

## DENET DUYURU

### Vergi

AUDIT | TAX | ADVISORY

For the latest from BDO Turkey, follow us



Duyuru Tarihi : 04.09.2024  
Duyuru No : 2024/039  
Yayımlandığı Yer : VERGİ DÜNYASI DERGİSİ -  
Eylül 2024

Erdal GÜLEÇ  
Yeminli Mali Müşavir

## YURT İÇİ ASGARİ KURUMLAR VERGİSİ

### Öz

Geçtiğimiz yılın başında yaşanan deprem felaketi, son dönemlerde yapılan EYT gibi bazı yasal düzenlemeler ve güncel ekonomik gelişmeler, hükümetin vergi gelirlerine olan ihtiyacını artırmıştır. Bunun sonucu olarak, vergi adaletine daha uygun düştüğü gerekçesiyle, etkin olmadığı düşünülen muafiyet, istisna ve indirimlerin kaldırılması veya etkisinin azaltılmasına yönelik politikalar hükümet tarafından daha çok tercih edilmeye başlanmıştır. Bunun son örneği de 7524 sayılı Kanunla 1.1.2025 tarihinden itibaren elde edilecek kazançlara uygulanmak üzere yürürlüğe konulan yurt içi asgari kurumlar vergisi düzenlemesi olmuştur.

**Anahtar Kelimeler:** Yurt içi asgari kurumlar vergisi, asgari vergi, 7524 sayılı Kanun, istisna, indirim

### 1. GİRİŞ

Vergide adaleti pekiştirmek amacıyla **etkin olmayan istisna, muafiyet ve indirimlerin kademeli olarak kaldırılarak** vergi tabanının genişletilmesine yönelik

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14  
Park Plaza Kat:4  
34398 Maslak/İstanbul  
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00  
Fax: +90 212 365 62 02  
e-mail: bdo@bdo.com.tr  
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2023 yılında 14 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 166'dan fazla ülkede bulunan 1.776 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 115.661 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

politika ve tedbirler son yıllardaki Orta Vadeli Programların tamamında kendine yer bulmuştur<sup>1</sup>.

Bu politikaya uygun olarak özellikle son 2 yılda yapılan yasal düzenlemelerle önemli vergi istisna ve indirimleri ya kaldırılmış ya da kademeli olarak azaltılmıştır. Nakit sermaye faiz indiriminin 5 yılla sınırlandırılması, taşınmaz kısmi bölünmesindeki vergi istisnalarının kaldırılması, taşınmaz satış kazancı istisnasının sona erdirilmesi ve değişiklik öncesi aktifte bulunanlar için %50'den %25'e düşürülmesi gibi değişiklikler bunun başlıca örnekleridir.

Etkin olmadığı değerlendirilen vergi istisna, muafiyet ve indirimlerindeki vergi avantajlarının azaltılması/kaldırılmasına yönelik bu politika, 7524 sayılı Kanunla farklı bir boyut kazanmıştır.

Söz kanunla; her bir istisna ve indirim için münferit düzenlemeler yapmak yerine, tek bir düzenlemeyle bunların sağladığı vergi avantajlarının azaltılması amacıyla "yurt içi asgari kurumlar vergisi" adı altında Kurumlar Vergisi Kanununa 32/C maddesi eklenmek suretiyle yeni bir yasal düzenleme yapılmıştır.

Yurt içi asgari kurumlar vergisi farklı isimlerle ülkemizde daha önce iki defa uygulandığından, bu yeni düzenleme bu konudaki üçüncü düzenleme olarak vergi mevzuatımızdaki yerini almıştır.

Makalemizde; faydalı olabileceği düşüncesiyle öncelikle eski asgari kurumlar vergisi uygulamaları hakkında kısaca bilgi verilecek; ardından 7524 sayılı Kanunla getirilen ve 1.1.2025 tarihinden itibaren elde edilecek kazançlara uygulanacak yurt içi asgari kurumlar vergisi uygulaması açıklanacak ve uygulama hakkındaki görüşlerimiz paylaşılacaktır.

Bununla birlikte, yapılan yasal düzenlemeye ilişkin usul ve esasları düzenleyen tebliğ henüz yayımlanmış değildir. Makalemizdeki açıklamalarımız ve görüşlerimiz bu husus dikkate alınarak değerlendirilmelidir.

## 2. ÖNCEKİ ASGARİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMALARI

### 2.1. 3824 Sayılı Kanunla Getirilen Uygulama

Asgari kurumlar vergisi ülkemizde daha önce uygulanmış bir müessesedir. Söz konusu uygulama mevzuatımıza ilk olarak 3824 sayılı Kanunla<sup>2</sup> eski 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa mükerrer 25 inci madde olarak eklenmek suretiyle dahil edilmiştir. İlgili madde aşağıdaki gibidir:

<sup>1</sup> Bu yöndeki politika ve tedbirlere 2019-2021 dönemlerini içeren Orta Vadeli Programdan başlayarak bugüne kadar hazırlanan programların tamamında yer verilmiştir.

<sup>2</sup> 11.07.1992 tarihli ve 21281 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

“Asgari kurumlar vergisi

#### MÜKERRER MADDE 25

**Kurumların, kurumlar vergisinden muaf veya müstesna kazançları ile Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 39 uncu maddesine göre indirim konusu gelirlerinin bulunması halinde, ödeyecekleri vergi; kurumlar vergisinden muaf veya müstesna tutulacak kazançları ile Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 39 uncu maddesine göre indirim konusu yapılacak gelirleri (iştirak kazançları hariç) toplamına ve kurumlar vergisi matrahına, bu Kanunun 25 inci maddesinde yazılı oranın uygulanması suretiyle hesaplanan verginin % 50'sinden az olamaz.**

*Bu şekilde hesaplanan vergiden, bu Kanunun 25 inci maddesine göre hesaplanan vergi ile Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin (A) fıkrasının 8 ve 15 numaralı bentlerine göre hesaplanan tevkif suretiyle ödenecek vergiler toplamı düşülerek, kurumların ödeyecekleri asgari vergi farkı hesaplanır. Asgari vergi farkının doğması halinde, bu vergi bu Kanun hükümlerine göre beyan edilerek ödenir.*

*Bakanlar Kurulu bu maddede yazılı % 50 oranını, kazanç ve iratların her biri için iş ve mükellef grupları, sektörler ve faaliyet konuları, kazancın elde edildiği ülkeler ve menkul kıymetlerin türüne göre topluca veya ayrı ayrı % 100'e kadar artırmaya veya sıfıra (0) kadar indirmeye yetkilidir.*

*Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tayin ve tespit edilir.”*

Bu uygulamaya ilişkin açıklamalar 43 seri no'lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde yapılmıştır. Bu düzenleme 1992 ve 1993 yılı kazançları için uygulanmıştır.

