

Sirküler Tarihi :09/04/2026

Sirküler No :2026/041

25 SERİ NO.LU KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞ TASLAĞI YAYIMLANDI

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan 25 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğ Taslağı ile aşağıdaki konularda açıklamalarda bulunulmuştur.

1- Türkiye’de kurulu fonların ve yatırım ortaklıklarının Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-d maddesinde yer alan istisnadan yararlanabilmeleri için taşınmazlara ilişkin faaliyetlerinden doğan kazancın %50’sinin dağıtılmasına ilişkin açıklamalara ve örneklere yer verilmiştir.

Kar dağıtımına esas taşınmaz kazancı hesaplanırken, taşınmazlardan elde edilen hasıllattan, bu faaliyet nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak kazanç dikkate alınacaktır. Taşınmazlara ilişkin faaliyetin veya toplamda tüm faaliyetlerin zararlarla sonuçlanması halinde, istisna uygulamasında kar dağıtımı şartı söz konusu olmayacaktır.

Öte yandan, taşınmazlara ilişkin faaliyetlerin karla, diğer faaliyetlerin ise zararlarla sonuçlanması ve toplam kazancın taşınmazlardan elde edilen kazançtan düşük olması halinde, kazancın yarısının dağıtılması istisna açısından yeterli sayılacaktır.

Örnek 1: (A) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş. 2025 yılında taşınmazlardan 1.000.000 TL kar elde etmiş olup, Ortaklığın diğer faaliyetleri ise 600.000 TL zararlarla sonuçlanmıştır. Böylece anılan Ortaklığın 2025 yılında, (1.000.000 – 600.000) 400.000 TL kazancı bulunmaktadır. (Kar dağıtımına konu edilecek tutarın tespitinde kanuni yedek akçeler ihmal edilmiştir.)

Buna göre, (A) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.’nin 2025 yılı kazancının yarısı olan (400.000 x %50) 200.000 TL’nin dağıtımının, istisnanın uygulanması için yeterlidir.

Taşınmazlara ilişkin faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yürütülmesi halinde müşterek genel giderlerin, bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan maliyetlerin birbirine oranı esas alınarak dağıtılması gerekmektedir.

Taşınmaz faaliyetleri ile bu kapsama girmeyen faaliyetlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanlarının ise bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerekmektedir. Hangi işlerde ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar, müşterek genel giderlerle birlikte dağıtımına tabi tutulacaktır.

- 2- Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara isabet eden giderlerin diğer kazançlardan indirilememesine ilişkin açıklamalara yer verilmiş, istisnalar faaliyet bazlı ve işlem bazlı olmak üzere iki başlık altında değerlendirilmiş ve örneklere yer verilmiştir.

Faaliyet esaslı istisnaya örnek:

Örnek 1: (A) A.Ş. teknoloji geliştirme bölgesinde farklı projeler kapsamında yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetleri yürütmektedir. Şirket, 2025 hesap döneminde 1. Ar-Ge projesinden 2.500.000 TL kazanç elde etmiş, 2. Ar-Ge projesinden ise 1.000.000 TL zarar doğmuştur.

Buna göre, teknoloji geliştirme bölgesinde yürütülen faaliyetler hesap döneminde bir bütün olarak değerlendirileceğinden, istisna kapsamındaki projelerden doğan zararların bu kapsamdaki kazançlardan mahsup edilmesi gerekmekte olup, söz konusu faaliyetten elde edilen (2.500.000 - 1.000.000) 1.500.000 TL kazanç, 4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesi kapsamında kurumlar vergisinden istisna edilecek ve bu tutar beyannamenin ilgili istisna satırına yazılacaktır.

İşlem esaslı istisnaya örnek:

Örnek 2: (B) A.Ş. aktifinde yer alan iki ayrı taşınmazı bankaya olan borcuna karşılık alacaklı bankaya 2025 hesap döneminde satmıştır. Söz konusu satış işlemlerinin birincisinden 3.500.000 TL kazanç elde etmiş, ikincisinden ise 1.500.000 TL zarar doğmuştur.

Buna göre, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (f) bendi kapsamında her bir satış işleminden doğan kazanç veya zarar ayrı ayrı dikkate alınacak olup, birinci taşınmaz satışından kaynaklı 3.500.000 TL kazanç kurumlar vergisinden istisna edilecek, ikinci taşınmaz satışından doğan 1.500.000 TL zarar ise beyannamenin kanunen kabul edilmeyen gider satırına yazılacaktır.

- 3- Nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indiriminden sadece yıllık hesap dönemi itibariyle değil, dördüncü geçici vergilendirme döneminde de bu indirimden yararlanılabileceğine ilişkin açıklamaya yer verilmiştir.

- 4- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesi kapsamında asgari kurumlar vergisinden indirilen yatırıma katkı tutarının hesaplanmasına ilişkin açıklamalara ve örneklere yer verilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 32/C maddesine göre hesaplanan asgari kurumlar vergisinden indirilen yatırıma katkı tutarının tespitinde, 2/8/2024 tarihinden önce mevcut yatırım teşvik belgelerinde kayıtlı olan yatırım tutarı dikkate alınmakta, bu tarihten sonra yatırım teşvik belgesinde gerçekleştirilen revizeler sonucundaki artışlar hesaplamaya dahil edilmemektedir. Buna göre, teşvik belgesini 2/8/2024 tarihinden önce alan ve 2/8/2024 tarihinden sonra revize eden mükelleflerin, 32/A maddesine göre alınmayan vergilerini, 2/8/2024 öncesi yatırıma katkı tutarını dikkate almak veya oranlama yapmak suretiyle tespit etmeleri mümkündür.

