

ÖRNEKLERLE YURT İÇİ ASGARI KURUMLAR VERGİSİ MÜESSESESİ

EXAMPLES OF THE DOMESTIC MINIMUM CORPORATE TAX MECHANISM



Burçak AKPINAR*

ÖZ

Çalışmamızda mali disiplinin güçlendirilmesi, vergi tabanının genişletilmesi ve vergi adaletinin sağlanması amacıyla 2025 yılında yürürlüğe giren yurt içi asgari kurumlar vergisi müessesesi kapsamlı bir şekilde işlenmiştir. Öncelikle söz konusu vergi müessesesinin kavramsal temelleri açıklanmış ardından ilgili yasal düzenlemeler ışığında uygulama esasları ayrıntılı olarak değerlendirilmiştir. Ayrıca teorik çerçevenin somutlaştırılması amacıyla uygulamaya ilişkin örneklerle de yer verilerek konunun daha anlaşılır ve pekiştirilebilir hale getirilmesi hedeflenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi, Yüzde On Vergi Oranı, İstisna ve İndirimler

JEL Sınıflandırma Kodları: H20, H29, H41, K34

ABSTRACT

This study comprehensively examines the domestic minimum corporate tax mechanism which came into effect in 2025 with the aim of strengthening fiscal discipline, broadening the tax base and ensuring tax justice. Firstly, the conceptual foundations of the tax mechanism are explained followed by a detailed evaluation of its implementation principles in light of relevant legal regulations. In addition, to make the theoretical framework more tangible, practical examples are provided to enhance understanding and reinforce the subject.

Keywords: Domestic Minimum Corporate Tax, Ten Percent Tax Rate, Exemptions and Deductions

JEL Classification Codes: H20, H29, H41, K34

* Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, burcak.akpinar@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0009-0003-0863-2109. Akpınar, B. (Eylül 2025). Örneklerle Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi Müessesesi, *Vergi Raporu*, 312, (7-18).

GİRİŞ

Vergi rejimlerinde adalet ve eşitlik ilkeleri mali yükümlülüklerin topluma dengeli bir biçimde dağıtılabilmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Ancak Devletin ekonomik ve sosyal politikalarını desteklemek amacıyla uyguladığı vergi istisnaları, muafiyetler ve indirimler, bu ilkelerin zedelenmesine yol açabilmektedir. Bu tür vergisel kolaylıklar neticesinde tahsilinden vazgeçilen vergi gelirleri, literatürde “vergi harcaması” olarak adlandırılmaktadır. Vergi harcamaları, standart vergi sisteminden sapma oluşturan ve dolaylı kamu harcaması niteliği taşıyan mekanizmalar olarak değerlendirilmekte; söz konusu uygulamalar ise gelir dağılımı, piyasa dengesi ve kamu finansmanı açısından önemli etkiler oluşturmaktadır.

2024 yılı Vergi Harcamaları Raporuna göre toplam vergi harcaması tutarı 2 trilyon 454 milyar TL olarak belirlenmiş olup bunun 607 milyar 700 milyon TL’si yalnızca kurumlar vergisi kaynaklı harcamalardan oluşmaktadır. Bu durum, kurumlar vergisinde uygulanan istisna ve indirimlerin kamu maliyesi üzerindeki yükünü açıkça gözler önüne sermektedir. Öte yandan, yüksek vergi harcaması düzeyi yalnızca mali kaynak kaybı anlamına gelmemekte aynı zamanda vergilemede yatay ve dikey adaletin sağlanmasını da zorlaştırmaktadır.

Bu çerçevede 02.08.2024 tarihli Resmî Gazetede yayımlanarak 01.01.2025 tarihinde yürürlüğe giren ve 7524 sayılı Kanun ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’na eklenen 32/C maddesi ile hayata geçirilen “yurt içi asgari kurumlar vergisi” uygulaması, bu adaletsizlikleri gidermeye yönelik önemli bir adım olarak karşımıza çıkmaktadır. Söz konusu düzenleme özellikle vergi harcaması kapsamında değerlendirilebilecek geniş istisna ve indirimlerden yararlanan mükelleflerin fiili vergi yüklerinin düşük kalmasını önlemeyi hedeflemektedir. Yasal gerekçe de belirtildiği üzere, beyan edilen kazançlar üze-

rinden uygulanan vergi avantajları nedeniyle bazı mükelleflerin %25 olan genel kurumlar vergisi oranının çok altında vergi ödemesi sistemin sürdürülebilirliği ve adaleti açısından ciddi bir sorun olarak ortaya çıkmıştır. Bu nedenle, kazanç ile matrah arasında doğrudan bağ kuran bir asgari vergi yükümlülüğü ihdas edilerek vergilemede eşitlik ve denge sağlanması amaçlanmıştır.