## 2.2. 3946 Sayılı Kanunla Getirilen Uygulama

3824 sayılı Kanunla getirilen asgari kurumlar vergisi uygulaması 2 yıl sonra 3946 sayılı Kanunla<sup>3</sup> yürürlükten kaldırılmış ve 5422 sayılı Kanunun 25 inci maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmek suretiyle, yerine 1.1.1994 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere “%20 oranlı kurumlar vergisi” olarak adlandırılan uygulama getirilmiştir.

<sup>3</sup> 30.12.1993 tarihli ve 21804 mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

"Verginin oranı

#### MADDE 25

*Kurumlar vergisi, bu Kanuna göre tabi olunan kurum kazancından %25 oranında alınır.*

***Yukarıdaki orana göre hesaplanan vergi, indirimi ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının % 20'sinden az olamaz. Bu hesaplamada iştirak kazançları ile yatırım fonları ve ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları dikkate alınmaz.***

*Bu Kanunun 18 ve 19 uncu maddelerine göre vergilendirilen yabana ulaştırma kurumlarında vergi oranını karşılıklı olmak şartıyla ülkeler itibariyle kara, deniz ve hava ulaştırma kurumları için ayrı ayrı veya topluca sıfıra kadar indirmeye veya bu maddede yazılı oranın bir katını geçmemek üzere yeni bir oran tespit etmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.*

*Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."*

Bu uygulamaya ilişkin açıklamalar da 50 ve 56 seri no'lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğlerinde yapılmıştır. Bu düzenleme de 1994 yılı kazançlarından başlayarak 5 yıl boyunca uygulanmış ve 4369 sayılı Kanunla 1999 yılı kurum kazançlarından başlamak üzere 1/1/1999 tarihinde yürürlükten kaldırılmıştır.

### 3. 7524 SAYILI KANUNLA YAPILAN YASAL DÜZENLEME

02.08.2024 tarihli ve 32620 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7524 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 36 ncı maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 32/C maddesi olarak aşağıdaki madde eklenmiştir. Böylece, yurt içi asgari kurumlar vergisi uygulaması 25 yıl aradan sonra mevzuatımıza yeniden girmiştir.

*"Yurt içi asgari kurumlar vergisi*

***MADDE 32/C- (1) 32 nci ve 32/A maddeleri hükümleri dikkate alınarak hesaplanan kurumlar vergisi, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %10'undan az olamaz.***

***(2) Yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplanırken birinci fıkrada belirtilen kurum kazancından aşağıdaki istisna ve indirimler düşülür:***

a) 5 inci maddenin birinci fıkrasının (a), (ç), (i), (j) ve (k) bentleri ile sahip oldukları taşınmazlardan elde edilen kazançlar dışında (d) bendinde sayılan istisna kazançlar,

b) 10 uncu maddenin birinci fıkrasının; (g) ve (h) bentleri kapsamındaki indirimler,

c) 16/12/1999 tarihli ve 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ve 6/6/1985 tarihli ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu kapsamında vergiden istisna edilen kazançlar,

ç) 4691 sayılı Kanun kapsamındaki kazanç istisnası ile kurumlar vergisi matrahından indirim konusu yapılabilen Ar-Ge ve tasarım indirimleri.

(3) Birinci fıkra kapsamında hesaplanan yurt içi asgari kurumlar vergisinden, 32 nci maddenin altıncı, yedinci ve sekizinci fıkraları uyarınca indirimli oran uygulaması nedeniyle alınmayan vergi ile bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce Sanayi ve Teknoloji Bakanlığında alınmış olan teşvik belgelerindeki yatırıma katkı tutarlarının kullanılması nedeniyle 32/A maddesi hükmüne istinaden ilgili hesap döneminde alınmayan vergi indirilir ve ödenmesi gereken yurt içi asgari kurumlar vergisi belirlenir.

(4) Bu madde hükmü geçici vergi dönemleri için de uygulanır.

(5) İlk defa faaliyete başlayan kurumlar hakkında faaliyete başlanılan hesap döneminden itibaren üç hesap dönemi boyunca bu madde hükümleri uygulanmaz.

(6) Bu maddede yer alan indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancı ibaresi, hesap dönemi sonundaki ticari bilanço kârına kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesiyle bulunan tutarı ifade eder.

(7) Birinci fıkrada yer alan oranı; sektörler, faaliyet konusu, iş kolları ya da üretim alanları itibarıyla ayrı ayrı ya da birlikte sınıra kadar indirmeye veya bir katına kadar artırmaya Cumhurbaşkanı, maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

Yasal düzenlemenin gerekçesinde; yapılan bu düzenlemeyle vergilemede adalet ve eşitlik ilkelerinin daha fazla gözetilmesinin sağlandığı ve doğrudan vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının artırılmasının amaçlandığı ifade edilmiştir. Ayrıca, birçok Avrupa Birliği ile (OECD) üyesi ülkenin uyguladığı kurumlar vergisi hesaplama yöntemlerine benzer nitelikte bir vergileme sistemi getirilerek uluslararası sisteme de uyumun artırılmasının öngörüldüğü belirtilmiştir.

