim oranları aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

**TABLO - 2**

	<b>İndirim oranı (%)</b>
Genel olarak	50
Nakdi sermaye artışlarının, yurt dışından getirilen nakitle karşılanan kısmı için (26.10.2021 tarihinden itibaren yapılan nakdi sermaye artışlarına uygulanmaktadır)	75
Payları borsada işlem gören halka açık sermaye şirketlerinden, indirimin uygulanacağı yılın son günü itibariyle, halka açıklık oranı % 50'den az olanlar	75
Payları borsada işlem gören halka açık sermaye şirketlerinden, indirimin uygulanacağı yılın son günü itibariyle, halka açıklık oranı %50'nin üzerinde olanlar	100
Nakit artırılan sermayenin, yatırım teşvik belgeli üretim ve sanayi tesisleri ile bu tesislere ait makine ve teçhizat yatırımlarında ve/veya bu yatırımların inşasına tahsis edilen arsa ve arazi yatırımlarında kullanılması durumunda (Teşvik belgesinde yer alan sabit yatırım tutarıyla sınırlı olmak üzere)	75
Gelirlerinin %25 veya fazlası, faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşan sermaye şirketleri	0
Aktif toplamının %50 veya daha fazlası bağlı menkul kıymetler, bağlı ortaklıklar ve iştirak paylarından oluşan sermaye şirketleri	0
Artırılan nakdi sermayenin başka şirketlere sermaye olarak konulan veya kredi olarak kullanılan kısmı	0
Arsa ve arazi yatırımı yapan sermaye şirketlerinde arsa ve arazi yatırımına tekabül eden kısım	0
Finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri	0
Nakit dışındaki varlık devirlerinden kaynaklananlar dahil olmak üzere, birleşme, devir ve bölünme işlemlerinden kaynaklanan sermaye artışları	0
Ortaklar veya ortaklarla ilişkili kişilerce kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artırımları	0
09.03.2015 tarihinden 01.07.2015 tarihine kadar olan dönemde sermaye azaltımına gidilmiş olması halinde, artırılan sermaye tutarının azaltılan sermaye tutarına tekabül eden kısmı.	0

## 17. Yatırım İndirimi

2025 yılı için yararlanılabilecek yatırım indirimi istisnası tutarı bulunan kurumlar için, 2018-2025 hesap dönemleri için dikkate alınacak yeniden değerlendirme ve ÜFE artış oranlarına aşağıda yer verilmiştir:

**TABLO – 3**

	<b>GVK mülga 1-6. maddeler kapsamında yatırım indirimi uygulaması</b>	<b>GVK mülga 19. madde kapsamında yatırım indirimi uygulaması</b>
<b>Endeksleme ölçüsü</b>	Yeniden değerlendirme oranı	ÜFE artış oranı
<b>2018 hesap dönemi endeksleme oranı</b>	%23,73	%33,64
<b>2019 hesap dönemi endeksleme oranı</b>	%22,58	%7,36
<b>2020 hesap dönemi endeksleme oranı</b>	%9,11	%25,15
<b>2021 hesap dönemi endeksleme oranı</b>	%36,20	%79,89
<b>2022 hesap dönemi endeksleme oranı</b>	%122,93	%97,72
<b>2023 hesap dönemi endeksleme oranı</b>	%58,46	%44,22
<b>2024 hesap dönemi endeksleme oranı</b>	%43,93	%28,52
<b>2025 hesap dönemi endeksleme oranı</b>	%25,49	%27,67

## 18. İşletmeden Çekilen Enflasyon Düzeltme Farkları

Kurumlar Vergisi Beyannamesinde, bu yılda işletmeden çekilen enflasyon düzeltme farklarının ve bu farklar üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinin yazılacağı satırlar bulunmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesinde yer alan düzenlemeye göre, pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tabi

tutulacaktır. Ancak özsermaye kalemlerine ait enflasyon düzeltme farkları, düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilmekte veya sermayeye ilave edilebilmekte, bu işlemler de kâr dağıtımını sayılmamaktadır.