Örnek: (A) A.Ş.'nin 2/8/2024 tarihinden önce aldığı yatırım teşvik belgesinde kayıtlı yatırım tutarı 10.000.000 TL, yatırıma katkı oranı ise %30'dur. Şirket, 2/8/2024 tarihinden sonra yatırım teşvik belgesini revize ettirmiş ve yatırım tutarını 15.000.000 TL'ye yükseltmiştir. Buna göre şirketin, 2/8/2024 öncesi yatırıma katkı tutarı (10.000.000 x %30) 3.000.000 TL; 2/8/2024 tarihinden sonra eklenen yatırıma katkı tutarı (5.000.000 x %30) 1.500.000 TL; toplam yatırıma katkı tutarı ise (3.000.000 + 1.500.000) 4.500.000 TL'dir.

Şirket, 2025 hesap dönemi öncesinde yatırıma katkı tutarının 500.000 TL'sini kullanmıştır. (A) A.Ş.'nin 2025 hesap dönemine ilişkin ticari bilanço karı 3.000.000 TL, kanunen kabul edilmeyen gideri 500.000 TL'dir. Mükellef kurumun 2025 hesap dönemine ilişkin verdiği kurumlar vergisi beyannamesinde yatırım teşvik belgesi dolayısıyla indirimli kurumlar vergisine tabi matrahı 750.000 TL, indirimli vergi oranı ise %5'tir. Kurum ayrıca, 2.700.000 TL nakdi sermaye faiz indirimini matrahından indirim konusu yapmıştır.

Mükellef kurumun 2025 hesap dönemine ilişkin verdiği kurumlar vergisi beyannamesinde;

- teşvik belgesine göre alınmayan vergi ($750.000 \times \%20$) 150.000 TL
- indirimli orana tabi matrah üzerinden hesaplanan vergi ($750.000 \times \%5$) 37.500 TL
- genel orana tabi matrah ($800.000 - 750.000$) 50.000 TL
- genel orana tabi matrah üzerinden hesaplanan vergi ($50.000 \times \%25$) 12.500 TL
- hesaplanan kurumlar vergisi ($37.500 + 12.500$) 50.000 TL
- (indirim öncesi) asgari vergi [$(3.000.000 + 500.000) \times \%10$] 350.000 TL

olarak tespit edilmiştir.

Asgari vergiden, 2/8/2024 tarihinden önceki belgede kayıtlı yatırıma göre hesaplanan yatırıma katkı tutarı öncelikle indirilebilecek veya oranlama yapılmak suretiyle tespit edilen tutar indirimine konu edilebilecektir.

1. yöntem: 150.000 TL'nin tamamının, 2/8/2024 öncesi belgede kayıtlı yatırıma göre hesaplanan yatırıma katkı tutarı olan 3.000.000 TL'den düşülmesi mümkündür. Böylece, kalan [$3.000.000 - (500.000 + 150.000)$] 2.350.000 TL yatırıma katkı tutarı, ileriki dönem kurumlar vergisi beyannamelerinde asgari vergiden düşülmeye devam edilecek ve 3.000.000 TL'lik yatırıma katkı tutarı kullanıldıktan sonra asgari vergiden yatırıma katkı tutarı düşülemeyecektir.

Buna göre şirketin 2025 dönemi asgari vergisi ($350.000 - 150.000$) 200.000 TL olarak belirlenecektir.

2. yöntem: 150.000 TL'nin, 2/8/2024 öncesi ve sonrası belgelerde kayıtlı yatırım tutarına göre belirlenen yatırıma katkı tutarlarına oranlanarak dikkate alınması da mümkündür. Böylece, 2/8/2024 öncesi belgeye göre hesaplanan yatırıma katkı tutarına isabet eden [$150.000 \times (3.000.000 / 4.500.000)$] 100.000 TL, 2/8/2024 sonrası belgeye göre hesaplanan yatırıma katkı tutarına isabet eden [$150.000 \times (1.500.000 / 4.500.000)$] 50.000 TL olacaktır. Buna göre şirketin hesaplanan asgari vergisi ($350.000 - 100.000$) 250.000 TL olarak belirlenecektir. Öte yandan, kalan [$3.000.000 - (500.000 + 100.000)$] 2.400.000 TL yatırıma katkı tutarı, ileriki dönem kurumlar vergisi beyannamelerinde asgari vergiden düşülmeye devam edilecektir. Revize sonrası belgeye göre hesaplanan yatırıma katkı tutarına isabet eden 50.000 TL'nin asgari vergiden indirilemeyeceği tabiidir.

Mükellefin 2025 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinde kullandığı yatırıma katkı tutarı her halükârda 150.000 TL olacaktır.

Söz konusu Tebliğ taslağına [buradan](#) ulaşabilirsiniz.