## 4. UYGULAMA ESASLARI

### 4.1. Genel Olarak

Bilindiği üzere; kurumlar vergisi, kurumların bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri kazançlarına Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesinin 1 ila 9 uncu fıkrası hükümleri ile 32/A maddesinin uygulanması suretiyle tespit olunacak oranın tatbik edilmesiyle hesaplanmaktadır.

7524 sayılı Kanunla getirilen düzenlemeye göre, bu şekilde hesaplanan kurumlar vergisi, **kurumların indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %10'undan az olamayacaktır.**

Buna göre; kurumlar vergisi hesaplanırken ikili bir hesaplama yapılacaktır. Basit anlatımla süreç şu şekilde yürütülecektir: İlk aşamada yurt içi asgari kurumlar vergisi dikkate alınmaksızın mevcut hükümler uyarınca kurumlar vergisi hesaplanacaktır. İkinci aşamada yurt içi asgari kurumlar vergisi matrahı belirlenecek ve bu tutara %10 oranı uygulanmak suretiyle yurt içi asgari kurumlar vergisi ayrıca hesaplanacaktır. Son olarak bu iki hesaplama sonucu bulunan tutarlar karşılaştırılacak ve bu tutarlardan yüksek olanı hesaplanan kurumlar vergisi olarak beyannamede dikkate alınacaktır.

### 4.2. Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi Kapsamına Giren Mükellefler

Kurumlar Vergisi Kanunu veya özel kanunlar uyarınca kurumlar vergisi beyannamesinde **istisna kazanç beyan eden veya indirimden yararlanan kurumlar vergisi mükellefleri** yurt içi asgari kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Söz konusu uygulama sadece kurumlar vergisi mükelleflerini kapsamakta olup, gelir vergisi mükellefleri için uygulanmayacaktır.

Madde metninde sadece "*istisna ve indirim öncesi kurum kazancı*" ibaresi yer aldığından, kurumlar vergisinden muaf tutulmuş bulunan kurumlar asgari kurumlar vergisine tabi olmayacaklardır.

Bununla birlikte, düzenlemeden, istisna veya indirime tabi kazancı bulunan tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu kazançları üzerinden %10 oranında yurt içi asgari kurumlar vergisi ödeyeceği anlaşılmamalıdır. Bu uygulama açısından, istisna ve indirimlerin, istisna ve indirim öncesi kurum kazancı içerisindeki payı önemli olacaktır. Aşağıdaki gibi bir denklem üzerinden hareket edildiğinde, yurt içi asgari kurumlar vergisine tabi istisna ve indirimlerin (İİ) toplam indirim ve istisna öncesi kazanç (İİÖK) içerisindeki

payı %60'ı<sup>4</sup> aşıyorsa, söz konusu uygulama bu mükellefleri etkileyecektir; aksi halde hesaplanan kurumlar vergisine bir etkisi olmayacaktır.

$$iiÖK \times \%10 > (iiÖK - ii) \times \%25$$

$$0,25 \times ii > 0,15 \times iiÖK$$

$$ii/iiÖK > \%60$$

Örneğin indirim ve istisna öncesi kazancı 100 birim olan bir kurumlar vergisi mükellefinin 61 birim yurt içi asgari kurumlar vergisine tabi istisna kazancı olduğu varsayıldığında, yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplaması aşağıdaki şekilde olacaktır.

	Kurumlar Vergisi (KV) Hesabı (birim)	Asgari Kurumlar Vergisi (AKV) Hesabı (birim)
Ticari Kar	100	100
KKEG	0	0
İstisna Kazanç	-61	0
KV/AKV Matrahı	39	100
KV/AKV Oranı	25%	10%
Hesaplanan KV/AKV	9,75	10

Eğer yukarıdaki örnekte yurt içi asgari kurumlar vergisine tabi istisna kazanç tutarı 61 birim yerine 59 birim olsaydı, hesaplanan kurumlar vergisi 10,25 birim olacaktı ve söz konusu tutar hesaplanan yurt içi asgari kurumlar vergisi tutarından daha yüksek olacağından, yurt içi asgari kurumlar vergisi uygulaması bu mükellefi bu dönemde etkilemeyecekti.

#### 4.3. Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisinin Matrahı

Yasal düzenlemede, hesaplanan kurumlar vergisinin, **indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının** %10'undan az olamayacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla, yurt içi asgari kurumlar vergisi "**indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancı**" üzerinden hesaplanacaktır.

Maddenin 6 ncı fıkrasında, "**indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancı**" ibaresi, "**hesap dönemi sonundaki ticari bilanço kârına kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesiyle bulunan tutar**" olarak tarif edilmiştir.

<sup>4</sup> Hesaplanan yurt içi asgari kurumlar vergisinden Kurumlar Vergisi Kanununun 32/C maddesinin 3 üncü fıkrası uyarınca indirilecek alınmayan vergilerin bulunması halinde bu oran farklılaşabilecektir.

#### 4.3.1. Yurt içi asgari kurumlar vergisi matrahından düşlebilecek istisna ve indirimler

Bununla birlikte, maddede aşağıdaki istisna ve indirimlerin yurt içi asgari kurumlar vergisine tabi kurum kazancından (matrahından) düşleceğı belirtilmiştir:

İlgili madde	Açıklama
KVK 5/1-a	İştirak Kazançları İstisnası
KVK 5/1-	Emisyon Primi Kazancı İstisnası
KVK 5/1-d	Yatırım Fon ve Ortaklıkları Portföy İşletmeciliğı Kazancı İstisnası (Sahip Oldukları Taşınmazlardan Elde Edilen İstisna Kazançlar Hariç)
KVK 5/1-i	Risturn Kazanç İstisnası
KVK 5/1-j	Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerine Yönelik Kazanç İstisnası
KVK 5/1-k	Varlık Kiralama İşlemlerinden Elde Edilen Kazanç İstisnası
KVK 10/1-g	VUK 325/A Maddesine Göre Girişim Sermayesi Fonu Olarak Ayrılan Tutarlarda İndirim
KVK 10/1-h	5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanuna Göre Korunmalı İşyeri İndirimi
4490 sayılı Kanun	Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden Sağlanan Kazanç İstisnası
3218 sayılı Kanun	Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazanç İstisnası
4691 sayılı Kanun	Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazanç İstisnası
5746 sayılı Kanun	Ar-Ge ve Tasarım İndirimi

Maddeye göre, Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-d maddesinde düzenlenen yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden elde ettikleri kazançlarının tamamı değil, sahip oldukları taşınmazlardan elde edilen kazançlar dışındaki kısmı yurt içi asgari kurumlar vergisi matrahından düşlebilecektir. Diğer bir deyişle, yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden elde ettikleri kazançları da kendi içerisinde “sahip oldukları taşınmazlardan elde edilen” ve “diğerleri” şeklinde ikiye ayrılacak ve bunlardan sahip oldukları taşınmazlardan elde edilenler yurt içi asgari kurumlar vergisi matrahına dahil edilecek iken, diğerleri dahil edilmeyecektir.

