

2025 Yılında Elde Edilen Kurum Kazançlarına Uygulanacak Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi Müessesesi Hakkında Getirilen Düzenlemeler

2 Ağustos 2024 tarihli Resmi Gazete' de yayımlanan 7524 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen 32/C maddesi ile "Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi" müessesesi ihdas edilmiştir. Ayrıca 28 Eylül 2024 tarihli resmi gazetede yayımlanan 23 seri numaralı tebliğ ile düzenlemeye açıklık getirilmiştir.

1- Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi Uygulamasına Başlangıç tarihi:

Kurumlar vergi mükellefleri **01 Ocak 2025 itibaren elde ettikleri** kurum kazancı üzerinden Yurt içi asgari kurumlar vergisine tabi olacaklardır.

Özel hesap dönemine tabi olan kurumların ise 2025 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına asgari kurumlar vergisi uygulanacaktır. **Geçici Vergi Dönemlerinde Asgari Kurumlar Vergisi Hesaplanacaktır.**

2- Yurtiçi Asgari Kurumlar Vergisinin Mükellefleri:

- Kurumlar Vergisi Kanununda sayılan mükelleflerdir.
- Türkiye'de elde ettikleri kazançlarını kurumlar vergisi beyannamesi ile **beyan etmek zorunda olan dar mükellef kurumlar da** asgari kurumlar vergisine tabi olacaktır.
- Ayrıca, Kurumlar Vergisi Kanununun 30.maddesinde yer alan ve vergisi tevkif suretiyle alınan kazanç ve iratların beyanı dar mükelleflerin tercihine bırakılmıştır. Dar mükellef kurumların söz konusu kazanç ve iratlar nedeniyle beyanname vermeleri halinde, bu kurumlar da asgari kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Kurumlar vergisinden muaf olan kurumlar vergisi mükellefleri için asgari vergi hükümleri uygulanmayacaktır.

3- İlk Defa Faaliyete Başlayan Kurumlar:

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

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

4- Tasfiye, Birleşme, Devir ve Tam Bölünme İşlemleri Nedeniyle Verilen Beyannamelerinde Asgari Kurumlar Vergisi Hesaplanacaktır.

5- Hasılat Esasına Göre Vergilendirilen Kurumlar Vergisi Mükellefleri:

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

6- Yüzde beş Uyumlu Mükellef Vergi İndirimi Asgari Kurumlar Vergisi İçin de Uygulanacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121.maddesi kapsamında yüzde 5 vergi indirimi hakkı bulunan kurumlar, hesaplanan asgari kurumlar vergisi için de bu haklarını kullanabileceklerdir.

7- Hesaplanan Asgari Vergiden aşağıdaki **vergiler Mahsup Edilebilecektir:**

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

8- Hesaplanan Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisinden **İndirilecek Vergiler:**

- KVK M. 32/6'ya göre, payları BİST'te ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurumlar için belli bir süreye kadar 2 puan indirimli kurumlar vergisi oranı uygulaması nedeniyle alınmayan vergi,
- KVK M. 32/7'ye göre, **ihracat yapan kurumlar için 5 puan indirimli kurumlar vergisi oranı uygulaması** nedeniyle alınmayan vergi,
- KVK M. 32/8'e göre, **sanayi sicil belgesine sahip ve fiilen üretim yapan kurumlar için ise 1 puan indirimli kurumlar vergisi oranı uygulaması** nedeniyle alınmayan vergi,
- KVK M. 32/A gereği, **2 Ağustos 2024 tarihi öncesinde** Sanayi ve Teknoloji Bakanlığında **alınmış olan teşvik belgelerindeki 1 Ağustos 2024 tarihindeki teşvik belgesi değerlerine göre** tespit edilecek yatırıma katkı tutarlarının kullanılması nedeniyle alınmayan vergi,

Hesaplanan Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisinden İndirilecek ve ödenmesi gereken nihai yurt içi asgari kurumlar vergisi belirlenecektir.

9- Yurtiçi Asgari Kurumlar Vergisi Oranı ve Matrahın Tespiti:

Yurtiçi asgari kurumlar vergisi oranı %10 dur.

Yurtiçi asgari kurumlar vergisi **matrahı** genel olarak, **indirim ve kanunda belirtilen istisnalar düşülmeden önceki** kurum kazancıdır.

İndirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancı ibaresi, hesap dönemi sonundaki ticari bilanço karına kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesiyle bulunan tutardır.

Üzerinden %10 Vergi Hesaplanacak Kurum Kazancı	=	Ticari bilanço karı	+	Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	-	Kanun'da belirtilen istisna ve indirimler
---	---	---------------------	---	----------------------------------	---	--

10- Geçmiş Yıl Zararları Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi Hesaplamasında Matrahtan Düşülemeyecek:

Kurumlar vergisi kanununda geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararların, beş yılı aşmamak üzere kazançtan indirilebileceği hükmü yer almaktadır.