1- YURT İÇİ ASGARİ KURUMLAR VERGİSİNİN MÜKELLEFLERİ

Yurt içi asgari kurumlar vergisinin mükellefleri, 5520 sayılı KVK’nın 1’inci maddesinde belirtilen mükelleflerdir. Türkiye’de elde ettikleri kazançlarını kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan etmek zorunda olan dar mükellef kurumlar da yurt içi asgari kurumlar vergisine tabi bulunmaktadır.

KVK’nın 30’uncu maddesinde yer alan ve vergisi tevkif suretiyle alınan kazanç ve iratların beyanı dar mükelleflerin ihtiyarına bırakılmış olup dar mükellef kurumların söz konusu kazanç ve iratlar nedeniyle beyanname vermeleri halinde bu kurumlar da yurt içi asgari kurumlar vergisine tabi olacaklardır.

2- YURT İÇİ ASGARİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULANMAYACAK MÜKELLEFLER

- Kurumlar Vergisinden muaf tutulmuş bulunan kurumlar ve
- İlk defa faaliyete başlayan kurumlar vergisi mükellefleri hakkında faaliyete başlanılan hesap döneminden itibaren üç hesap dönemi boyunca yurt içi asgari kurumlar vergisi hükümleri uygulanmayacaktır.

Örnek 1:

- 2025 yılında kurulan şirket için 2025, 2026, 2027 hesap dönemlerinde yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplanmayacak olup 2028 hesap döneminden itibaren yurt içi asgari kurumlar vergisi uygulamasına tabi olacaktır.

- 2024 yılında kurulan şirket için 2025 ve 2026 hesap dönemlerinde yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplanmayacak olup 2027 hesap döneminden itibaren yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplanacaktır.
- 2023 yılında kurulan şirket için ise 2025 hesap döneminde yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplanmazken, 2026 hesap döneminden itibaren yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplanacaktır.

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

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "Hasılat esaslı kazanç tespiti" başlıklı 113'üncü maddesi mucibince hasılat esasına göre vergilendirilen kurumlar vergisi mükellefleri hakkında da yurt içi asgari kurumlar vergisi uygulanmayacaktır.

Gelir vergisi mükellefleri de bu uygulama kapsamı dışındadır.

3- UYGULANACAK DÖNEM

Yurt içi asgari kurumlar vergisi geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere;

- 2025 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlara,
- Özel hesap dönemine tabi olan kurumların ise 2025 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına uygulanacaktır.

Örnek 2: 2023-2024 eğitim-öğretim döneminde faaliyete başlayan ve kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen (1 Temmuz - 30 Haziran) özel okul işletmesinin kurum kazancı hesap döneminin kapandığı takvim yılı olan 2024 yılının kazancı olduğundan 2025, 2026 hesap dönemlerinde yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplanmayacak olup 2027 hesap döneminden itibaren yurt içi asgari kurumlar vergisi uygulamasına tabi olacaktır.

4- YURT İÇİ ASGARI KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI VE HESAPLAMASI

KVK'nın 32 ve 32/A maddesi uyarınca hesaplanan kurumlar vergisi, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %10'undan az olamayacaktır. Mezkur maddenin altıncı fıkrasında geçen 'indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancı' ifadesi ise hesap dönemi sonunda oluşan ticari bilanço karına kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesiyle elde edilen tutar olarak ifade edilmiştir.

Kurumlar vergisi mükellefleri, bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri kazançları için verdikleri kurum geçici ve kurumlar vergisi beyannamelerinde KVK'nın 32'nci ve 32/A maddeleri hükümlerini dikkate alarak kurumlar vergilerini hesaplayacaklardır.

Aynı beyannamelerde ticari bilanço karı/zararına kanunen kabul edilmeyen giderlerini de ekleyecek olup bu tutarın sıfırdan büyük olması halinde, bu tutardan aşağıda belirtilen yurt içi asgari kurumlar vergisi kapsamı dışında bulunan istisna ve indirimler düşülebilecektir. Kalan bir tutar bulunması halinde bu tutara %10 oranı uygulanmak suretiyle yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplanacaktır.

- Ticari Bilanço Karı + KKEG > 0
- Ticari Bilanço Zararı + KKEG > 0 olması durumunda Yurt içi Asgari Kurumlar Vergisi hesaplanacaktır.
- Ticari Bilanço Zararı + KKEG < 0 olması durumunda ise Yurt içi Asgari Kurumlar Vergisi hesaplaması yapılmayacaktır.

Yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplandıktan sonra KVK'nın 32 ve 32/A maddeleri kapsamında indirimli oranlar nedeniyle tahsil edilmeyen vergi tutarları hesaplanan yurt içi asgari kurumlar vergisinden indirilecek ve ödenmesi gereken yurt içi asgari kurumlar vergisi belirle-necektir. Yurt içi asgari kurumlar vergisinden indirilebilecek alınmayan vergiler aşağıdaki gibidir:

- Payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurumların beş hesap dönemine ait kurum kazançlarına uygulanan 2 puan indirim nedeniyle alınmayan vergi
- İhracat yapan kurumların münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançlarına uygulanan 5 puan indirim nedeniyle alınmayan vergi
- Sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarına uygulanan 1 puan indirim nedeniyle vergi
- Kanunun yayım tarihi olan 02/08/2024 tarihinden önce Sanayi ve Teknoloji Bakanlığında alınmış olan teşvik belgelerindeki yatırıma katkı tutarlarının kullanılması nedeniyle KVK'nın 32/A maddesi hükmüne istinaden ilgili hesap döneminde alınmayan vergi

Kanunun yürürlük tarihinden önce alınan teşvik belgelerine göre hesaplanan katkı tutarlarına dayalı vergi indirimini yurt içi asgari vergi üzerinde de yapılabilmesine olanak sağlamasını

kazanılmış hakların güvence altına alınması kapsamında değerlendirilebilir.

02/08/2024 tarihinde ve bu tarihten sonra yeni alınan teşvik belgeleri kapsamında yatırıma katkı tutarlarının kullanılması nedeniyle 32/A maddesi hükmüne istinaden ilgili hesap döneminde alınmayan vergi, hesaplanan yurt içi asgari vergiden düşülemeyecektir. 02/08/2024 tarihinden önce mevcut yatırım teşvik belgelerinde kayıtlı olan yatırım tutarı dikkate alınacak, bu tarihten sonra yatırım teşvik belgesinde gerçekleştirilen revizeler sonucundaki artışlar da hesaplama dahil edilmeyecektir.

Örnek 3: A A.Ş.'nin almış olduğu yatırım teşvik belgesini, kanunun yürürlük tarihinden önce ve sonra alması durumlarını aşağıda yer alan veriler ışığında ayrı ayrı değerlendirelim.

- Yatırıma Katkı Oranı= %30
- Vergi İndirim Oranı= %70
- İlgili kurumun 2025 yılı için;
- Ticari bilanço karı = 43.000.000,00 TL,
- KKEG tutarı = 5.000.000,00 TL
- İlgili dönemde kullanılabilir yatırıma katkı tutarı = 7.500.000,00 TL ise;

Ticari Bilanço Karı	43.000.000,00 TL
KKEG	5.000.000,00 TL
Kurumlar Vergisi Matrahı	48.000.000,00 TL
Kurumlar Vergisi Oranı	%25
5520 sayılı KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı	%7,50
İndirimli Kurumlar Vergisi Kapsamında Kullanılabilir Yatırıma Katkı Tutarı	7.500.000,00 TL
5520 sayılı KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah	42.857.142,86 TL
5520 sayılı KVK'nın 32/A md. Kapsamında Hesaplanan Vergi	3.214.285,71 TL
Genel Orana Tabi KV Matrahı	5.142.857,14 TL
Genel Orana Tabi Matrah Üzerinden Hesaplanan Kurumlar Vergisi	1.285.714,29 TL
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	4.500.000,00 TL

Yukarıdaki tabloda da görüleceği üzere, A A.Ş.'nin hesaplanan kurumlar vergisi =4.500.000,00 TL'dir.

- Yatırım teşvik belgesinin kanunun yürürlük tarihinden önce alınması durumunda yurt içi asgari kurumlar vergisi;

Ticari Bilanço Karı	43.000.000,00 TL
KKEG	5.000.000,00 TL
Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi Matrahı	48.000.000,00 TL
Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi Oranı	%10
Hesaplanan Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi	4.800.000,00 TL
5520 sayılı KVK'nın 32/A md. Kapsamında Hesaplanan Vergi (Alınmayan Vergi)	7.500.000,00 TL
Ödenecek Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi	0,00 TL

48.000.000,00 TL matrah üzerinden yurt içi asgari kurumlar vergi tutarı 4.800.000,00 TL olarak hesaplanacaktır. Teşvik belgesi kanunun yürürlük tarihi olan 2 Ağustos 2024 tarihinden önce alındığından, yatırıma katkı tutarlarının kullanılması nedeniyle 32/A maddesi hükmüne istinaden ilgili hesap döneminde alınmayan verginin hesaplanan yurt içi asgari kurumlar vergisinden

düşülmesi sonucu ödenecek yurt içi asgari kurumlar vergisi 0,00 TL olarak hesaplanmıştır. Bu nedenle ödenecek kurumlar vergisi olarak hesaplanan kurumlar vergisi olan 4.500.000,00 TL dikkate alınacaktır.