Maddenin gerekçesinde, “taşınmaz kazançları” ibaresinden ne anlaşılması gerektiğı tarif edilmiştir. Gerekçeye göre; bu ibareden 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 edilen gelir ve kazançların anlaşılması gerekmektedir.



#### 4.3.2. Yurt içi asgari kurumlar vergisi matrahından düşülemeyecek istisna ve indirimler

Yasal düzenlemede belirtilmediğinden, aşağıdaki istisna ve indirimler ise, yurt içi asgari kurumlar vergisi matrahından düşülemeyecektir:

İlgili madde	Açıklama
KVK 5/1-b	Yurtdışı İştirak Kazançları İstisnası
KVK 5/1-c	Yurtdışı İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası
KVK 5/1-d	Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Portföy İşletmeciliği Kapsamında Sahip Oldukları Taşınmazlardan Elde Ettikleri İstisna Kazançlar
KVK 5/1-e	Taşınmaz, İştirak Hisseleri ve Fon Satış Kazancı İstisnası
KVK 5/1-f	Bankalara, Finansal Kiralama ya da Finansman Şirketlerine veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olanların Taşınmaz veya İştirak Hisselerinin Satış Kazancı İstisnası
KVK 5/1-g	Yurtdışı Şube Kazançları İstisnası
KVK 5/1-h	Yurtdışı İnşaat, Onarım, Montaj ve Teknik Hizmetler Kazanç İstisnası
KVK 5/1-ı	Eğitim ve Öğretim Kazanç İstisnası
KVK 5/A	Yabancı Fon Kazançlarının Vergilendirilmesinde Yönetici Şirketlere İlişkin Kazanç İstisnası
KVK 5/B	Sınai Mülkiyet Hakları Satış Kazancı İstisnası
KVK Geçici 14	Kur Korumalı Mevduat ve Katılım Hesaplarından Elde Edilen Kazanç İstisnası <sup>5</sup>
GVK Mülga 19, Geçici 61, Geçici 69	Yatırım İndirimi İstisnası
GVK Geçici 76	5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu Kapsamında Düzenlenen Ürün Senetlerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazanç İstisnası
6650 sayılı Kanun	Araştırma Altyapılarının Ar-Ge ve Yenilik Faaliyetlerinden Elde Ettikleri Kazançlarda İstisna
Diğer Kanunlar	Özel Kanunlarda Yer Alan Diğer İstisnalar
KVK 10/1-b	Sponsorluk Harcamalarında İndirim
KVK 10/1-c	Bağış ve Yardımlarda İndirim
KVK 10/1-ç	Eğitim ve Sağlık Tesisleri ile Yurt İnşaatlarına İlişkin Bağış ve Yardımlarda İndirim
KVK 10/1-d	Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yardımlarda İndirim

<sup>5</sup> Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 14 üncü maddesinde düzenlenen kur korumalı mevduat ve katılım hesaplarından elde edilen kazançlara sağlanan istisnanın süresi 30.06.2024 tarihinde sona ermiş olsa da, bu tarihten önce dönüşümü yapılmış olup 2025 yılı içerisinde vadesi sona erecek hesaplar için 2025 yılında da bu istisnanın uygulanması mümkün olabilecektir.

KVK 10/1-e	Cumhurbaşkanınca Başlatılan Yardım Kampanyalarına Yapılan Bağışlarda İndirim
KVK 10/1-f	Kızılay Derneği ile Yeşilay Cemiyetine Yapılan Nakdi Bağış ve Yardımlarda İndirim
KVK 10/1-ğ	Yurtdışına Verilen Yazılım, Mühendislik, Eğitim ve Sağlık Hizmetleri Kazanç İndirimi
KVK 10/1-ı	Nakdi Sermaye Artışından Kaynaklanan Faiz İndirimi
Diğer Kanunlar	Özel Kanunları Uyarınca Kurum Kazancından İndirimine İzin Verilen Bağış ve Yardımlar İle Diğer İndirimler

Bu çerçevede; yurt içi asgari kurumlar vergisi basitçe aşağıdaki formül kullanılarak hesaplanacaktır:

$$\text{Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi} = (\text{Ticari Kar} + \text{KKEG} - \text{Düşülmesine İzin Verilen İstisna ve İndirimler}) \times \%10$$

#### 4.3.3. Geçmiş yıllar mali zararlarının durumu

Yasal düzenlemede, geçmiş yıl mali zararlarının yurt içi asgari kurumlar vergisi matrahından düşülebileceğine yönelik herhangi bir hükme yer verilmemiştir.

Maddenin 1 inci fıkrasında, “... hesaplanan kurumlar vergisi, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %10’undan az olamaz.” denilmek suretiyle kurum kazancına atıf yapılmıştır. Eğer sadece bu hüküm olsaydı, “indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancı” ibaresinden, “indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurumlar vergisi matrahı” anlaşılacak ve dolayısıyla geçmiş yıl zararlarının yurt içi asgari kurumlar vergi matrahından düşüleceği konusunda hiç bir tartışma olmayacaktı. Nitekim, önceki uygulama olan 3946 sayılı Kanunda da “Yukarıdaki orana göre hesaplanan vergi, indirimi ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının % 20’sinden az olamaz.” şeklinde benzer bir hükme yer verilmiş ve bu hüküm gereği o dönemki uygulamada geçmiş yıllar mali zararlarının asgari vergiye tabi matrahtan indirimi kabul edilmişti.

