

32. Kurumlar Vergisi Oranı, Geçici Vergi ve İndirimli Kurumlar Vergisi (Değişik başlık: RG-5/8/2016-29792)¹

32.1. Kurumlar vergisi oranı ve geçici vergi (Ek bölüm başlığı: RG-5/8/2016-29792)²

(Mülga paragraflar: RG-28/9/2024-32676)³

(Ek paragraf: RG-28/9/2024-32676)⁴ Kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden %25 oranında alınacaktır.

(Ek paragraf: RG-28/9/2024-32676) Bankalar, 6361 sayılı Kanun kapsamındaki şirketler, elektronik ödeme ve para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapıtırılması Hakkında Kanuna göre yap-işlet-devret modeli çerçevesinde gerçekleştirilen projeler ile 21/2/2013 tarihli ve 6428 sayılı Sağlık Bakanlığınca Kamu Özel İş Birliği Modeli ile Tesis Yapıtırılması, Yenilenmesi ve Hizmet Alınması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun hükümlerine göre kamu özel iş birliği modeli çerçevesinde yürütülen projelerde sözleşmenin tarafı olarak faaliyette bulunan şirketlerin kurum kazançları üzerinden kurumlar vergisi %30 oranında alınır.

(Ek paragraf: RG-28/9/2024-32676) 3996 sayılı Kanuna göre yap-işlet-devret modeli çerçevesinde gerçekleştirilen projeler ile 6428 sayılı Kanun hükümlerine göre kamu özel iş birliği modeli çerçevesinde yürütülen projelerde sözleşmenin tarafı olarak faaliyette bulunan şirketlere ilişkin %30 oranı, 2025 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına, özel hesap dönemine tabi olan kurumların ise 2025 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemleri kazançlarına uygulanacaktır.

(Ek paragraf: RG-28/9/2024-32676) Kurumlar vergisi mükelleflerince, câri vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre ve câri dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödenecektir.

Tam mükellef kurumlar için geçerli olan esaslar, dar mükellef kurumlara da aynen uygulanacaktır. Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci suretiyle faaliyet gösteren dar mükellefiyete tabi kurumların ticari ve zirai kazançları üzerinden aynı esaslarla geçici vergi ödenecektir.

Ayrıca, Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesinin dördüncü fıkrasında yabancı ulaştırma kurumlarında vergi oranını karşılıklı olmak şartıyla, ülkeler itibarıyla kara, deniz ve hava ulaştırma kurumları için ayrı ayrı veya topluca sifra kadar indirme veya bu maddede yazılı oranın bir katını geçmemek üzere yeni bir oran tespit etme hususunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 1 inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, yeni Bakanlar Kurulu Kararı alınıncaya kadar, yabancı ulaştırma kurumlarının vergilendirilmesine ilişkin olarak daha önceki tarihlerde alınan Bakanlar Kurulu Kararlarında belirlenmiş olan oranlar yasal sınırı aşmamak üzere yürürlükte bulunmaktadır.

32.1.1. Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurumlarda kurumlar vergisi oranının 2 puan indirimli uygulanması (Ek bölüm: RG-25/5/2021-31491)⁵

7256 sayılı Kanunun 35 inci maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesine eklenen altıncı fıkrada yer alan düzenlemeyle payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurumların paylarının ilk defa halka arz edildiği hesap döneminden başlamak üzere beş hesap dönemine ait kurum kazançlarına kurumlar vergisi oranının 2 puan indirimli olarak uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan bankalar, finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, ödeme ve elektronik para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri ve emeklilik şirketleri indirimli oran uygulamasından yararlanamayacaklardır.

¹ 5/8/2016 tarihli ve 29792 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 10 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile değiştirilmiştir. Değiştirilmeden önceki hali: Kurumlar Vergisi Oranı ve Geçici Vergi

² 5/8/2016 tarihli ve 29792 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 10 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile eklenmiştir.

³ 28/9/2024 tarihli ve 32676 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 23 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğiyle kaldırılmıştır. Kaldırılmadan önceki hali için 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 3/4/2007 tarihli ve 26482 sayılı halinin “32. Kurumlar Vergisi Oranı ve Geçici Vergi” başlıklı bölüme bakınız.

