

Sirküler Tarihi :14/03/2025

Sirküler No :2025/49

**DANIŞTAY GEÇMİŞ YIL MALİ ZARARLARI ÜZERİNDEN YURT İÇİ ASGARI
KURUMLAR VERGİSİ HESAPLANACAĞINA YÖNELİK TEBLİĞ
DÜZENLEMESİNİN YÜRÜTMESİNİ DURDURMUŞTUR**

Bilindiği gibi, 7524 sayılı Kanunun 36 ncı maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununa (KVK) 32/C maddesi eklenerek “yurt içi asgari kurumlar vergisi” müessesesi ihdas edilmiştir.

2025 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlara uygulanmak üzere yayımı tarihinde (02.08.2024) yürürlüğe giren bu düzenleme uyarınca özetle Kanunun 32 nci ve 32/A maddeleri hükümleri dikkate alınarak hesaplanan kurumlar vergisi, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %10’undan az olamayacaktır.

Maddede hangi indirim ve istisnaların asgari kurumlar vergisi matrahına dahil olmayacağı ayrıca belirtilmiştir. Maddedeki tanımlamaya göre indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazanç ibaresi, hesap dönemi sonundaki ticari bilanço kârına kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesiyle bulunan tutarı ifade etmektedir.

Hazine ve Maliye Bakanlığınca, 23 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)' nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile asgari kurumlar vergisine ilişkin düzenleme ve açıklamalar yapılmıştır.

Tebliğin “32.5. Yurtiçi asgari kurumlar vergisi” bölümünün, “32.5.4.” ve “32.5.6.” alt bölümlerinin yedinci paragrafları ile “32.5.6.” alt bölümünde yer alan üçüncü ve beşinci örneklerinde 2025 ve müteakip dönem kurumlar vergisi beyannamelerinde indirim konusu yapılan geçmiş yıl zararlarının yurt içi asgari kurumlar vergisi matrahından düşülmeyeceği ve asgari kurumlar vergisinin hesaplanmasında dikkate alınacağı belirtilmiştir. 2025 ve müteakip dönemlerde mahsup edilecek geçmiş yıl zararlarının yurt içi asgari kurumlar vergisi matrahından indirilemeyecek olması, yani mahsup edilen geçmiş yıl zararları üzerinden bile %10 oranında asgari kurumlar vergisi ödenecek olması Tebliğ’deki bu düzenlemelerin hukuki olmadığına dair tartışmalara yol açmıştır. Gerçekten de geçmiş yıl zararlarının asgari kurumlar vergisi matrahından indirilmeyerek üzerinden %10 vergi alınması, zararlı bir kurumdan kurumlar vergisi alınması sonucunu doğurmuştur.

Anayasal ilkelere ters düşen ve Kanun düzenlemesinden de çıkarılamayacak olan bu sonucu yaratan söz konusu Tebliğ düzenlemesinin yürütmesinin durdurulması ve iptali talebiyle Danıştay’da açılan bir davada Danıştay 3. Dairesi oybirliği ile vermiş olduğu 10/02/2025 tarih ve 2024/5700 sayılı Kararla Tebliğin geçmiş yıl zararlarının asgari kurumlar vergisi matrahından indirilemeyeceğine ilişki düzenlemelerinin yürütmesini durdurmuştur.

Böylece Anayasa’nın vergilemeye ilişkin tüm ilkelerine ters düşen bu düzenlemenin yürütmesi durdurularak iptal istemine ilişkin karar çıkana kadar verilecek geçici vergi beyannameleri/kurumlar vergisi beyannamelerinde mahsup edilecek geçmiş yıl zararları üzerinden asgari kurumlar vergisi ödenmesinin önüne geçilmiştir. Kararın aşağıda yer alan “Hukuki Değerlendirme” bölümündeki açıklamalarından hareketle iptale ilişkin kararın da aynı yönde olması beklenmektedir. Kararın ilgili kısmı aşağıda yer almaktadır:

“Anayasanın "Vergi Ödevi" başlıklı 73. maddesinde yer alan düzenlemeler dikkate alındığında, maddede belirtilen hallerde Cumhurbaşkanına devredilen yetki haricinde kamu gücüne dayanılarak getirilecek yükümlülüklerin kanunla düzenlenmesinin zorunlu olduğu açıktır. Bu zorunluluk, verginin kanuniliği ilkesi olarak tanımlanmakta olup bu ilke uyarınca verginin yükümlüsü, konusu, vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, zamanaşımı, muafiyet ve istisna gibi vergilendirmenin temel öğelerinin kanun ile belirlenmesi gerekir. Bununla birlikte, vergilendirmenin temel öğeleri ile ilgili olmaması şartıyla, ayrıntılara ve teknik konulara ilişkin olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici işlem yapılabilir. Ayrıca vergilendirmeye ilişkin bir konuda kanun ile çerçevesi çizilen düzenlemeye ilişkin usul ve esasların Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenebilmesi için de ilgili kanunda Bakanlığa bu konuda bir yetki verilmesi gerekmektedir.