- Yatırım Teşvik Belgesinin Kanunun Yürürlük tarihinde veya sonra alınması durumu;

Ticari Bilanço Karı	43.000.000,00 TL
KKEG	5.000.000,00 TL
Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi Matrahı	48.000.000,00 TL
Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi Oranı	%10
Hesaplanan Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi	4.800.000,00 TL

Teşvik belgesi kanunun yürürlük tarihi olan 2 Ağustos 2024 tarihinden sonra (ya da bu tarihte) alındığından, yatırıma katkı tutarlarının kullanılması nedeniyle 32/A maddesi hükmüne istinaden ilgili hesap döneminde alınmayan vergi tutarı olan 7.500.000,00 TL hesaplanan yurt içi asgari kurumlar vergisinden düşülemeyecektir.

Kurumun hesaplanan kurumlar vergisi, hesaplanan yurt içi asgari kurumlar vergisinden düşük olduğundan, ödenecek kurumlar vergisi 4.800.000,00 TL olarak dikkate alınacaktır.

Hesaplanan yurt içi 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 yurt içi asgari kurumlar vergisini hesaplamaları gerekecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121'inci maddesi uyarınca vergi indirimi hakkına sahip olan kurumlar, yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplamasında da bu indirimi kullanabileceklerdir.

5- YURT İÇİ ASGARİ KURUMLAR VERGİSİ MATRAHINDAN DÜŞÜLEBİLECEK İNDİRİM VE İSTİSNALAR

Yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplanırken

yurt içi asgari kurumlar vergisi matrahından düşülebilecek istisna ve indirimler aşağıdaki gibidir:

İLGİLİ HÜKÜM	AÇIKLAMA
5520 sayılı Kanun Mad. 5/1-a	İştirak Kazançları İstisnası
5520 sayılı Kanun Mad. 5/1-ç	Emisyon Primi Kazancı İstisnası
5520 sayılı Kanun Mad. 5/1-d	Yatırım Fon ve Ortaklığı Portföy İşletmeciliği Kazancı (Sahip olunan taşınmazlardan elde edilen kazançlar hariç)
5520 sayılı Kanun Mad. 5/1-i	Risturn Kazanç İstisnası
5520 sayılı Kanun Mad. 5/1-j	Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerine Yönelik Kazanç İstisna
5520 sayılı Kanun Mad. 5/1-k	Varlık Kiralama İşlemlerinden Elde Edilen Kazanç İstisnası
3218 sayılı Kanun Geçici Mad. 3	Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazanç İstisnası
4691 sayılı Kanun Geçici Mad. 2	Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazanç İstisnası
4490 sayılı Kanun Mad. 12	Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Sağlanan Kazanç İstisnası
5746 sayılı Kanun Mad. 3 ve 3/A	Ar-Ge ve Tasarım İndirimi
5520 sayılı Kanun Mad. 10/1-g	VUK 325/A Maddesine Göre Girişim Sermayesi Fonu Olarak Ayrılan Tutarlarda İndirim
5520 sayılı Kanun Mad. 10/1-h	Korumalı İşyeri İndirimi

Mükelleflerin sadece yukarıda sayılan indirim ve istisna kalemlerine sahip olmaları halinde ödeyeceği kurumlar vergisi değişmeyecektir. Yani bu durumdaki mükellefler yurt içi asgari kurumlar vergisi düzenlemesinden etkilenmeyeceklerdir.

Yukarıda sayılan istisna ve indirim kalemleri dışındaki istisna ve indirimlerin ise yurt içi asgari kurumlar vergisi matrahından indirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Yurt içi asgari kurumlar vergisi matrahından indirilemeyen istisna ve in-

dirim olması durumunda, ödenecek kurumlar vergisinin değişmesi söz konusu olabilecektir. Ödenecek kurumlar vergisinin değişebilmesi için ise yurt içi asgari kurumlar vergisi matrahından indirilemeyecek indirim ve istisna toplamının, yurt içi asgari kurumlar vergisi matrahının %60'ından fazlası olması gerekir.

Yurt içi asgari kurumlar vergisinin ek bir vergi yükü olarak doğabileceği durum, aşağıdaki formülasyon ile ortaya konulabilir:

$\text{Yurt İçi Asgari KV Matrahı} \times \%10 > (\text{Yurt İçi Asgari KV Matrahı} - \text{Yurt İçi Asgari KV Matrahından İndirilemeyecek İndirim ve İstisna}) \times \%25$

Yurt İçi Asgari KV Matrahı: M

Yurt İçi Asgari KV Matrahından İndirilemeyecek İndirim ve İstisna: İ

$M \times \%10 > (M - İ) \times \%25$

Yukarıdaki formülasyon adım adım sadeleştirildiğinde:

$M \times 0.10 > (M - İ) \times 0.25$

$0.10M > 0.25M - 0.25İ$

$0.10M - 0.25M > -0.25İ$

$-0.15M > -0.25İ$ Her iki taraf negatif olduğundan yön değiştir:

$0.15M < 0.25İ$

$İ/M > 0.60$ yani %60

Bu eşitsizlik, yurt içi asgari kurumlar vergisi matrahından indirilemeyecek indirim ve istisna (İ) toplamının, yurt içi asgari kurumlar vergisi matrahının (M) %60'ını aşması halinde ilave vergi yüküne neden olacağını ortaya koymaktadır.