⁴ 28/9/2024 tarihli ve 32676 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 23 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile eklenmiştir.

⁵ 25/5/2021 tarihli ve 31491 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 18 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile eklenmiştir.

İndirimli oranlı kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılabilmesi için, payların Borsa İstanbul Pay Piyasasında maddenin yürürlük (17/11/2020) tarihinden sonra ilk defa halka arz ediliyor olması ve en az %20 oranında halka arzın gerçekleştirilmesi gerekmektedir. %20'lik oranın hesabında halka arz edilen tutarla birlikte ulaşılan toplam sermaye tutarı dikkate alınacaktır.

İndirimli oranlı kurumlar vergisi uygulaması süresiz olmayıp, ilk defa halka arzın gerçekleştiği hesap döneminden başlamak üzere beş hesap dönemi boyunca elde edilecek kurum kazançlarına uygulanacaktır. Halka arz şartının Kanunda öngörülen şekilde sağlandığı geçici vergilendirme döneminden itibaren kurumlar vergisi 2 puan indirimli olarak uygulanacak olup halka arzın gerçekleştiği tarihe göre önceki geçici vergilendirme dönemlerinde kanuni oran üzerinden hesaplanan geçici vergiler için düzeltme işlemi yapılmayacaktır.

İndirimli oranlı kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılabilmesi için en az %20 oranındaki halka açıklığın, ilk defa halka arzın gerçekleştiği hesap döneminden itibaren beş hesap dönemi boyunca korunması gerekmektedir. Bu şartın ihlal edilmesi halinde indirimli vergi oranı uygulaması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

Ayrıca bu hüküm kapsamında, indirimli oranlı kurumlar vergisinden yararlanan kurumların ilk defa halka arzın gerçekleştiği hesap döneminden itibaren beş hesap dönemi içerisinde tasfiyeye girmeleri veya devir ya da tam bölünme yoluyla infisah etmeleri halinde ise indirimli vergi oranı uygulaması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

Örnek 1: İnşaat sektöründe faaliyette bulunan (A) A.Ş.'nin payları yetkili organının kararı doğrultusunda 9/3/2021 tarihinde Borsa İstanbul Pay Piyasasında işlem görmek üzere ilk defa halka arz olunmuştur.

Söz konusu halka arz işlemiyle birlikte %35 oranında halka açılan (A) A.Ş.'nin 2021-2025 hesap dönemlerinde elde edeceği kurum kazancına kurumlar vergisi oranı 2 puan indirimli olarak uygulanacaktır.

Örnek 2: Madencilik sektöründe faaliyette bulunan (B) A.Ş.'nin payları 13/7/2020 tarihinde halka arz edilmiş olup, halka açıklık oranı %30'dur. Hali hazırda sermayesi 5.000.000 TL olan (B) A.Ş. 2022 yılında 3.000.000 TL'lik sermaye artırımıyla halka arz edilmiş ve halka açıklık oranı %56,25 olmuştur.

(B) A.Ş.'nin ilk defa halka arz edildiği tarih, indirimli oranda kurumlar vergisi uygulamasının yürürlük tarihi (17/11/2020) öncesine tekabül ettiğinden indirimli oranda kurumlar vergisi uygulamasından yararlanması mümkün bulunmamaktadır.

Örnek 3: 1.000.000 TL sermayesi bulunan ve 2021 yılında 250.000 TL sermaye artırımı suretiyle ilk defa olmak üzere (250.000 TL / 1.250.000 TL) %20 oranında halka arz edilen (C) A.Ş. bu hesap döneminden itibaren indirimli oranda kurumlar vergisi uygulamasından yararlanabilecektir. (C) A.Ş.'nin indirimli orandan yararlanabilmesi için 2021-2025 yılları arasında tasfiyeye girmemesi ve yine bu dönemde devir ya da tam bölünme yoluyla infisah etmemesi gerekmektedir. (C) A.Ş.'nin bu dönem içerisinde tasfiyeye girmesi veya devir ya da tam bölünme yoluyla infisah etmesi halinde ise indirimli oranda uygulanan kurumlar vergisi nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

Örnek 4: 14/2/2021 tarihinde %10 oranında ilk defa halka arz edilen (D) A.Ş.'nin 14/2/2022 tarihinde %15 oranında ikinci halka arzı gerçekleştirilmiştir.