Düzenlemeden de açıkça görüldüğü üzere, işletmeden çekilen pasif kalemlere ait enflasyon düzeltme farkları, dönem kazancından bağımsız olarak, dönemin zararlarla kapanmış olması veya geçmiş yıl zararları ya da indirim ve istisnalar nedeniyle kurumlar vergisi matrahı doğmasa dahi vergilenecektir.

## **19. İndirimli Kurumlar Vergisi**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinde, teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar için indirimli kurumlar vergisi oranı uygulaması düzenlenmiştir.

Öte yandan, indirimli kurumlar vergisi oranı teşvikiyle ilgili düzenlemede, 24.07.2025 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 7555 sayılı Kanun'la önemli değişiklikler yapılmış, değişiklikler 16.06.2025 tarihinden önce başvurusu yapılmış ve reddedilmemiş olanlar hariç, yayımı tarihinden itibaren alınan yatırım teşvik belgelerine uygulanmak üzere 24.07.2025 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

2025 yılı kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi sırasında esas olarak değişiklik öncesi düzenlemelerin uygulanacağı düşünülerek, aşağıda önce değişiklik öncesi düzenlemeler açıklanacak, sonra 7555 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikler özetlenecektir.

### **a) 24.07.2025 Tarihi Öncesi Alınan Yatırım Teşvik Belgelerine Uygulanan İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı**

#### **aa) İndirimli Kurumlar Vergisi Oranları**

İndirimli kurumlar vergisi oranı yoluyla yararlanılacak teşvik tutarı, Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen yatırıma katkı tutarı ve yatırıma katkı oranı ile indirimli kurumlar vergisi oranına bağlı bulunmaktadır.

Teşvikten yararlanan kurumların yeni yatırımlardan elde edecekleri kazançlar, her bir bölge için Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen yatırıma katkı oranına ulaşıncaya kadar (yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarıdır) yine Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır.

Yatırıma katkı oranı ve kurumlar vergisi indirim oranı en son 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla belirlenmiştir. Bu Kararın değişik değişik 15. maddesinde yer alan oranlar aşağıdaki tabloda yer almaktadır. Ancak teşvik belgesinin alındığı tarihe ve koşullara bağlı olarak farklı oranların uygulama olasılığı dikkate alınarak, her bir yatırımcı için doğru oranların uygulandığından emin olunmalıdır.

**TABLO - 4**

<b>Bölge</b>	<b>Bölgesel Uygulama</b>		
	<b>Yatırıma Katkı Oranı (%)</b>	<b>Kurumlar Vergisi İndirim Oranı (%)</b>	<b>Uygulanacak Kurumlar Vergisi Oranı (%)</b>
1	15	50	12,5
2	20	55	11,25
3	25	60	10
4	30	70	7,5
5	40	80	5
6	50	90	2,5

Kararnameye göre;

- Stratejik yatırımlar için bütün bölgelerde vergi indirimi oranı %90, yatırıma katkı oranı %50'dir.
- Öncelikli yatırım olarak tanımlanmış yatırımlarda beşinci bölgede uygulanan teşvikler uygulanır.
- Bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında desteklenen yatırımların OSB'de yapılması durumunda, bulunduğu bölgenin bir alt bölgesinde sağlanan oranda vergi indirimi uygulanır.

22.02.2017 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan, (2018/1175 sayılı BKK ve 798 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile değişik) 2017/9917 sayılı Kararla, imalat sanayi yatırımları için, 2017, 2018 ve 2019 harcamalarıyla sınırlı olarak; yatırıma katkı oranları her bir bölgede geçerli olan yatırıma katkı oranına 15 puan ilave dilerek, kurumlar vergisi oranı bütün bölgelerde %100 ve yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde diğer kazançlara uygulanacak oranı %100 olarak belirlenmiştir.