Örnek 4: (B) A.Ş.'nin 2025 hesap dönemine ilişkin ticari bilanço karı 100.000.000,00 TL'dir. Mükellef kurum aynı hesap döneminde KVK'nın 5/1-h hükmüne istinaden; 60.000.000,00 TL yurt

dışı inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetler kazanç istisnasından yararlanmıştır. Buna göre, anılan kurumun kurumlar vergisi ve yurt içi asgari kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

- Yurt içi asgari kurumlar vergisi hesabında düşülemeyecek istisna/indirim tutarının yurt içi asgari KV matrahının %60'ına teka-bül etmesi durumunda;

	Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi	Kurumlar Vergisi
Ticari Kar	100.000.000,00	100.000.000,00
KKEG	0,00	0,00
İstisna Kazanç	0,00	60.000.000,00
Matrah	100.000.000,00	40.000.000,00
Hesaplanan Vergi	10.000.000,00	10.000.000,00

Yurt içi asgari kurumlar vergisi ile mevcut hükümlere göre hesaplanan kurumlar vergisi aynı tutarda çıkmış (10.000.000,00 TL) ve mükellef üzerinde ekstra vergi yükü oluşmamıştır.

- Yurt içi asgari kurumlar vergisi hesabında düşülemeyecek istisna/indirim tutarının yurt içi asgari KV matrahının %60'ından fazlasına tekabül etmesi durumunda;

(A) A.Ş.'nin istisna tutarını 70.000.000,00 TL olarak soruyu tekrardan çözersek

	Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi	Kurumlar Vergisi
Ticari Kar	100.000.000,00	100.000.000,00
KKEG	0,00	0,00
İstisna Kazanç	0,00	70.000.000,00
Matrah	100.000.000,00	30.000.000,00
Hesaplanan Vergi	10.000.000,00	7.500.000,00

Burada istisna tutarı yurt içi asgari kurumlar vergisi matrahının %60'ından fazlasına tekabül etmekte olup yurt içi asgari kurumlar vergisi (10.000.000,00 TL) mevcut hükümlere göre hesaplanan kurumlar (7.500.000,00 TL) vergisinden fazla çıkmış ve mükellef kuruma ekstra vergi yükü doğurmuştur.

6- GEÇMİŞ YIL ZARARLARININ MAHSUBU

1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 32.5.4 bölümünde, beyannamelerde indirilen geçmiş yıl zararlarının yurt içi asgari kurumlar vergisi matrahından düşülmeyeceği ve bu zararların asgari vergi hesaplamasında dikkate alınacağı belirtilmiştir. Ancak, Danıştay 3. Dairesi, 10/02/2025 tarihli ve E:2024/5700 sayılı kararıyla, söz konusu açıklamanın yürütmesini durdurmuştur.¹ Buna göre kanuni bir düzenleme olmadığı sürece geçmiş yıl zararı asgari kurumlar vergisinin hesabında düşülebilecektir.

Geçmiş yıllar zararlarının mahsubu, mükellefin önceki dönemlerde oluşan mali kayıplarını izleyen yıllarda elde edeceği kazançlardan düşerek vergi matrahını azaltmasına ve uzun vadeli vergi planlaması yapabilmesine imkan sağlayan temel

bir mali haktır. Ancak 2025 yılında yürürlüğe giren yurt içi asgari kurumlar vergisi müessesesi ile birlikte mükelleflerin bu haklarını tam olarak kullanamaması durumu ortaya çıkmıştır. Çünkü mükellefler zararlarını geçmiş yıllardan devreden hak olarak kullanabileceklerini düşünerek mali planlama yapmışken yeni düzenleme ile bu hakları kısıtlanmakta ve beklenmedik bir vergi yükü ile karşılaşmaktadırlar. Özellikle asgari kurumlar vergisi matrahının oluşması durumunda mükellefler geçmiş yıl zararını mahsup edememekte; bu da daha önce planladıkları vergi stratejilerinin uygulanmasını engellemektedir. Bu durum, vergide belirlilik ilkesine aykırı bir durum teşkil etmektedir.