Ancak, maddenin 1 inci fıkrasında yukarıdaki ifadeye yer verilmekle birlikte, maddenin 6 ncı fıkrasında “indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancı” ibaresi, “hesap dönemi sonundaki ticari bilanço kârına kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesiyle bulunan tutar” olarak ayrıca tanımlanmıştır.

Dolayısıyla bu tanımlama, yurt içi asgari kurumlar vergisinin, ticari bilanço kârına kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesi ve maddede sayılan istisna ve indirimlerin düşülmesi suretiyle bulunan tutar üzerinden hesaplanacağı yorumuna neden olmaktadır. Maddede sayılan istisna ve indirimler arasında geçmiş yıllar mali zararları olmadığından, madde lafzı

geçmiş yıllar mali zararlarının yurt içi asgari kurumlar vergisine tabi kazançtan düşülüp düşülmeyeceği konusunda belirsizlik yaratmaktadır.

Oysa, her ne kadar maddede ayrı bir indirim kalemi olarak sayılmasa da veya bu konuda ayrı bir hüküm olarak yer almasa da, geçmiş yıllar mali zararlarının yurt içi asgari kurumlar vergisi matrahından düşüleceği konusunda bir tereddüt olmamalıdır. **Düzenlemenin amacı devletin mükelleflere teşvik olarak sağladığı indirim ve istisnaların neden olduğu düşük oranlı vergilemenin önlenmesidir.** Geçmiş yıllar mali zararları, özünde bir gider fazlalığıdır. Bu tutarların mahsubu mükellefin mahsup süresi içerisinde elde ettiği gerçek kazancı vergilemeye yönelik bir düzenleme olup, devletçe sağlanan bu türden bir teşvik değildir. **Bu nedenle, geçmiş yıllar mali zararlarının yurt içi asgari kurumlar vergisi matrahından düşülmesi gerekir.** Aksi bir uygulama, gider fazlalığı mahiyetindeki geçmiş yıllar mali zararları üzerinden %10 oranında yurt içi asgari kurumlar vergisi alınmasına yol açar ki, bunun haksızlığı ve hukuksuzluğu ortadadır. Kaldı ki, her ne kadar yasal düzenlemeler arasında bazı farklar bulunsa da, önceki asgari kurumlar vergisi uygulamalarında da geçmiş yıllar zararları asgari kurumlar vergisi matrahından indirilebilmiştir. Aynı amacı güden bu yeni düzenlemede de öncekilere paralel bir uygulama yapılmalıdır.

*“İndirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancı”* ibaresinin yasal düzenlemedeki tanımı sadece lafzen dikkate alınır ve düzenlemenin amacı göz ardı edilirse, aşağıda bahsedeceğimiz matrah düzeltmesi mahiyetindeki indirimlerin de yurt içi asgari kurumlar vergisi matrahından düşülmeyeceği sonucu ortaya çıkar ki, bunun kabulü mümkün değildir. Aşağıda belirttiğimiz gibi, bu indirimler matrah düzeltmesi mahiyetinde olduğundan, yurt içi asgari kurumlar vergisine tabi olamaz. Bu nedenle, **yasal düzenlemedeki “indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancı”** ibaresinden, **“kurumlar vergisi matrahına indirim ve istisnaların eklenmesi suretiyle bulunan tutarın”** anlaşılması gerektiğini düşünüyoruz. Bu amaçsal yorum, ifade etmeye çalıştığımız geçmiş yıllar mali zararlarının durumuna yönelik ortaya çıkan belirsizliği ortadan kaldıracaktır.

Bu noktada yurt içi asgari kurumlar vergisine tabi kazançtan düşülecek geçmiş yıllar mali zararlarının **öz sermaye karşılaştırmasından doğan zararlar (ticari zarar)** ile **indirim ve istisnalardan kaynaklanan zararlar** şeklinde bir ayrıma tabi tutulması gerekeceğini düşünüyoruz. **Bu ayrım çerçevesinde, öz sermaye karşılaştırmasından doğan zararların yurt içi asgari kurumlar vergisi matrahına dahil edilmemesi, maddede yurt içi asgari kurumlar vergisinden düşüleceği belirtilenler dışındaki indirim ve istisnalardan kaynaklanan zararların ise matraha dahil edilmesinin uygun olacağını değerlendiriyoruz.** Aksi durum, aynı dönemde kar veya zarar elde eden mükellefler arasında yurt

içi asgari kurumlar vergisi yönünden çok önemli bir farklılık ve adaletsizlik yaratacaktır<sup>6</sup>.

3946 sayılı Kanunla getirilen ikinci uygulama sırasında da geçmiş yıllar mali zararları için bu şekilde bir ayırım yapılmıştır. Ancak bu ayırımı düzenleyen 50 seri no'lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin ilgili kısmının iptali için dava açılmış ve Danıştay 4. Dairesi 20.03.1996 tarihli ve E: 1995/2669 K:1996/1076 sayılı kararıyla, söz konusu tebliğin indirim ve istisnalardan kaynaklanan zararların asgari kurumlar vergisi matrahından düşülemeyeceğine ilişkin açıklamalarını, Kanunda geçmiş yıl zararlarının kaynaklarına göre bir ayırma tabi tutulacağına yönelik bir hüküm bulunmadığı gerekçesiyle iptal etmiştir<sup>7</sup>. Bu iptal sonrasında, 56 seri no'lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğiyle, kaynağına bakılmaksızın bütün geçmiş yıl zararlarının % 20 oranlı kurumlar vergisi (asgari kurumlar vergisi) matrahından indirilebileceği açıklanmıştır.

Sonuç olarak, geçmiş yıllar mali zararlarının yurt içi asgari kurumlar vergisi matrahından düşülüp düşülemeyeceği; düşülecekse tamamının mı yoksa yurt içi asgari kurumlar vergisine tabi olan istisna ve indirimlerden kaynaklı olanlar dışındaki kısmının mı düşülebileceği konusunda tebliğ açıklamalarının takip edilmesini öneriyoruz.