Her ne kadar (D) A.Ş.'nin toplam halka arz oranı toplamda %20'nin üzerine çıkmış olsa da ilk defa halka arzda %20'lik oranın sağlanamaması nedeniyle 2 puan indirimli oranda kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılamayacaktır.

Örnek 5: Finansal kiralama sektöründe faaliyette bulunan (E) A.Ş.'nin payları ilk defa 15/6/2021 tarihinde halka arz edilmiş olup, halka arz oranı %45'tir.

Finansal kiralama şirketleri, söz konusu indirimli oranda kurumlar vergisi uygulamasından yararlanamayacaklar arasında sayıldığından (E) A.Ş.'nin kurum kazancına indirimli oranda kurumlar vergisi uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

Ayrıca, söz konusu indirimli oranda kurumlar vergisi uygulaması, normal hesap dönemi kullanan mükelleflerin 1/1/2021 tarihinden itibaren elde edilen kazançlarına, özel hesap dönemi kullanan mükelleflerin ise 2021 takvim yılından itibaren başlayan özel hesap dönemlerinde elde edilen kazançlarına uygulanacaktır.

Örnek 6: Giyim sektöründe faaliyette bulunan ve normal hesap dönemini kullanan (G) A.Ş.'nin payları 23/12/2020 tarihinde ilk defa halka arz edilmiş olup, halka arz oranı % 25'tir.

Kanunun 32 nci maddesinin altıncı fıkrasının yürürlük (17/11/2020) tarihinden sonra söz konusu halka arz işlemiyle birlikte %25 oranında halka açılan (G) A.Ş.'nin 2021-2025 hesap dönemlerinde elde edeceği kurum kazancına kurumlar vergisi oranı 2 puan indirimli olarak uygulanacaktır.

Öte yandan, 2021-2025 hesap dönemlerine ilişkin geçici vergilendirme dönemlerinde de (G) A.Ş. için kurumlar vergisi oranı 2 puan indirimli olarak uygulanacaktır.

32.1.2. İhracat yapan kurumlar ile üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlarda kurumlar vergisi oranının indirimli uygulaması (Değişik bölüm: RG-28/9/2024-32676)⁶

32.1.2.1. Yasal düzenleme

Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesinin yedi, sekiz ve dokuzuncu fıkraları aşağıdaki gibidir.

“(7) İhracat yapan kurumların münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranı 5 puan indirimli uygulanır. Aracılı ihracat sözleşmesine dayanarak imalatçı veya tedarikçi kurumların, dış ticaret sermaye şirketleri veya sektörel dış ticaret şirketleri üzerinden gerçekleştirdikleri ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına da bu indirim uygulanır.

(8) Sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançlarına kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli uygulanır. Bu kazançların ihracata isabet eden kısmı için yedinci fıkraya hükmüne göre indirimden faydalananlara bu fıkraya kapsamında ayrıca indirim uygulanmaz.

(9) Yedinci ve sekizinci fıkralardaki indirimli oranlar, bu madde kapsamındaki diğer indirimler uygulandıktan sonraki kurumlar vergisi oranı üzerine uygulanır.”

7456 sayılı Kanunun 21 inci maddesiyle, 1/10/2023 tarihinden itibaren verilmesi gereken beyannamelerden başlamak üzere; kurumların 2023 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına, özel hesap dönemine tabi olan kurumların ise 2023 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına uygulanmak üzere ihracattan elde edilen kazançlara kurumlar vergisi oranı 5 puan indirimli uygulanacaktır.

Diğer taraftan, 7491 sayılı Kanunun 62 nci maddesi hükmüne istinaden 1/1/2023 tarihinden itibaren elde edilen gelirler ve kazançlara uygulanmak üzere, aracılı ihracat sözleşmesine dayanarak imalatçı veya tedarikçi kurumların, dış ticaret sermaye şirketleri veya sektörel dış ticaret şirketleri üzerinden gerçekleştirdikleri ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına da 5 puan indirim uygulanacaktır.