Öte yandan, 17.01.2019 tarih ve 7161 sayılı Kanun'la yapılan düzenlemeyle Cumhurbaşkanına, yukarıda belirtilen süreyi beş yıla kadar uzatma yetkisi verilmiştir. Cumhurbaşkanı kendisine verilen yetkiyi kullanarak, 1950 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla, süreyi 2022 yılı sonuna kadar uzatmış olup daha sonrası için uzatma yapılmamıştır.

### **ab) İndirimli Kurumlar Vergisi Oranının Uygulanacağı Kazanç**

İndirimli kurumlar vergisi oranı kural olarak, yapılan yatırımdan elde edilen kazançlara uygulanmaktadır.

Kural bu şekilde olmakla birlikte, yatırıma başlanan tarihten itibaren, yatırıma katkı tutarına mahsuben, belli ölçüde yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerden elde edilen kazancına indirimli oran uygulatma konusunda Bakanlar Kuruluna (Cumhurbaşkanına) yetki verilmiştir.

Bakanlar Kurulu bu yetkisini önce 2012/3305 sayılı Kararla kullanmış, daha sonra 16.03.2015 tarih ve 2015/7496 sayılı Kararın 6. maddesiyle 2012/3305 sayılı Karara eklenen geçici 5. maddeyle, 2015-2016 yıllarında yapılacak yatırım harcamalarıyla sınırlı olarak yatırım döneminde diğer gelirlere uygulanacak indirimli oranla sağlanacak vergi tasarrufunun sınırlarını artırmıştır. Düzenlemeyle ayrıca, 1. Bölgede bu yıllarda yapılacak yatırımlar nedeniyle, diğer gelirlere indirimli oranın uygulanabilmesine olanak sağlanmıştır.

2015/7496 sayılı Kararla yapılan düzenleme çerçevesinde, 2015-2016 yılları yatırım harcamaları için indirimli gelir veya kurumlar vergisi oranı, gerçekleşen yatırım harcaması tutarını aşmayacak şekilde, yatırım döneminde belirli sınırlar içinde, diğer gelirlere uygulanması mümkün olmuştur.

Öte yandan, 05.10.2016 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 2016/9139 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla, 2012/3305 sayılı Kararın yukarıda bahsedilen geçici 5. maddesi yürürlükten kaldırılmış, 15. maddesinde yapılan değişiklikle, gerçekleşen yatırım harcaması tutarını aşmamak ve toplam yatırıma katkı tutarının %80'ini geçmemek üzere yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli oran uygulanması sağlanmıştır.

22.02.2017 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 2017/9917 sayılı Kararla da imalat sanayi yatırımları için, 2017, 2018 ve 2019 harcamalarıyla sınırlı olarak, yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde diğer kazançlara uygulanacak oranı %100 olarak belirlenmiş, 1950 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla da belirlenen oranın 2022 yılı sonuna kadar uygulanması öngörülmüştür. 2023 yılı ve devamı için yeni bir uzatma yapılmamış olup, 2023, 2024 ve 2025 yılları harcamaları için artırımlı oranlar uygulanmayacaktır.

Yukarıda da belirtildiği gibi, indirimli oranın kural olarak yeni yatırımdan elde edilecek kazanç uygulanması ve diğer kazançlara sadece yatırım döneminde uygulanması olanağı, yeni yatırımdan elde edilen kazancın diğer kazançlardan ayrı olarak hesaplanmasını gerektirmektedir. Komple yeni yatırımlarda bu hesap yapılabilir olmakla birlikte, diğer yatırım cinslerinde bu hesabı yapmak kolay olmayacaktır. Bu zorluğu gidermek üzere yapılan düzenlemede, aşağıdaki yöntem öngörülmesiyle birlikte, bu yöntemin uygulaması da tartışmaya açık sonuçlar doğurmaktadır.