#### 4.3.4. Matrah düzeltmesi mahiyetindeki indirimlerin durumu

Uygulamada, ilgili dönemde Vergi Usul Kanununa aykırı olması nedeniyle kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınan bazı karşılık veya giderler, indirim hakkının olduğu dönemde kurumlar vergisi beyannamesinde “Diğer indirimler” veya “Diğer indirimler ve istisnalar” satırlarında gösterilebilmekte

<sup>6</sup> Gerçekten de, örneğin aynı dönemde aynı tutarda iştirak hissesi satış kazancı istisnası bulunan iki kurumlar vergisi mükellefinden, bu dönemde ticari kar elde edenin bu istisna kazancı yurt içi asgari kurumlar vergisine tabi olacak iken, bu dönemde ticari zararı bulunan mükellefin bu istisna nedeniyle artan devreden mali zararının tamamını takip eden yıllarda yurt içi asgari kurumlar vergisi matrahından indirebilmesi halinde, iki mükellef arasında önemli bir fark oluşmuş olacaktır.

<sup>7</sup> İlgili kararın gerekçesi şu şekildedir: “Mali zararlar işletmenin normal faaliyeti sonucu ortaya çıkabileceği gibi, indirim ve istisna uygulaması nedeniyle ortaya çıkan zararı da kapsayabilmektedir. Her iki tür zarar da vergi kanunlarının uygulanması sonucu ortaya çıkan zarardır. Nitekim Kurumlar Vergisi Kanununda ya da diğer kanunlarda geçmiş yıl zararları kaynaklarına göre bir ayırma tabi tutulmuş değildir. Bu tip bir yaklaşımı hukuk ilkeleriyle bağdaştırmak mümkün değildir. Tekrarlamak gerekirse Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14 üncü maddesinin 7 nci bendinde sadece mali zarardan söz edilmiş, zararlar konusunda bir ayırım yapılmamıştır.

Bu durumda 50 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğindeki özsermaye karşılaştırmasından doğan geçmiş yıl zararının % 20 oranlı kurumlar vergisi matrahından düşülebileceği, fakat indirim ve istisnalardan doğan zararların düşülemeyeceği şeklindeki düzenleme, İdarenin uygulamaya ilişkin genel ve objektif kuralları kanuna aykırı olmamak şartıyla kendisine tanınan yetki sınırları içinde kullanması gerektiği biçiminde açıklanan ilkenin ihlali sonucunu doğurmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanununun 25 inci maddesine aykırı olarak ve bu maddeyle tanınan yetkinin aşılması suretiyle düzenlenen 50 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin II/B-e bölümünün iptali gerekmektedir.”

ve bu suretle kurumlar vergisi matrahı olması gereken tutara getirilmektedir. Benzer şekilde, yasal defterlerin Vergi Usul Kanunu dışındaki standartlara uygun olarak tutulması nedeniyle, doğru matraha ulaşabilmek için beyanname üzerinden bazı indirimlere yer verilebilmektedir.

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 Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesi kapsamındaki indirim hakkı gibi unsurlar bunlara örnek olarak verilebilir.

Bu şekilde kurumlar vergisi beyannamesinin “Diğer indirimler” veya “Diğer indirimler ve istisnalar” satırlarında gösterilen bu tutarlar, mahiyet itibarıyla bir indirim veya istisna olmayıp, vergi matrahının doğru hesaplanması amacıyla yapılan düzeltmelerdir.

Bu nedenle, bu tutarların yurt içi asgari kurumlar vergisine tabine tabi olmaması ve asgari kurumlar vergisi matrahından düşülmesi gerekir. Nitekim, benzer durum 7440 sayılı Kanunla yürürlüğe konulan ek vergide söz konusu olmuş ve 3 seri no'lu Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7440 Sayılı Kanun Genel Tebliğinde yapılan açıklamalarla bu indirimlerin ek vergiye tabi olmadığı belirtilmiştir.

Önceki bölümde ifade ettiğimiz gibi, “indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancı” ibaresinin yasal düzenlemede, hesap dönemi sonundaki ticari bilanço kârına kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesiyle bulunan tutar olarak tarif edilmesinden hareketle, bu tür matrah düzeltmesi mahiyetindeki indirimlerin yurt içi asgari kurumlar vergisi matrahından düşülemeyeceği söylenemeyecektir. Bizce yasal düzenlemedeki “indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancı” ibaresinden, “kurumlar vergisi matrahına indirim ve istisnaların eklenmesi suretiyle bulunan tutar” anlaşılmalıdır.

#### 4.3.5. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları uyarınca kurumlar vergisinden istisna tutulan kazançların durumu

Yürürlükte bulunan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında, vergilendirme hakkının ilgili ülkede bulunması nedeniyle Türkiye'nin vergi alma hakkı olmadığı veya söz konusu kazançların Türkiye'de istisna edilmesi gerektiği durumlarda, elde edilen ve kurum kazancına dâhil edilerek beyannamenin “Diğer indirimler” ile “Diğer indirimler ve istisnalar” satırlarında matrahtan indirim konusu yapılan tutarların da yurt içi asgari kurumlar vergisine tabi olmaması gerekir. Ayrıca, yürürlükte bulunan ikili veya çok taraflı diğer uluslararası anlaşmalar uyarınca, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar

da aynı şekilde değerlendirilmelidir. Diğer bir deyişle, bu tutarlar yurt içi asgari kurumlar vergisine tabi kazançtan düşülmelidir.

Nitekim, 7440 sayılı Kanunla yürürlüğe konulan ek vergi uygulamasında da benzer bir durum söz konusu olmuş ve 3 seri no'lu Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7440 Sayılı Kanun Genel Tebliğinde yapılan açıklamalarla bu tutarların ek vergiye tabi olmadığı belirtilmiştir.