Diğer yandan geçmiş yıl zararlarının asgari kurumlar vergisi hesaplamasında dikkate alınmaması, bazı kurumlar için daha yüksek vergi yüküne yol açabilir. Bu durum, düşük kazanç sağlayan kurumların daha çok vergi ödemesine neden olabilir ve bu da vergilemede adalet ilkesi ile çelişir. Eşitlik ilkesi gereğince de benzer durumda olan vergi mükelleflerinin eşit şekilde değerlendirilmesi gerekir. Ancak geçmiş yıl zararlarının asgari vergi matrahından düşülmemesi,

¹ Kararın gerekçesinde özetle; Kanunda yurt içi yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplanırken 1. fıkrada belirtilen kurum kazancından 2. fıkrada sayılan istisna ve indirimlerin düşüleceğinin belirtildiği, indirim ve istisnalar dışında kalan diğer unsurların yurt içi asgari verginin matrahından düşülmesine izin verilmeyeceğine dair bir yasal düzenleme de bulunmadığı ve gider fazlalığı nedeniyle ortaya çıkan zararlar üzerinden yurt içi asgari vergi alınmasının hukuka uygun bulunmadığı anlaşılmıştır. Geçmiş yıl zararlarının yurt içi asgari kurumlar vergisi matrahından düşülmeyeceği ve yurt içi asgari kurumlar vergisinin hesaplanmasında dikkate alınacağına ilişkin dava konusu düzenlemede hukuka uygunluk bulunmadığı ve uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararların doğmasına yol açabileceği sonucuna ulaşıldığından yürütmenin durdurulması isteminin kabulü gerekmektedir.

ekonomik olarak zor durumda olan ve zarar etmiş kurumların daha büyük bir vergi yükü altına girmesine sebep olarak zarar eden kurumlarla kar eden kurumlar arasında vergi yükü açısından eşitsizlik yaratabilir. Ayrıca geçmiş yıl zararları niteliği gereği işletmenin gider fazlalığından kaynaklandığından, bu zararlar düşülmeden %10 oranında vergi hesaplanması, gelir unsuru olmayan bir kalem üzerinden vergi alınması anlamına gelmekte olup hukuki dayanaktan yoksundur.

Sonuç olarak yerinde olduğunu düşündüğümüz Danıştay kararının uygulanmasının ve dolaşımı ile mükelleflerin yurtiçi asgari kurumlar vergisi matrah hesabında geçmiş yıllar zararlarını mahsuba konu edebilmelerinin uygun olacağını değerlendirmektedirim.

7- GENEL UYGULAMA

Mükellefler kurumlar vergisini hesaplarken iki aşamalı bir hesaplama yapacaklardır;

İlk olarak kurumlar vergisi hesaplamasına ilişkin mevcut hükümler göz önünde bulundurularak kurumlar vergisi hesaplanacak, ikinci aşamada ise yurt içi asgari kurumlar vergisi matrahı belirlenecek ve bu tutara %10 oranı uygulanmak suretiyle yurt içi asgari kurumlar vergisi ayrıca hesaplanacak varsa indirimli oran uygulamak suretiyle “alınmayan vergiler” hesaplanan yurt içi asgari kurumlar vergisinden indirilebilecektir.

Son olarak, hesaplanan yurt içi asgari ku-

rumlar vergisi ve mevcut hükümlere göre hesaplanan kurumlar vergisinin karşılaştırılması sonucu bu tutarlardan hangisi büyük ise nihai hesaplanan kurumlar vergisi olarak dikkate alınacaktır.

Ayrıca; mali tabloların enflasyon düzeltmesine tabi tutulduğu dönemlerde, yurt içi asgari kurumlar vergisinin hesaplanmasında enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan değerler esas alınacaktır.

Tebliğde yapılan açıklamalarla birlikte yukarıda bilgilerine yer verdiğimiz Danıştay kararının da dikkate alınması sonucu yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplamasına ilişkin formülasyon aşağıdaki şekilde gösterilebilir:

Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi = [(Ticari Bilanço Karı/Zararı + KKEG – Geçmiş Yıllar Zararları) – Düşülebilen İstisna ve indirimler] X %10 – Alınmayan Vergiler

Örnek 5: C A.Ş.'nin 2025 hesap dönemi-ne ilişkin ticari bilanço zararı 1.000.000,00 TL, kanunen kabul edilmeyen gideri 1.400.000,00 TL'dir. Mükellef kurum aynı hesap döneminde 5520 sayılı Kanunun 5'inci maddesi hükmüne istinaden; 100.000,00 TL yurt içi iştirak kazancı istisnasından yararlanmıştır. 100.000,00 TL yatırım indirimini de indirim konusu yapmıştır. Şirketin beyanname üzerinden indirim konusu yapabileceği geçmiş yıl zararı ise 50.000,00 TL'dir.