Maddenin dördüncü fıkrasında yapılan düzenlemeye göre;

- Tevsi yatırımlarda, elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, indirimli oran bu kazanç uygulanacak,
- Kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde ise indirimli oran uygulanacak kazanç, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına oranlanması yoluyla bulunacaktır.

Yapılan düzenlemeyi formüle edecek olursak;

$$\text{İndirimli oran uygulanacak kazanç tutarı} = (\text{Yapılan tevsi yatırım tutarı} / \text{Toplam sabit kıymet tutarı}) \times \text{Toplam kazanç tutarı}$$

olmaktadır.

Gelir İdaresi açıklamalarına göre;

- Formülün payında yer alan “**yapılan tevsi yatırım tutarı**” kavramı, indirimli kurumlar vergisi açısından yatırım harcaması kabul edilen, teşvik belgesi kapsamında yapılan harcama tutarını,
- Formülün paydasında yer alan “**toplam sabit kıymet tutarı**” ifadesi ise, teşvik belgesi kapsamında yapılan yatırım harcamaları dahil, **amortisman konuna giren iktisadi kıymetlerin toplam tutarını**,

ifade etmektedir.

Buna göre örneğin boş arsa ve arazi tutarı, toplam sabit kıymet tutarının hesaplanmasında dikkate alınmamaktadır.

Öte yandan, toplam sabit kıymet tutarının hesabında ayrılan amortisman tutarının ne şekilde dikkate alınacağı da açık değildir. Gelir İdaresi Başkanlığınca verilen özelgelere, yatırımın kısmen işletilmesinden elde edilen kazancın ayrı tespitinin söz konusu olmadığı durumda, Devletçe karşılanacak tutarın tespitinde; amortisman uygulaması ile ilişkilendirilmeksizin, yapılan tevsi yatırıma ait tutarların, **dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan amortisman düşülmemiş toplam sabit kıymet tutarına** (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle indirimli oran uygulanacak kazancın belirlenmesi gerektiği belirtilmektedir. Konu tartışmalı olup, toplam sabit kıymet tutarının amortismanlar düşülmeden önceki tutar olduğu sonucuna varan mahkeme kararları olduğu gibi sabit kıymetlerin net defter değerleri toplamıdır sonucuna varan kararlar da bulunmaktadır.

### **ac) İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı Uygulamasına Başlama Tarihi**

Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen 32/A maddesi hükmüne göre, indirimli kurumlar vergisi oranı uygulamasına, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren başlanacaktır.

Buna göre, teşvikten yararlanmaya başlamak için yatırımın tamamlanması veya tamamlama vizesinin yapılmış olması koşulu bulunmamaktadır.

### **b) 24.07.2025 Tarihi Sonrası Alınan Yatırım Teşvik Belgelerine Uygulanan İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı**

24.07.2025 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 7555 sayılı Kanun'la, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinde yapılan değişikliklerle;

- İndirimli kurumlar vergisi uygulamasının, indirim hakkının kullanılabilceği ilk hesap döneminden itibaren en fazla on hesap dönemiyle sınırlandırılmış ve kurumlar vergisi indirim oranının asgari kurumlar vergisi uygulamasına da uyumlu olarak % 60 olarak belirlenmiş,
- Kazanç bulunmasına rağmen yararlanılmayan yatırıma katkı tutarlarının izleyen dönemlerde dikkate alınmaması öngörülmüş,
- Yatırım teşvik belgesi kapsamında hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının %50'sini ve hakedilen yatırıma katkı tutarını geçmemek üzere; indirim hakkının kullanılabilceği ilk hesap dönemi dahil dördüncü hesap döneminin sonuna kadar, kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulamak konusunda Cumhurbaşkanına yetki verilmiştir.

Yapılan düzenlemeye göre;

- Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara en fazla dört yıl indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanacak olup bu uygulama, on yıllık toplam süre sınırını değiştirmemektedir.
- Diğer kazançlara indirimli oran uygulamasında, yatırım döneminde veya işletme döneminde olunmasının bir önemi yoktur.