#### 4.4. Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisinin Oranı

Yasal düzenlemeye göre, yurt içi asgari kurumlar vergisi indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %10'u olarak hesaplanacaktır. Maddenin devamında 7 nci fıkrada; bu oranı, sektörler, faaliyet konusu, iş kolları ya da üretim alanları itibarıyla ayrı ayrı ya da birlikte sifıra kadar indirmeye veya bir katına kadar artırmaya Cumhurbaşkanı yetkili kılınmıştır.

Buna göre Cumhurbaşkanı, %10 kanuni oranı sektörler, faaliyet konusu, iş kolları ya da üretim alanları itibarıyla ayrı ayrı ya da birlikte sifıra kadar indirebilecek veya %20 oranına kadar artırabilecektir.

3824 sayılı Kanunla getirilen ilk asgari kurumlar vergisi uygulamasında, 22/12/1992 tarihli ve 92/3895 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla, asgari kurumlar vergisi oranı bazı istisna kazançlar için %0 olarak belirlenmiştir<sup>8</sup>. Dolayısıyla, 7524 sayılı Kanunla yürürlüğe konulan yeni uygulamada da Cumhurbaşkanı tarafından böyle bir oran farklılaştırması yapılabileceği düşünülüyor.

#### 4.5. Hesaplanan Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisinden Mahsup Edilecek Vergiler

Yurt içi asgari kurumlar vergisini düzenleyen Kurumlar Vergisi Kanununun 32/C maddesinin 3 üncü fıkrasında, maddenin 1 inci fıkrası kapsamında hesaplanan yurt içi asgari kurumlar vergisinden, bazı vergilerin/tutarların indirileceği ve ödenmesi gereken yurt içi asgari kurumlar vergisinin bu indirimler sonrasında belirleneceği belirtilmektedir.

Buna göre; makalemizin önceki kısımlarında değindiğimiz açıklamalar çerçevesinde hesaplanan yurt içi asgari kurumlar vergisinden, aşağıdaki vergi tutarları düşülerek ödenecek vergi tutarı tespit edilecektir:

- Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesinin 6 ncı fıkrası uyarınca halka ilk defa arz edilen mükelleflere 2 puan kurumlar vergisi oran indirimi uygulanması nedeniyle alınmayan vergi

<sup>8</sup> 31/12/1992 tarihli ve 21452 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- b) Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesinin 7 ve 8 inci fıkraları uyarınca imalatçı ve ihracatçı mükelleflere 1 puan/5 puan kurumlar vergisi oran indirimi uygulanması nedeniyle alınmayan vergi
- c) Maddenin yürürlüğe girdiği tarihten (02.08.2024) önce Sanayi ve Teknoloji Bakanlığında alınmış olan teşvik belgelerindeki yatırıma katkı tutarlarının kullanılması nedeniyle 32/A maddesi hükmüne istinaden ilgili hesap döneminde alınmayan vergi

Yapılan bu düzenlemeyle, mükelleflerin kurumlar vergisi oran indirimlerinden kaynaklı kazanılmış haklarının korunması sağlanmıştır.

**İlgili dönemde kullanılan yatırıma katkı tutarlarından kaynaklı vergi mahsup hakkı sadece bu maddenin yürürlüğe girdiği 02.08.2024 tarihinden önce alınan teşvik belgeleri için geçerli olup, bu tarihten sonra alınan yatırım teşvik belgeleri bu vergi indirim hakkından yararlanamayacaktır.**

Diğer yandan, Kurumlar Vergisi Kanununun 33 üncü maddesi uyarınca, yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, Türkiye'de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebilmektedir. Ancak yurt dışında elde edilen kazançlara yönelik uygulanan istisnalar üzerinden hesaplanan yurt içi asgari kurumlar vergisinden, yurt dışında ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergilerin mahsup edilip edilemeyeceği konusunda yasal düzenlemede bir hükme yer verilmemiştir.

Kanaatimizce burada da Kurumlar Vergisi Kanununun 33 üncü maddesi uygulanabilmelidir. **Çünkü yurt içi asgari kurumlar vergisi ayrı bir vergi türü olmayıp, beyan edilecek kurumlar vergisinde asgari bir tutar belirlenmesine yönelik bir düzenlemedir.** Dolayısıyla bu hesaplamada, üzerinden vergi hesaplanan bir kazanç için eğer yurt dışında kurumlar vergisi benzeri bir vergi ödenmişse, bu verginin mahsup edilebilmesi gerekir. Aksi kabul, söz konusu kazançlar üzerinden mükerrer vergileme anlamına gelecek ve bu durum ilgili çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına aykırılık teşkil edecektir. Uygulamaya ilişkin yayımlanacak tebliğde bu konuya yönelik açıklamalara da yer verilmesi gerektiğini düşünüyoruz.

#### 4.6. Örnek Uygulama

Makalemizin buraya kadar olan bölümlerinde yaptığımız açıklamaları somutlaştırmak adına konuyu bir örnek üzerinden anlatmayı faydalı görüyoruz.

Aşağıda örnek bir kurumlar vergisi mükellefinin kurumlar vergisi beyannamesi özetine yer verilmiş ve bu özet beyanname üzerinden yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplaması yapılmıştır.