Nitekim Anayasa Mahkemesi de verdiği kararlarda, Anayasa'nın 13., 35. ve 73. maddelerinin birlikte değerlendirilmesinden vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına müdahalede bulunulması durumunda takdire dayalı olma ve keyfiliği önlemek için müdahalenin vergiyi doğuran olay, yükümlü, sorumlu, matrah, miktar ve oranların yukarı ve aşağı sınırları, tarh, tahakkuk ve tahsil usulü, yaptırım ve zamanaşımı gibi verginin belli başlı temel öğelerinin ulaşılabilir, belirli ve öngörülebilir şekilde düzenlenmiş bir kanun hükmüne dayanması gerektiği, vergilendirmenin esaslı unsurlarının kanunda belirli ve öngörülebilir şekilde düzenlenmesi gerektiği, bir mali yükümlülüğün bu yönleriyle kanunla yeterince çerçevelenmemişse kişilerin mülkiyet hakkını etkileyecek idari ya da yargısal takdire dayanan uygulamalara yol açabilmesinin mümkün olduğuna (Iskenderun Demir ve Çelik A.S. Başvurusu, B:2015/941, 25/10/2018) ve Maliye Bakanlığı'nın vergi kanunlarındaki belirsiz hükümleri yorumlayarak bir standart oluşturmamasının, başka bir anlatımla alt ve üst sınırları belirtilmeyen bir istisnanın kapsamını belirlemesinin vergilendirmede kanunilik ilkesine aykırı olduğuna (Bilnam İşletmecilik ve Ticaret A.S. ((Eski Unvanı-Bilnam İşletmecilik ve Tic. Ltd. Sti.)) Başvurusu, B:2016/3675, 03/11/2020) vurgu yapmıştır.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri bir arada değerlendirildiğinde, 7524 sayılı Kanun'un 36. maddesiyle 5520 sayılı Kanun'a eklenen "Yurt içi asgari kurumlar vergisi" başlıklı 32/C maddesinde, Kanun'un 32. ve 32/A maddeleri hükümleri dikkate alınarak hesaplanan kurumlar vergisinin, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %10'undan az olamayacağı ve yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplanırken 1. fıkrada belirtilen kurum kazancından 2. fıkrada sayılan istisna ve indirimlerin düşüleceğinin belirtildiği, bunların dışında asgari verginin matrahının hesaplanmasına yönelik başkaca bir belirleme yapılmadığı ve davalı idareye matrahın belirlenmesine yönelik bir yetki verilmediği gibi indirim ve istisnalar dışında kalan diğer unsurların asgari verginin matrahından düşülmesine izin verilmeyeceğine dair bir yasal düzenleme de bulunmadığı anlaşılmış olup geçmiş yıl zararlarının asgari kurumlar vergisi matrahından düşülmeyeceği ve asgari kurumlar vergisinin hesaplanmasında dikkate alınacağına ilişkin dava konusu düzenlemede hukuka uygunluk bulunmadığı ve uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararların dogmasına yol açabileceği sonucuna ulaşıldığından yürütmenin durdurulması isteminin kabulü gerekmiştir.

Öte yandan, geçmiş yıl zararlarının, dönem sonu ve dönem başı öz sermaye karşılaştırması sonucu ticari bilanço zararı (gider fazlalığı durumu) olarak ortaya çıkabilmesinin yanında çeşitli istisnalardan faydalanılması sonucu mali zarar (zarar olsa dahi indirilebilecek indirim ve istisnaların ticari bilanço karından/zararından düşülmesi durumu) olarak da ortaya çıkabilmesi de mümkündür. Düzenlemenin amacının, çeşitli indirim ve istisnalar nedeniyle düşük vergilemenin önlenmesi olduğu belirtilmesine karşın bu mahiyette olmayan gider fazlalığından kaynaklanan geçmiş yıl zararlarının asgari vergi matrahından düşülmesine izin verilmemesi, ticari bilanço zararı üzerinden %10 oranında vergi alınmasına yol açacağından kurumlar vergisinin konusunun, Kanun'un 1. Maddesinde sayılan kurumların kazançları olduğu dikkate alındığında, geçmiş yıl zararından dolayı vergiye tabi kazancı olmayan bir mükellefin dava konusu düzenleme nedeniyle vergi ödemek zorunda kalacağı da açıktır.

Kararın gerekçesinden anlaşılağı üzere, yurt içi asgari kurumlar vergisinin matrahını Kanunda hariç tutulanlar dışında indirim ve istisnaların oluşturması gerekir. Mahsuba konu geçmiş yıllar zararları bunlardan sayılamaz. Bu isabetli gerekçeden Danıştay'ın iptale ilişkin kararının da aynı yönde olacağı sonucu çıkarılabilir.