Özetlenen değişiklikler, 16.06.2025 tarihinden önce başvurusu yapılmış ve reddedilmemiş olanlar hariç, yayımı tarihinden itibaren alınan yatırım teşvik belgelerine uygulanmak üzere 24.07.2025 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

7555 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikler, 04.09.2025 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 24 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yapılmış olup, Tebliğde yapılan açıklamalardan dikkat çekici bazı konular aşağıda özetlenmiştir.

- İndirim hakkına ilişkin on yıllık sınırlama, indirim hakkının kullanılabilceği ilk hesap döneminden başlamaktadır. Tebliğin 32.2. bölümünde yer alan 4 numaralı örnekte indirim hakkının kullanılabilceği ilk hesap dönemi, **yatırıma başlanıp indirim hakkının kullanılabilceği matrahın çıktığı ilk hesap dönemi** olarak açıklanmıştır.
- On yıllık süreye yönelik sınırlama, **her bir yatırım teşvik belgesi bazında** ayrı ayrı belirlenmektedir.
- Kazanç bulunmasına rağmen yararlanılmayan yatırıma katkı tutarları izleyen dönemlerde dikkate alınmaz. Buna göre, ilgili hesap dönemlerinde faydalanma imkânı bulunmakta iken faydalanılmayan yatırıma katkı tutarlarının, izleyen dönemlerde kullanılması mümkün değildir.
- Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançların yanı sıra toplam yatırıma katkı tutarının Cumhurbaşkanı Kararı ile belirlenen kısmına ilişkin olarak, dört hesap dönemiyle sınırlı şekilde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara da indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkündür.
- 24.07.2025 tarihinden itibaren alınan yatırım teşvik belgeleri kapsamında yatırıma fiilen başlanılan tarihten itibaren, hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben;
  - a) Toplam yatırıma katkı tutarının Cumhurbaşkanı Kararı ile belirlenen oranını geçmemek ve
  - b) Hak edilen yatırıma katkı tutarını aşmamak

üzere, indirim hakkının kullanılabilceği ilk hesap dönemi dahil dördüncü hesap döneminin sonuna kadar, diğcr faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkündür.

Tebliğde yukarıda ifade edilen sınırlar şu şekilde formüle edilmiştir:

**1. Sınır:**

$$\begin{array}{l} \text{Diğcr faaliyetlerden elde edilen kazançlar} \\ \text{için yararlanılabilecek yatırıma katkı} \\ \text{tutarı} \end{array} = \frac{[(\text{Toplam yatırım harcaması} \times \text{Yatırıma katkı oranı}) \times \text{Belirlenen oran}]}{1}$$

**2. Sınır:**

Hak edilen yatırıma katkı tutarı = Yatırım harcaması x yatırıma katkı oranı

- Tebliğde, indirim hakkının kullanılabilceği ilk hesap dönemi dahil dördüncü hesap döneminin sonuna kadar olan süre, **yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırıma fiilen başlanılan tarihi içeren hesap döneminin başından, dördüncü hesap döneminin sonuna kadar olan dönem** kapsadığı açıklanmış, verilen örnekte ise **yatırıma fiilen başlanılan dönemde matrah bulunmaması halinde matrah çıkan ilk hesap döneminin başı sürenin başlangıcı** olarak dikkate alınmıştır.
- Toplam yatırıma katkı tutarının dört hesap dönemi içinde diğcr faaliyetlerden elde edilen kazançlar için kullanılmayan kısmı, hak kazanılan yatırıma katkı tutarını aşmamak üzere, ilk dört hesap dönemi dahil on hesap dönemi içerisinde bu yatırımın işletilmesinden elde edilecek kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kullanılması mümkündür.
- İndirimli vergi oranı uygulamasında, mükelleflerin yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarının işletilmesinden elde edilen kazançları dışında kalan tüm kazançları, diğcr faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak kabul edilmektedir.