	Kurumlar Vergisi Hesaplaması	Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi Hesaplaması
Ticari Bilanço Karı	350.000.000,00	350.000.000,00
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	(+) 25.000.000,00	(+) 25.000.000,00
İştirak Kazancı İstisnası (KVK 5/1-a)	(-) 15.000.000,00	(-) 15.000.000,00
İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası (KVK 5/1-e)	(-) 200.000.000,00	-
Bağış ve Yardımlar (KVK 10/1-c)	(-) 1.000.000,00	-
Nakdi Sermaye Artışından Kaynaklanan Faiz İndirimi (KVK 10/1-ı)	(-) 10.000.000,00	-
<b>KURUMLAR VERGİSİ/YURT İÇİ ASGARİ KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI</b>	<b>149.000.000,00</b>	<b>360.000.000,00</b>
KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah	29.000.000,00	
KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı	7,20%	
KVK'nın 32/8 Mad. Kapsamında Kurumlar Vergisine Tabi Matrah	15.000.000,00	
KVK'nın 32/8 Mad. Kapsamında Kurumlar Vergisi Oranı	24,00%	
KVK'nın 32/7 Mad. Kapsamında Kurumlar Vergisine Tabi Matrah	5.000.000,00	
KVK'nın 32/7 Mad. Kapsamında Kurumlar Vergisi Oranı	20,00%	
Genel Orana Tabi Matrah	100.000.000,00	
Kurumlar Vergisi Oranı	25,00%	
<b>Hesaplanan Kurumlar Vergisi/Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi</b>	<b>31.688.000,00</b>	<b>36.000.000,00</b>
<b>Hesaplanan Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisinden Mahsup Edilecek Alınmayan Vergiler</b>	-	(-) 5.562.000,00
<i>KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah Nedeniyle</i>	-	(-) 5.162.000,00
<i>KVK'nın 32/7 Mad. Kapsamında Kurumlar Vergisine Tabi Matrah Nedeniyle</i>	-	(-) 150.000,00
<i>KVK'nın 32/8 Mad. Kapsamında Kurumlar Vergisine Tabi Matrah Nedeniyle</i>	-	(-) 250.000,00
<b>Ödenmesi Gereken Yurtiçi Asgari Kurumlar Vergisi</b>	-	<b>30.438.000,00</b>
Yıl İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergi	(-) 300.000,00	-
<b>Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi</b>	<b>31.388.000,00</b>	-



Hesaplamadan görüleceği üzere; yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplanırken, iştirak kazancı istisnası matrahtan düşülmüş, buna karşın iştirak hissesi satış kazancı istisnası, bağış ve yardımlar ile nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi düşülmemiştir. Bu şekilde tespit edilen matraha %10 oranı uygulanmak suretiyle yurt içi asgari kurumlar vergisi 36.000.000,00 TL olarak hesaplanmıştır.

Maddenin 3 üncü fıkrası uyarınca, hesaplanan bu vergiden, mükellefin imalat ve ihracat faaliyetleri kapsamında Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddenin 7 ve 8 inci fıkraları uyarınca indirimli oran uygulaması nedeniyle alınmayan toplam 400.000,00 TL kurumlar vergisi ile mükellefin 02.08.2024 tarihinden önce Sanayi ve Teknoloji Bakanlığında almış olduğu teşvik belgesindeki yatırıma katkı tutarının kullanılması nedeniyle 32/A maddesi hükmüne istinaden ilgili hesap döneminde alınmayan 5.162.000,00 TL kurumlar vergisi indirilmiştir.

Bu şekilde ödenmesi gereken yurt içi asgari kurumlar vergisi 30.438.000,00 TL olarak bulunmuştur. Söz konusu tutar hesaplanan kurumlar vergi tutar olan 31.688.000,00 TL'den daha düşük olduğundan, kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanan kurumlar vergisi 31.688.000,00 TL dikkate alınmış ve bu tutar üzerinden yıl içinde kesinti yoluyla ödenen 300.000 TL vergi mahsup edilerek ödenmesi gereken kurumlar vergisi 31.388.000,00 TL olarak tespit edilmiştir.

#### 4.7. Diğer Hususlar

Yurt içi asgari kurumlar vergisi ilk olarak 2025 yılında elde edilen kazançlar için uygulanacaktır. Özel hesap dönemine tabi olan kurumların ise 2025 takvim yılında başlayan özel hesap dönemlerinden itibaren uygulanmaya başlanacaktır.

Yurt içi asgari kurumlar vergisi geçici vergi dönemlerinde de uygulanacaktır. Buna göre ilk uygulama 2025 yılının 1 inci geçici vergi döneminde yapılacaktır.

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

#### 5. SONUÇ

Makalemizde, yurt içi asgari kurumlar vergisi uygulaması hakkında bilgi verilmiş, bu konudaki görüşlerimiz paylaşılmış ve konuyu somutlaştırmak adına konu bir örnek yardımıyla anlatılmaya çalışılmıştır.

Öte yandan, makalemize son verirken şu hususu da ayrıca belirtmek isteriz: Son dönemlerde yapılan değişikliklerle vergi mevzuatımızın oldukça karmaşık hale geldiği herkesin malumudur. Öyle ki, sadece kurumlar vergisi matrahının belirlenmesi değil, bu matraha uygulanacak olan kurumlar vergisi oranının

tespiti dahi çok detaylı hesaplamalar gerektirmektedir. Son olarak enflasyon düzeltmesiyle birlikte artık işin içerisinde çıkmaz hale gelmiştir. Vergiye uyum maliyetleri çok yükselmiştir.

7524 sayılı Kanunla getirilen yurt içi asgari kurumlar vergisi de bu karmaşıklığı daha da artıracak bir düzenleme olmuştur. Bu uygulamanın yürürlüğe girmesiyle, kurumlar vergisi yanında ayrıca yurt içi asgari kurumlar vergisi hesabı da yapılması gerekecek ve bunun için çok sayıda detayla uğraşılacaktır. Daha önce denenmiş ancak yürürlükten kaldırılmış bir uygulamaya yeniden başvurulması kanaatimizce doğru olmamıştır. Bu tür dönemsel çözümler yerine, konunun paydaşlarının bir araya gelerek oluşturulmasına katkı sunacağı daha yalın, sade ve anlaşılır bir mevzuatla vergi adaletinin sağlanabileceğini düşünüyoruz. Umarız ki, bu temennimiz uzak olmayan bir gelecekte gerçekleşir.

#### KAYNAKÇA

- BDO Türkiye'nin 23.08.2024 tarihli ve 2024/059 sayılı Sirküleri
- 7524 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 43, 50 ve 56 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği
- Danıştay 4. Dairesi'nin 20.03.1996 tarihli ve E: 1995/2669 K:1996/1076 sayılı Kararı
- 22.12.1992 tarihli ve 92/3895 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7440 Sayılı Kanun Genel Tebliği (Seri No: 3)