	Kurumlar vergisi	Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi
Ticari bilanço zararı (a)	1.000.000,00 TL	1.000.000,00 TL
KKEG (b)	1.400.000,00 TL	1.400.000,00 TL
İstisnalar -İştirak kazancı istisnası 100.000,00 TL (c)	100.000,00 TL	100.000,00 TL
Geçmiş yıl zarar (ç)	50.000,00 TL	50.000,00 TL
İndirimler -Yatırım İndirimi (d)	100.000,00 TL	
Kurumlar vergisi matrahı	[(a + b) - (c + ç + d)]	[(a + b - ç - (c)]
Hesaplanan kurumlar vergisi	(150.000,00 x %25) 37.500,00 TL	(250.000,00 x %10) 25.000,00 TL
Ödenecek kurumlar vergisi		37.500,00 TL

Ticari bilanço zararına, kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesi ve geçmiş yıl zararlarının indirilmesiyle elde edilen tutardan, indirilebilecek istisna ve indirimlerin çıkarılması sonucunda, yurt içi asgari kurumlar vergisi matrahı belirlenmiştir. Bu matrah üzerinden %10 oranında vergi uygulanarak asgari kurumlar vergisi hesaplanmıştır. Son aşamada ise mevcut hükümler çerçevesinde hesaplanan kurumlar vergisi ile karşılaştırma yapılmıştır. C A.Ş.'nin hesaplanan kurumlar vergisi, asgari kurumlar vergisinden fazla olduğundan ödenecek kurumlar vergisi 37.500,00 TL olarak dikkate alınmıştır.

Örnek 6: GALA A.Ş.'nin 2025 hesap dönemine ilişkin ticari bilanço karı 11.000.000,00 TL, kanunen kabul edilmeyen gideri 2.000.000,00 TL'dir. Mükellef kurum aynı hesap döneminde;

5520 sayılı Kanunun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca 2.000.000,00 TL yurt dışı iştirak kazancı istisnasından yararlanmış ve (A) Ülkesinde bu kazanç üzerinden 300.000,00 TL kurumlar vergisi ödenmiştir.

5520 sayılı Kanunun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi uyarınca 2.000.000,00 TL kazancının tamamı vergiden istisna olup bu tutarın 1.000.000,00 TL'si kurumun aktifinde kayıtlı ta-

şınmazının satışından elde ettiği kazançtır.

5520 sayılı Kanunun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi uyarınca (A) Ülkesinde 1.600.000,00 TL kazanç elde etmiş ve bu ülkede kazanç üzerinden 400.000,00 TL kurumlar vergisi ödenmiştir.

5520 sayılı Kanunun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendine göre (A) Ülkesinde 1.500.000,00 TL kazanç elde etmiş ve bu ülkede kazanç üzerinden 100.000,00 TL kurumlar vergisi ödenmiştir.

Şirketin ihracattan elde ettiği ve tebliğ hükümlerine göre 5 puan indirimli orana tabi tutacağı kazancı ise 1.000.000,00 TL'dir.

Şirket, gerçekleştireceği yatırım için 2022 yılında yatırım teşvik belgesi almış ve söz konusu yatırımı 2024 yılında tamamlamıştır. Mükellef kurumun 2025 hesap dönemine ilişkin verdiği kurumlar vergisi beyannamesinde bu yatırımı dolayısıyla indirimli kurumlar vergisine tabi matrahı 2.000.000,00 TL, indirimli vergi oranı ise %5'tir.

Kurum, 1.000.000,00 TL tutarındaki Ar-Ge indirimi ve nakdi sermaye artırımını nedeniyle hesaplanan 500.000,00 TL tutarındaki nakdi sermaye faiz indiriminden faydalanmıştır.

	Kurumlar Vergisi	Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi
Ticari Bilanço Karı (a)	11.000.000,00 TL	11.000.000,00 TL
KKEG (b)	2.000.000,00 TL	2.000.000,00 TL
İstisnalar		
Yurt dışı iştirak satış kazancı istisnası (c) 2.000.000,00 TL	2.000.000,00 TL	2.000.000,00 TL
Yatırım Fon ve Ortaklığı Portföy İşletmeciliği Kazancı (ç) 2.000.000,00 TL	2.000.000,00 TL	1.000.000,00 TL
Yurt dışı şube kazancı istisnası (d) 1.600.000,00 TL	1.600.000,00 TL	1.600.000,00 TL
Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarda İstisna (e) 1.500.000,00 TL	1.500.000,00 TL	1.000.000,00 TL
İndirimler		
AR-GE İndirimi (f) 1.000.000,00 TL	1.000.000,00 TL	1.000.000,00 TL
Nakdi Sermaye İndirimi (g) 500.000,00 TL	500.000,00 TL	
Kurumlar Vergisi Matrahı	$[(a + b) - (c + \text{ç} + d + e + f + g)]$ 4.400.000,00 TL	$[(a + b) - (c + \text{ç} + d + e + f)]$ 6.400.000,00 TL
Teşvik belgesine istinaden indirimli orana tabi matrah üzerinden hesaplanan vergi (h)	$(2.000.000,00 \times \%5)$ 100.000,00 TL	
Teşvik belgesine göre alınmayan vergi (i)	$(2.000.000,00 \times \%20)$ 400.000,00 TL	
İhracat kazancından (5) puan indirimli hesaplanan vergi (i)	$(1.000.000,00 \times \%20)$ 200.000,00 TL	
İhracat oran indirimli alınmayan vergi (j)	$(1.000.000,00 \times \%5)$ 50.000,00 TL	
Genel orana tabi matrah üzerinden hesaplanan vergi (k)	$(1.400.000,00 \times \%25)$ 350.000,00 TL	
Hesaplanan kurumlar vergisi	$(h+i+k)$ 650.000,00 TL	$(6.400.000,00 \times \%10)$ 640.000,00- TL
Alınmayan (İndirilecek) Vergiler		$(i+j)$ 450.000,00 TL
Ödenecek kurumlar vergisi	650.000,00 TL	

