



BAGIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

SİNERJİ SİRKÜLER RAPOR

Sirküler Tarihi: 10.03.2025

Sirküler No : 2025/13

ASGARİ KURUMLAR VERGİSİ MATRAHININ TESPİTİNDE GEÇMİŞ YIL ZARARLARININ KURUM KAZANCINDAN DÜŞÜLEMEYECEĞİNE YÖNELİK TEBLİĞ HÜKMÜNÜN YÜRÜTMESİ DANIŞTAY 3. DAİRESİNCE DURDURULDU

1. Asgari Kurumlar Vergisi Uygulaması:

Bilindiği üzere 02.08.2024 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 7524 sayılı Kanun'un 36. maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanunu'na 32/C maddesi eklenmiş ve eklenen bu madde hükmü ile 2025 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kurum kazançlarına uygulanmak üzere asgari kurumlar vergisi ihdas edilmiştir. Anılan düzenlemeye göre mükelleflerin hesaplanan kurumlar vergisi, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %10’undan az olamayacaktır.

28/9/2024 tarihli Resmi Gazete’de “Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 23)” yayımlanmıştır. Bu Tebliğ ile 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’ne, asgari kurumlar vergisi uygulamasına yönelik düzenlemelere ilişkin açıklamaların yer aldığı “32.5. Yurt içi asgari kurumlar vergisi” başlıklı bölüm eklenmiştir.

Kurumlar vergisi mükellefleri, kurum geçici ve kurumlar vergisi beyannamelerinde Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32. ve 32/A maddeleri hükümlerini dikkate alarak kurumlar vergilerini hesaplayacaklardır.

Aynı beyannamelerde, ticari bilanço karı/zararına kanunen kabul edilmeyen giderlerini ekleyeceklerdir.



BAGIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Bu tutarın sıfırdan büyük olması halinde, bu tutardan asgari kurumlar vergisi kapsamı dışında bulunan ve aşağıda belirtilen istisna ve indirimler düşülecektir. Kalan bir tutar bulunması halinde bu tutara %10 oranı uygulanmak suretiyle asgari kurumlar vergisi hesaplanacaktır.

Hesaplanan asgari kurumlar vergisinden, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32. ve 32/A maddeleri hükümleri dikkate alınarak indirimli oran uygulamaları nedeniyle alınmayan vergi tutarları düşüldükten sonra kalan tutarın mükellefin beyanı üzerine hesaplanan vergi tutarını aşması halinde, aşan fark tutar kadar asgari vergi hesaplanacaktır.

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

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

Yurt içi asgari kurumlar vergisi matrahından düşülecek indirim ve istisnalar:

Yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplanırken aşağıdaki istisna ve indirimler asgari kurumlar vergisi matrahından düşülecektir:

- İştirak Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-a)
- Emisyon Primi Kazancı (K.V.K. Mad. 5/1-ç)
- Yatırım Fon ve Ortaklığı Portföy İşletmeciliği Kazancı (K.V.K. Mad. 5/1-d) (Sahip olunan taşınmazlardan elde edilen kazançlar hariç)
- Kooperatiflerde risturn istisnası (KVK Md.5/1-i)
- Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerden Doğan Kazançlarda İstisna (Finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları, kalkınma ve yatırım bankaları ile varlık kiralama şirketlerinin dahil olduğu işlemleri K.V.K. Mad. 5/1-j ve k)
- Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlar
- Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazançlar
- Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Sağlanan Kazançlar



BAGIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

- Ar-Ge ve Tasarım İndirimi
- Girişim Sermayesi Fonu Olarak Ayrılan Tutarlar (K.V.K. Mad. 10/1-g)
- Korumalı İşyeri İndirimi (K.V.K. Mad. 10/1-h)

Yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplamasında kurum kazancından düşülmeyen istisna ve indirimler:

Tebliğin iptal davamıza konu paragraf düzenlemesini de içeren "32.5.6. Yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplamasında kurum kazancından düşülmeyen istisna ve indirimler" başlıklı bölümünde aynen aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:

"32.5.6 Yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplamasında kurum kazancından düşülmeyen istisna ve indirimler

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

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

- a) Yurt dışı iştirak kazançları istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-b)*
- b) Yurt dışı iştirak hissesi satış kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-c)*
- c) Yatırım fon ve ortaklıklarının kazanç istisnası (taşınmazlardan elde edilen kazançlar) (5520 sayılı Kanun madde 5/1-d)*
- ç) Taşınmaz, iştirak hisseleri ve fon satış kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-e)*

BAGIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

- d) Bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine veya TMSF'ye borçlu durumda olanların taşınmaz veya iştirak hisselerinin satış kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-f)
- e) Yurt dışı şube kazançları istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-g)
- f) Yurt dışı inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetler kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-h)
- g) Eğitim ve öğretim kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-ı)
- ğ) Yabancı fon kazançlarının vergilendirilmesinde yönetici şirketlere ilişkin kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/A)
- h) Sınai mülkiyet hakları satış kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/B)
- ı) Kur korumalı mevduat ve katılım hesaplarından elde edilen kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun geçici madde 14)
- i) Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazanç istisnası (193 sayılı Kanun geçici madde 76)
- j) Araştırma altyapılarının Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarda istisna (6550 sayılı Kanun geçici madde 1/a)
- k) Özel Kanunlarda yer alan ve asgari vergi matrahına dâhil edilmesi gereken diğer istisnalar

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde sayılan yatırım fon ve ortaklıklarının istisna kapsamında taşınmazlarından elde ettikleri kazançları, asgari kurumlar vergisinin kapsamındadır.

Yatırım fon ve ortaklıklarının, ticari mal niteliğinde olanlar dâhil sahip oldukları taşınmazlardan elde ettikleri kazançlar; taşınmaz alım satım kazançları, kira gelirleri, taşınmaza dayalı hakların devir ve temlikinden elde edilen kazançlar, taşınmaz inşaat



BAGIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

projelerinden elde edilen gelirler, taşınmaz işletme gelirleri gibi doğrudan taşınmazlardan elde ettikleri kazançlardır.

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

- a) Sponsorluk harcamalarında indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-b)
- b) Bağış ve yardımlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-c)
- c) Eğitim ve sağlık tesisleri ile yurt inşaatlarına ilişkin bağış ve yardımlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-ç)
- ç) Kültür ve turizm amaçlı bağış ve yardımlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-d)
- d) Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına yapılan bağışlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-e)
- e) Kızılay Derneği ile Yeşilay Cemiyetine yapılan nakdi bağış ve yardımlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-f)
- f) Yurt dışına verilen yazılım, mühendislik, eğitim ve sağlık hizmetleri kazanç indirimi (5520 sayılı Kanun madde 10/1-ğ)
- g) Nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi (5520 sayılı Kanun madde 10/1-ı)
- ğ) İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde faaliyette bulunan kurumların elde ettiği kazançlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-i)
- h) Yatırım indirim istisnası (193 sayılı Kanun mülga madde 19, geçici madde 61 ve geçici madde 69)
- ı) Teknogirişim sermaye desteği indirimi (5746 sayılı Kanun madde 3/5)
- i) Teknokent sermaye desteği indirimi (4691 sayılı Kanun geçici madde 4)

BAGIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

j) *Özel Kanunlarda yer alan ve asgari vergi matrahına dâhil edilmesi gereken diğer indirimler*

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

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

2. Asgari Kurumlar Vergisi Matrahının Tespitinde Geçmiş Yıl Zararlarının Kurum Kazancından Düşülemeyeceğine Yönelik Tebliğin Yukarıdaki Paragraf Düzenlemesinin ve İlgili Örneklerin Yürütmesi Danıştay 3. Dairesince Durduruldu:

Danıştay 3. Dairesi 10.02.205 tarih ve 2024/5700 Esas No.lu Kararı ile asgari kurumlar vergisi matrahının tespitinde geçmiş yıl zararlarının kurum kazancından düşülemeyeceğine yönelik Tebliğin yukarıdaki paragraf düzenlemesinin ve ilgili örneklerin yürütmesini oy birliği ile durdurdu. Yürütmeyi durdurma kararının esas yönünden verilmiş bir karar gibi kaleme alınmış olması, nihai kararın da Tebliğin ilgili bölümlerinin iptali yönünde çıkacağını gösteriyor.

Danıştay yürütmeyi durdurma kararı verirken vergilemede yasallık ilkesine atıf yapmış; ayrıca geçmiş yıllar mali zararlarının asgari kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirilememesinin ticari bilanço zararı üzerinden %10 oranında vergi alınmasına yol açacağı; kurumlar vergisinin konusunun Kanun'un 1. maddesinde sayılan kurum kazançları olduğu dikkate alındığında, geçmiş yıl zararından dolayı vergiye tabi kazancı olmayan bir mükellefin dava konusu düzenleme nedeniyle vergi ödemek zorunda kalacağı hususlarına vurgu yapmıştır.



BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Saygılarımızla,

SİNERJİ
Bağımsız Denetim
Danışmanlık ve Yeminli
Mali Müşavirlik Ltd. Şti.