

Kurumlar Vergisi Genel Tebliğı (Seri No: 25)

25 Mayıs 2026



Özet

28 Temmuz 2024 tarihli ve 7524 sayılı Kanun ile 4 Aralık 2025 tarihli ve 7566 sayılı Kanun'la Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılan bazı düzenlemelere ilişkin açıklamaları içeren Kurumlar Vergisi Genel Tebliğ, 24 Mayıs 2026 tarihli Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

Kapsam

28.07.2024 tarihli ve 7524 sayılı Kanun ile 04.12.2025 tarihli ve 7566 sayılı Kanun'la Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılan düzenlemelere ilişkin açıklamaları içeren Kurumlar Vergisi Genel Tebliğ, 24.05.2026 tarihli Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

Tebliğde yer alan açıklamalar aşağıda özetlenmiştir.

1. Yatırım Fon ve Ortaklıkları Kazançlarına İlişkin İstisnalar

a) Yasal Düzenleme

02.08.2024 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 7524 sayılı Kanun'la, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin (d) bendinde yapılan değişiklik, bentte yer alan istisnanın, fon ve ortaklıkların (emeklilik yatırım fonları hariç) sahip oldukları taşınmazlardan elde ettikleri kazançların en az %50'sinin, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı izleyen ikinci ayın sonuna kadar, kâr payı olarak dağıtılması şartına bağlanmıştır. Yapılan düzenlemeye göre, bu koşula uyulmaması durumunda, istisnadan yararlanılması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, ziyaa uğramış sayılmaktadır.

Yapılan değişiklik ayrıca, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin (d) bendine eklenen hükme paralel olarak, aynı maddenin (a) bendi de değiştirilerek, kâr dağıtım koşulunu sağlayamadığı için istisnadan yararlanamayan yatırım fon ve ortaklıklarından kâr payı elde eden kurumların, iştirak kazançları istisnasından yararlanmalarına olanak sağlanmış, değişiklikler 01.01.2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere, yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Yapılan düzenlemeler çerçevesinde istisnadan yararlanmak için diğer kazançların dağıtımı zorunlu değildir. Dolayısıyla, kazançları taşınmazlardan elde edilen kazançların dışındaki gelirlerden oluşan fon ve ortaklıklar için, kâr dağıtımı şartı önemini kaybetmektedir.

b) Tebliğde Yapılan Açıklamalar

Yayımlanan Tebliğde, yukarıda özetlenen yasal düzenlemeye ilişkin açıklamalar yer almaktadır. Söz konusu açıklamalardan dikkat çeken bazı konular şöyle özetlenebilir:

- **Kâr dağıtımına esas taşınmaz kazancı:** Kâr dağıtımına esas taşınmaz kazancı, taşınmazlardan elde edilen hasılat, bu faaliyet nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunan tutardır. Taşınmazlara ilişkin faaliyetin veya toplamda tüm faaliyetlerin zararlı sonuçlanması halinde, istisna uygulamasında kâr dağıtımı şartı söz konusu değildir.
- **Toplam kazancın taşınmazlardan elde edilen kazançtan düşük olması:** Taşınmazlara ilişkin faaliyetlerin kâr, diğer faaliyetlerin ise zararlı sonuçlanması ve toplam kazancın taşınmazlardan elde edilen kazançtan düşük olması halinde, kazancın yarısının dağıtılması istisna açısından yeterlidir.
- **Müşterek genel giderlerin dağıtımı:** Taşınmazlara ilişkin faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yürütülmesi halinde, müşterek genel giderlerin, bu faaliyetlerle ilgili olarak cari yılda oluşan maliyetlerin birbirine oranı esas alınarak dağıtılması gerekmektedir.
- **Amortismanların dağıtımı:** Taşınmaz faaliyetleri ile bu kapsama girmeyen faaliyetlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanlarının bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerekmektedir. Hangi işlerde ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanların ise müşterek genel giderlerle birlikte dağıtımına tabi tutulmalıdır.
- **Kazancın zamanında dağıtılmaması:** Kazancın öngörülen sürede dağıtılmaması durumunda, istisnadan yararlanılması mümkün değildir.
- **Avans kâr payı dağıtımı:** 01.01.2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara ilişkin avans kâr payları, kâr dağıtımının hesaplanmasında dikkate alınır.
- **Taşınmaz geliri bulunmayan fon ve ortaklıklar:** Faaliyet alanı gereği portföyüne veya aktifine taşınmaz dahil edemeyen ve inşaat projeleri yapamayan, dolayısıyla taşınmaz geliri bulunmayan fon ve ortaklıklar için kâr dağıtımı şartı aranmamaktadır.

- **İstisna için dağıtılması gereken kazancın tespiti:** Dağıtılması gereken kazancın tespitinde, Türk Ticaret Kanunu uyarınca ayırması zorunlu olan kanuni yedek akçeler dikkate alınabilecek ve taşınmaz gelirlerine isabet eden kanuni yedek akçe tutarı düşüldükten sonraki kazancın %50'si dağıtımına konu edilecektir. Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımını sayılmadığından, kâr paylarının sermayeye eklenmesi suretiyle kâr dağıtım şartının sağlanması söz konusu değildir. Sermaye piyasası mevzuatına göre belirlenen net dağıtılabilir kâr esas alınarak kar dağıtımını yapılması mümkündür. Ancak net dağıtılabilir kârın, Vergi Usul Kanunu'na göre tutulan kayıtlar kapsamında tespit edilen kâr tutarını aşmaması gerekir. Sermaye piyasası mevzuatına göre belirlenen net dağıtılabilir kârın, Vergi Usul Kanunu'na göre tutulan kayıtlar kapsamında tespit edilen kârdan daha düşük olması halinde, sermaye piyasası mevzuatına göre belirlenen net dağıtılabilir kârın dikkate alınacağı tabiidir.