Dolayısıyla, yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlara, ilgili teşvik belgesinde yer alan vergi indirim oranı dikkate alınarak indirimli vergi uygulanması, yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlar ise indirimli vergi uygulamasında diğcr faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak değerlendirilmemektedir.

- Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımların tamamlanmış ve indirimli vergi oranı uygulanmak suretiyle yatırıma katkı tutarlarının tamamının kullanılmış olması veya on yıllık sürenin dolması halinde, bu yatırımlardan, hak kazanılan yatırıma katkı tutarının tamamının kullanıldığı veya on yıllık sürenin dolduğu hesap döneminden itibaren elde edilen kazançlar, indirimli vergi uygulamasında diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak değerlendirilmektedir.
- Mükelleflerin birden fazla yatırım teşvik belgesinin bulunması ve indirim hakkının kullanılabileceği ilk hesap dönemi dahil dördüncü hesap döneminin sonuna kadar diğer faaliyetlerden elde edilen kazancın yetersiz olması durumunda, **hangi teşvik belgesine öncelik verileceği mükellefler tarafından serbestçe** belirlenebilmektedir. Mükelleflerin tercih ettikleri teşvik belgesinde yer alan vergi indirim oranına göre ve mevzuatta belirlenen sınırlar dâhilinde, diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına indirimli vergi oranı uygulanabilir.
- 24.07.2025 tarihinden itibaren alınan teşvik belgelerinde, yatırımı devreden ve devralan için birlikte toplam on yıllık süreyle sınırlı olmak kaydıyla, hak kazanılan yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar, indirimli oranda kurumlar vergisi uygulanabilmektedir.
- 24.07.2025 tarihinden itibaren alınan teşvik belgelerinde on yıllık süreyle sınırlı olarak indirimli oranda kurumlar vergisi uygulanabildiğinden, on yıllık sürenin dolduğu hesap döneminden sonra, diğer vergi borçlarından terkin yoluyla yatırıma katkı tutarının kullanılması mümkün değildir.

## 20. Vergiye Uyumlu Mükellefler İçin Vergi İndirimi

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121. maddesinde yer alan düzenlemeyle, vergiye uyumlu mükelleflere, yıllık kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'i oranında indirim olanağı sağlanmıştır.

Yapılan düzenlemeye göre vergi indiriminden; finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere bütün kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilmektedir.

Vergi indiriminden yararlanabilmek için aşağıdaki koşulların gerçekleşmiş olması gerekmektedir:

- a) İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması.
- b) İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıl içinde kesinleşmiş olması koşuluyla vergi beyannamelerindeki vergi türleri itibariyle ikmalen, re'sen

veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması (Kesinleşen tarhiyatların, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl için geçerli olan, birinci fıkradaki indirim tutar sınırının %1'ini aşmaması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmamaktadır.)

c) İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibariyle, vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması.

d) Vergi aslı (vergi cezaları ile fer'i alacaklar dahil) 1.000 liranın üzerinde vadesi geçmiş borç bulunmaması.

Vergi indiriminden yararlanabilmek için aranan koşullardan beyan üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenme süresi, daha önce beyan süresi ile sınırlıyken, 7194 sayılı Kanun'la yapılan düzenlemeyle ödeme süresi yukarıda belirtilen şekilde değiştirilerek, indirimin hesaplanacağı beyannamenin verileceği tarihe kadar uzatılmıştır.

7194 sayılı Kanun'la ayrıca, beyannamelerin zamanında verilmesi ve tahakkuk eden verginin belirlenen zamanda ödenmesi koşulunda dikkate alınan beyanname ve vergiler sınırlandırılmıştır.