Yurt içi asgari kurumlar vergisi hesabında **geçmiş yıl zararları kurum kazancından düşülmeyecektir.**

11- Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi Hesaplamasında Kurum Kazancından Düşülmesine izin verilen İstisna ve İndirimler:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa göre, genel olarak, mükelleflerince elde edilen tüm kazançlar kurum kazancına dahil edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile diğer kanunlarda düzenlenen indirim ve istisnalar ise kurumlar vergisi beyannamesinde, "Zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler" ile "Kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler" bölümlerinde gösterilmek suretiyle kurum kazancından düşülmektedir.

Yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplanırken kurum kazancından **aşağıdaki istisna ve indirimlerin indirilebilecek, yani asgari kurumlar vergisi oranı dışı tutulacak;**

- Tam mükellef kurumlardan elde edilen iştirak kazançları istisnası (KVK Md. 5/1-a),
- Emisyon primi kazanç istisnası (KVK Md. 5/1-ç),
- Yatırım fon ve ortaklıklarının kazancı istisnası (**taşınmazlardan elde edilen kazançlar hariç**) (KVK Md. 5/1-d)
- Risturn kazanç istisnası (KVK Md. 5/1-i),
- Sat-kirala-geri al işlemlerine yönelik kazanç istisnası (KVK Md. 5/1-j),
- Varlık kiralama işlemlerinden elde edilen kazanç istisnası (KVK Md. 5/1-k)
- Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesi ve devrinden elde edilen kazançlara uygulanan istisna (4490 sayılı Kanun md.12),
- Serbest Bölgeler Kanunu kapsamındaki kazanç istisnası (3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu),

- Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamındaki kazanç istisnası (4691 sayılı Kanun geçici madde 2),
- Girişim sermayesi fonu indirimi (KVK Md.10/1-g),
- Korumalı işyeri indirimi (KVK Md.10/1-h),
- Kurumlar vergisi matrahından indirim konusu yapılabilen Ar-Ge ve tasarım indirimleri

12- Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi Hesaplamasında Kurum Kazancından **Düşülmeyen, Yani Asgari Kurumlar Vergisine Tabi Olan İstisnalar** aşağıdaki gibidir:

- **Yurt dışı** iştirak kazançları istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-b)
- **Yurt dışı iştirak hissesi satış kazancı istisnası** (5520 sayılı Kanun madde 5/1-c)
- **Yatırım fon ve ortaklıklarının kazanç istisnası** (taşınmazlardan elde edilen kazançlar) (5520 sayılı Kanun madde 5/1-d)
- Kurumlar Vergisi Kanununun 5.maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde sayılan yatırım fon ve ortaklıklarının istisna kapsamında **taşınmazlarından** elde ettikleri kazançları
- Yatırım fon ve ortaklıklarının, ticari mal niteliğinde olanlar dahil sahip oldukları taşınmazlardan elde ettikleri kazançlar; taşınmaz alım satım kazançları, kira gelirleri, taşınmaza dayalı hakların devir ve temlikinden elde edilen kazançlar, taşınmaz inşaat projelerinden elde edilen gelirler, taşınmaz işletme gelirleri gibi doğrudan taşınmazlardan elde ettikleri kazançlar
- Taşınmaz, iştirak hisseleri ve fon satış kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun madde
- 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)
- Yurt dışı şube kazançları istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-g)
- Yurt dışı inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetler kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-h)
- Eğitim ve öğretim kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-ı)
- Yabancı fon kazançlarının vergilendirilmesinde yönetici şirketlere ilişkin kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/A)
- Sınai mülkiyet hakları satış kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/B)
- Kur korumalı mevduat ve katılım hesaplarından elde edilen kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun geçici madde 14)
- Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazanç istisnası (193 sayılı Kanun geçici madde 76)
- Araştırma altyapılarının Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarda istisna (6550 sayılı Kanun geçici madde 1/a)

▮ Özel Kanunlarda yer alan ve asgari vergi matrahına dahil edilmesi gereken diğer istisnalar

13- Asgari Kurumlar Vergisi Matrahından Düşülemeyen Yani Asgari Kurumlar Vergisine Tabi Olan İndirimler Aşağıdaki Gibidir:

- ▮ Sponsorluk harcamalarında indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-b)
- ▮ Bağış ve yardımlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-c)
- ▮ Eğitim ve sağlık tesisleri ile yurt inşaatlarına ilişkin bağış ve yardımlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-ç)
- ▮ Kültür ve turizm amaçlı bağış ve yardımlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-d)
- ▮ Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına yapılan bağışlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-e)
- ▮ Kızılay Derneği ile Yeşilay Cemiyetine yapılan nakdi bağış ve yardımlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-f)
- ▮ Yurt dışına verilen yazılım, mühendislik, eğitim ve sağlık hizmetleri kazanç indirimi (5520 sayılı Kanun madde 10/1-ğ)
- ▮ 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)
- ▮ Yatırım indirimi istisnası (193 sayılı Kanun mülga madde 19, geçici madde 61 ve geçici madde 69)
- ▮ Teknogirişim sermaye desteği indirimi (5746 sayılı Kanun madde 3/5)
- ▮ Teknokent sermaye desteği indirimi (4691 sayılı Kanun geçici madde 4)
- ▮ Özel Kanunlarda yer alan ve asgari kurumlar vergisi matrahına dahil edilmesi gereken diğer indirimler