2. İstisna Uygulamalarında Kâr ve Zararların Değerlendirilmesi

Tebliğ ile 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “5.17. Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara isabet eden giderlerin diğer kazançlardan indirilememesi” başlıklı bölümünden sonra gelmek üzere, “5.18. İstisna uygulamalarında kar ve zararların değerlendirilmesi” başlıklı bir bölüm eklenmektedir.

Eklenen bölümde;

- Kurumlar vergisi yönünden istisnalar, belirli bir faaliyete özgülenen istisnalar ve işlem bazında uygulanan istisnalar olarak gruplanmakta,
- İstisnanın belirli bir faaliyete özgülenmesi durumunda, ilgili faaliyetin bir bütün halinde değerlendirilmesi ve kazancın bu bütünlük çerçevesinde tespit edilmesi gerektiği, işlem bazında uygulanan istisnalarda ise kazanç ve istisnanın her bir işlem bazında belirlenmesi gerektiği,

belirtildikten sonra, her iki gruba dahil istisnalar sıralanmış, her iki grup istisnalarla ilgili birer örnek verilmiştir. Tebliğde;

- Faaliyete özgülenen istisna örneğinde, teknoloji geliştirme bölgesinde biri kârlı (2.500.000 TL) diğeri zararlı (1.000.000 TL) sonuçlanmış iki Ar-Ge projesi olan bir kurumda, istisna kapsamındaki projeden doğan zararın bu kapsamdaki kazançtan mahsup edilmesi, net kazanç tutarının ($2.500.000 - 1.000.000 = 1.500.000$ TL) ise beyannamenin ilgili satırına yazılarak istisnanın uygulanması,

- İşlem bazında uygulanan istisna örneğinde, aktifinde yer alan iki taşınmazdan birini kârlı (3.500.000 TL) diğerini zararlı (1.500.000 TL) olarak satan bir kurumda, birinci taşınmaz satışından kaynaklı kazancın (3.500.000 TL) istisna uygulamasına konu edilmesi, ikinci taşınmaz satışından kaynaklı zarar tutarının (1.500.000 TL) ise beyannamede kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması,

gerektiği açıklanmıştır.

3. Asgari Kurumlar Vergisinden İndirilen Yatırıma Katkı Tutarının Tespiti

a) Yasal Düzenleme

02.08.2024 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 7524 sayılı Kanun'la Kurumlar Vergisi Kanunu'na 32/B maddesinden sonra gelmek üzere eklenen "Yurt içi asgari kurumlar vergisi" başlıklı 32/C maddesiyle;

- Kanun'un 32 ve 32/A maddeleri hükümleri dikkate alınarak hesaplanan kurumlar vergisinin, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının % 10'undan az olmaması,
- Hesaplanan yurt içi asgari kurumlar vergisinden, diğer bazı vergiler yanında, 02.08.2024 tarihinden önce alınmış olan teşvik belgelerindeki yatırıma katkı tutarlarının kullanılması nedeniyle 32/A maddesi hükmüne istinaden ilgili hesap döneminde alınmayan verginin indirilmesi ve ödenmesi gereken yurt içi asgari kurumlar vergisinin bu şekilde belirlenmesi,

öngörülmüştür.

Düzenleme, 2025 yılı vergilendirme dönemi kurum kazançlarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

b) Tebliğde Yapılan Açıklamalar

Yayımlanan Tebliğde, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Tebliğine eklenen "32.5.7. Asgari kurumlar vergisinden indirilen yatırıma katkı tutarının tespiti" başlıklı bölümde, yukarıda özetlenen düzenlemeye ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

Tebliğde;

- Hesaplanan asgari kurumlar vergisinden indirilen yatırıma katkı tutarının tespitinde, 02.08.2024 tarihinden önce mevcut yatırım teşvik belgelerinde kayıtlı olan yatırım tutarının dikkate alındığı,

- Bu tarihten sonra yatırım teşvik belgesinde gerçekleştirilen revizeler sonucundaki artışların hesaplamaaya dahil edilmemesi gerektiği,
- Buna göre, teşvik belgesini 02.08.2024 tarihinden önce alan ve bu tarihten sonra revize eden mükelleflerin, 32/A maddesine göre alınmayan vergilerini, 02.08.2024 öncesi yatırıma katkı tutarını dikkate almak veya oranlama yapmak suretiyle tespit etmelerinin mümkün olduğu,

belirlenmiş, her iki tespit yöntemi bir örnekle açıklanmıştır.

4. Nakit Sermaye Artışında Faiz İndiriminin Dördüncü Geçici Vergi Döneminde Yapılabilmesi

19.12.2025 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 7566 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikte, dördüncü geçici vergi dönemi beyanı yeniden getirilmiştir.

Tebliğde, nakit sermaye artışında faiz indirimi uygulamasının, dördüncü geçici vergi döneminde kullanılabileceği 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde ilgili yere işlenmektedir.

İlgili Tebliğ metnine aşağıdaki link vasıtasıyla ulaşabilirsiniz.

- **Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 25)**

Saygılarımızla,

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