Değişiklik öncesi düzenlemede vergi beyannamesi ve vergi ibarelerinin, Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken vergi beyannameleri ile bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri ifade ettiği hükmü yer alırken, yeni düzenlemeyle, maddede geçen vergi beyannameleri ibaresinin, yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri, geçici vergi beyannameleri, muhtasar, muhtasar ve prim hizmet beyannameleri ile Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi beyannamelerini; vergi ibaresi, anılan Bakanlığa bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri ifade edeceği hükme bağlanarak vergi ve beyanname türleri sınırlandırılmıştır.

Yasal düzenlemeye göre vergi indirimi şu şekilde uygulanmaktadır:

- Koşulları sağlayan mükellefler, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinin %5'i oranında vergi indirimi tutarını hesaplayacaktır. Bu tutar, 01.01.2026 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere 12.000.000 liradan fazla olamayacaktır.
- Hesaplanan vergi indirimi tutarı, bu beyannameler üzerinden ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilecektir.

- Vergi indirimi tutarının ödenmesi gereken vergiden fazla olması halinde kalan tutar, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilecektir.
- Bu süre içerisinde mahsup edilemeyen tutarlar red ve iade edilmeyecektir.

## **21. Vergi Mahsubu**

Beyannamenin Vergi Bildirimi tablosunda mahsup edilecek vergiler üç başlık altında toplanmıştır. Bu başlıklar;

- Yabancı ülkelerde ödenen vergilerden mahsup edilecek kısım
- Yıl içinde kesinti yoluyla ödenen vergiler ve
- Geçici vergi.

Yurt içinde kesilen vergilerin mahsubuna ilişkin düzenleme Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 34. maddesinde, yurt dışında ödenen vergilerin mahsubuna ilişkin düzenleme ise aynı Kanun'un 33. maddesinde yapılmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 34. maddesinde yapılan düzenlemeye göre; beyannamede gösterilen kazançlardan kaynağında kesilmiş olan vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edileceği, mahsubu yapılan miktarın kurumlar vergisinden fazla olması halinde aradaki farkın vergi dairesince mükellefe bildirileceği ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine iade olunacağı hükme bağlanmıştır.

Söz konusu maddede mahsup ve iadeyle ilgili düzenlemeleri yapma konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığına oldukça geniş yetkiler verilmiş olup, Bakanlık bu yetkisini 252 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğiyle kullanmıştır.

Genel Tebliğde yapılan düzenlemelere göre;

- Yıllık beyanname ile beyan edilen kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergiden yıl içinde kesilen vergilerin mahsup edilebilmesi için, kesilen verginin beyannameye dahil edilen kazanca ilişkin olması gerekir.
- Kesilen vergilerin, yıllık kurumlar vergisinden mahsubunda mükelleflerin kendilerinden yapılan

vergi tevkifatı ile ilgili olarak kesintiyi yapan vergi sorumlularının adı-soyadı veya unvanını, bağı olduğu vergi dairesini ve vergi kimlik numaralarını, kesintiye esas alınan brüt tutarları, kesilen vergileri ve kesinti yapılan dönemleri gösteren bir tabloyu yıllık beyannamelerine eklemeleri gerekli ve yeterlidir.

- Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden ilgili hesap dönemine ilişkin geçici vergi dönemlerinde ödenen geçici vergi mahsup edilir. Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tahakkuk ettirilmiş geçici verginin ödenmiş olması gerekmektedir.
- Tahakkuk ettirilmiş ancak ödenmemiş olması dolayısıyla yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup olanağı bulunmayan geçici vergi tutarları terkin edilir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 33. maddesinde yer alan düzenlemeye göre;

- Yurt dışında elde edilerek Türkiye'de vergilendirilecek kazançlar için daha önce mahallinde ödenen vergiler, Türkiye'de bu kazançlar nedeniyle hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.
- Mahsup edilebilecek yurt dışında ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, hiçbir surette yurt dışında elde edilen kazançlara, kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacaktır.
- Yurt dışında elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmiş olması halinde, bu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen vergiler yurt içinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmeyecektir.

Saygılarımızla,

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