14- Beyanname İndirim Konusu Yapılan, Karşılık İptali, Değerleme Farkları vb. Unsurların Asgari Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu:

Kurumlar vergisi beyannamesinin “Diğer indirimler” veya “Diğer indirimler ve istisnalar” satırlarında gösterilmekle birlikte, mahiyet itibarıyla indirim veya istisna kapsamında olmayıp, daha çok vergi matrahının doğru hesaplanması amacıyla beyannamenin bu satırlarına yazılan (*Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile Vergi Usul Kanunu hükümleri arasındaki değerlendirme farkları, örtülü sermaye kabul edilen borçlanmalarda borç alan kurum nezdinde Türk Lirası'nın değer kazanması sonucu oluşan kur farkı gelirleri, kıdem tazminatı karşılığı iptali, vergi borçlarına mahsup edilen ve gelir olarak dikkate alınan 193 sayılı Kanunun mükerrer 121 inci maddesi kapsamındaki uyumlu mükellef indirimi hakkı gibi*) tutarlar üzerinden asgari kurumlar vergisi hesaplanmayacaktır.

15- Örnek Uygulama

2025 yılı ticari bilanço karı 1.000.000 TL KKEG'leri 500.000 TL ve geçmiş yıl mali zararı 1.200.000 TL olan bir kurum için asgari kurumlar vergisi şöyle hesaplanacaktır.

	Kurumlar Vergisi	Asgari Kurumlar Vergisi
2025 yılı ticari bilanço karı	1.000.000	1.000.000
KKEG	500.000	500.000
Geçmiş Yıl Zararları	-1.200.000	-
KV Matrahı	300.000	1.500.000
KV Oranı	0,25	0,10
Hesaplanan KV	75.000	150.000

Hesaplanan Kurumlar Vergisi asgari kurumlar vergisinden düşük olduğundan, hesaplanan kurumlar vergisi 150.000 TL olarak dikkate alınacaktır.

16- 2 Ağustos 2024 Tarihinden Önce Alınmış Olan Ancak Bu Tarihten Sonra Revize Edilen Yatırım Teşvik Belgeleri İçin Uygulama:

Asgari kurumlar vergisi kapsamında indirilebilecek tahsilinden vazgeçilen vergi tutarının tespitinde, **2 Ağustos 2024 tarihinden önce mevcut yatırım teşvik belgelerinde kayıtlı olan yatırım tutarının dikkate alınacağı ancak bu tarihten sonra yatırım teşvik belgesinde gerçekleştirilen revizeler sonucundaki artışların hesaplamaaya dahil edilmeyecektir.**

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

17- 2 Ağustos 2024 Tarihinden Sonra Alınan Yatırım Teşvik Belgelerinin Asgari Vergi Karşısındaki Durumu:

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

Örneğin A Firması, 1 Eylül 2024 tarihinde Sanayi ve Teknoloji Bakanlığından aldığı yatırım teşvik belgesinde; toplam sabit yatırım tutarı 10.000.000 TL, Yatırıma Katkı Oranı %30, Vergi İndirim Oranı %70 olarak yer almaktadır

Genel Kurumlar Vergisi uygulamasında, (10.000.000,00 * %30=) 3.000.000 TL tutarındaki yatırıma katkı tutarı (**tahsilinden vazgeçilen kurumlar vergisi**) 2024 ve izleyen dönemlerde yapılan harcamalara ve kazanca bağlı olarak kullanılabilir.

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

Ticari Bilanço Karı	8.000.000,00
KKEG	1.000.000,00
Kurumlar Vergisi Matrahı	9.000.000,00
Kurumlar Vergisi Oranı	25%
KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı (%25-(%25*0,70))	7,5%
İKV Kapsamında Kullanılabilir Yatırıma Katkı Tutarı	1.500.000,00
KVK'nın M. 32/A Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah (1.500.000,00/ %17,50 (= %25 -%7,50))	8.571.428,57
KVK M.32/A Kapsamında Hesaplanan Vergi (8.571.428,57 * %7,50)	642.857,14
Genel Orana Tabi KV Matrahı (9.000.000,00 – 8.571.428,57)	428.571,43
Genel Orana Tabi Matrah Üzerinden Hesaplanan Kurumlar Vergisi (428.571,43 * %25)	107.142,86
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	750.000,00

Yukarıdaki tabloda da görüleceği üzere, ilgili kurumun hesaplanan kurumlar vergisi tutarı normalde 750.000 TL'dir.

Ancak, ilgili teşvik belgesi **2 Ağustos 2024** tarihinden **sonra** alındığından, bu kapsamda **tahsil edilmeyen kurumlar vergisi** tutarı olan (8.571.428,57 * %17,50=) **1.500.000 TL** asgari kurumlar vergisi matrahından **düşülemeyecek** ve **9.000.000 TL** matrah üzerinden **yurt içi asgari kurumlar vergi tutarı 900.000 TL** olarak hesaplanacaktır.

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

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

Beta Yeminli Mali Müşavirlik Ltd. Şti.