- 5520 sayılı Kanunun 5/1-b maddesi kapsamında, 2.000.000,00 TL tutarındaki yurt dışı iştirak kazancı istisnasına ilişkin olarak (A) ülkesinde %15 oranında vergi yükü oluşmuştur. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Ka-

nunu'nun 5/1-g maddesi kapsamında ise 1.600.000,00 TL tutarındaki yurt dışı şube kazancı istisnasına ilişkin olarak (A) ülkesinde %25 oranında vergi yükü oluşmuştur. Bu kazançlara hali hazırda %10 oranında

vergi hesaplandığı için söz konusu kazançların yurt içi asgari kurumlar vergisi matrahından düşülmesi gerekmektedir.

- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-d maddesi kapsamında, 2.000.000,00 TL tutarındaki yatırım fonu ve ortaklığı portföy işletmeciliği kazanç istisnasının 1.000.000,00 TL'lik kısmı, işletmenin sahibi olduğu taşınmazdan elde edildiğinden, söz konusu tutarın yurt içi asgari kurumlar vergisi matrahından indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.
- 5520 sayılı Kanunun 5/1-h maddesi uyarınca, yurt dışında yürütülen inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetlerden elde edilen 1.500.000 TL tutarındaki istisna kazanç için 100.000,00 TL vergi ödemek suretiyle (A) ülkesinde %6,6 oranında vergi yükü oluşmuştur. %10'un altında kalan bu vergi yükü nedeniyle, istisna kazancın yalnızca bu orana isabet eden kısmı yurt içi asgari kurumlar vergisi matrahından indirilebilecektir. Hesaplama buna göre yapılacaktır;
 $100.000,00 \text{ TL} \times 0,1 = 1.000.000,00 \text{ TL}$ yurt içi asgari kurumlar vergisine tabi olmayacak, kalan 500.000,00 TL üzerinden asgari kurumlar vergisi hesaplanacaktır.
- GALA A.Ş.'nin, 640.000,00 TL olarak hesaplanan asgari kurumlar vergisinden, kanunun yayım tarihi olan 02/08/2024 tarihinden önce alınan teşvik belgesi kapsamında 32/A maddesine göre alınmayan 400.000,00 TL verginin ve şirketin ihracattan elde ettiği kazancına uygulanan 5 puan indirim sebebiyle alınmayan 50.000,00 TL verginin düşülmesi neticesinde hesaplanan yurt içi asgari kurumlar vergisi 190.000,00 TL olacaktır. Bu tutar (E) A.Ş.'nin, beyanına göre 650.000,00 TL olarak hesaplanan

kurumlar vergisinden düşük olduğundan, ödenecek kurumlar vergisi 650.000,00 TL olarak dikkate alınacaktır.

SONUÇ

Kurumlar vergisinde yer alan çeşitli istisna ve indirimlerin bazı mükelleflerin vergi yükünü önemli ölçüde azaltması vergi sisteminde adaletin zedelenmesine neden olmuştur. Bu çerçevede indirim ve istisnalar nedeniyle oluşan vergi kaybını azaltmayı ve kazanç üzerinden asgari bir vergi yükü tesis etmeyi amaçlayan bu yeni mekanizma hem vergilemede adaletin sağlanması hem de vergi harcamalarının maliyetini sınırlandırmaya yönelik önemli bir adımdır.

Ayrıca uluslararası alanda benimsenen asgari kurumlar vergisi uygulamalarıyla uyum sağlanarak Türkiye'nin küresel vergi standartlarına uyumlaştırılması hedeflenmiştir.

Ancak müessesenin etkinliği yalnızca uygulanmaya başlanmasıyla değil aynı zamanda sonuçlarının detaylı analiz edilmesi, gerektiğinde revize edilmesi ve geçmiş yıllar zararları gibi mevzuatta belirsizlik yaratan hususların azaltılması arttırılacaktır.

KAYNAKÇA

- Danıştay 3. Dairesinin 10/02/2025 Tarih ve E:2024/5700 Sayılı Kararı
- Yurt içi asgari Kurumlar Vergisi ve Diğer Bazı Düzenlemelere İlişkin 23 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 7524 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 7524 Sayılı Kanun Gerekçesi
- 2024 Yılı Vergi Harcamaları Raporu