32.1.2.2. Kapsam ve yararlanacak olanlar

İhracat yapan kurumların münhasıran ihracat faaliyetinden elde ettikleri kazançlarına, sanayi sicil belgesini haiz kurumların ise münhasıran üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi indirimli şekilde uygulanabilecektir.

Buna göre, kurumlar vergisi mükellefleri kurumlar vergisi oranını; ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına 5 puan, üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına ise 1 puan indirimli şekilde uygulayabileceklerdir.

Diğer taraftan, aracılı ihracat sözleşmesine dayanarak imalatçı veya tedarikçi kurumların, dış ticaret sermaye şirketleri veya sektörel dış ticaret şirketleri üzerinden gerçekleştirdikleri ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları için de kurumlar vergisi oranı 5 puan indirimli şekilde uygulanacaktır.

Dış ticaret sermaye şirketleri veya sektörel dış ticaret şirketlerinin belirlenmesinde, 8/12/2004 tarihli ve 25664 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Dış Ticaret Sermaye Şirketi Statüsüne İlişkin Tebliğ (İhracat: 2004/12)’in esas alınması gerekmektedir.

32.1.2.3. Kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanmasının şartları

⁶ 28/9/2024 tarihli ve 32676 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 23 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile değiştirilmiştir. Değiştirilmeden önceki hali için 20 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine bakınız.

- İhracat yapan kurumlar açısından, ihracattan elde ettikleri kazançla sınırlı olmak üzere, kurumlar vergisi oranının 5 puan indirimli uygulanabilmesi için ihracat faaliyetiyle iştilgal edilmesi yeterli olacaktır.

- İmalatçı veya tedarikçi kurumlar tarafından dış ticaret sermaye şirketleri veya sektörel dış ticaret şirketleri üzerinden gerçekleştirilen ihracat faaliyetlerinde ise tanzim edilmiş bir aracılı ihracat sözleşmesinin varlığı şart olup, kazancın bu sözleşme kapsamındaki faaliyetlerden elde edilmiş olması gerekmektedir.

- Üretim faaliyetiyle iştilgal eden kurumların, üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarıyla sınırlı olmak üzere, kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli olarak uygulanabilmesi için ise bu kurumların;

Sanayi sicil belgesine sahip olma ve

Fiilen üretim faaliyetiyle iştilgal etme

şartlarını birlikte sağlamaları gerekmektedir.

Buna göre, sanayi sicil belgesini haiz olmakla birlikte fiilen üretim faaliyetiyle iştilgal etmeyen veya fiilen üretim faaliyetiyle iştilgal etmesine rağmen sanayi sicil belgesini haiz olmayan kurumlar bu Kanunun 32 nci maddesinin sekizinci fıkrası hükmünden yararlanamayacaklardır.

32.1.2.4. İndirimin uygulanacağı dönem

Hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan mükellefler tarafından, Tebliğde belirtilen şartları sağlamak kaydıyla, 2022 hesap dönemindeki üretim ve ihracat faaliyetinden elde edilen kazançları için kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli şekilde uygulanabilecektir. Öte yandan, Vergi Usul Kanununun 174 üncü maddesi uyarınca, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun olmayıp Hazine ve Maliye Bakanlığınca kendilerine özel hesap dönemi tayin edilmiş olan mükellefler ise 2022 takvim yılında başlayan özel hesap döneminin başından itibaren bu kapsamda elde edecekleri kazançlarına 1 puanlık oran indirimini uygulayabileceklerdir.

Diğer taraftan, Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesinin yedinci fıkrasında 7456 sayılı Kanunun 21 inci maddesiyle değişiklik yapılmış ve kurumların 2023 hesap döneminden itibaren ihracat faaliyetinden elde ettikleri kazançları için kurumlar vergisi oranının 5 puan indirimli şekilde uygulanmasına imkan tanınmıştır. Buna göre, ihracat faaliyetiyle iştilgal eden kurumların 1/1/2023 tarihinden itibaren münhasıran ihracat faaliyetlerinden elde edecekleri kazançlarına kurumlar vergisi 5 puan indirimli şekilde uygulanacaktır. Ayrıca, 2023 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde ihracat faaliyetinden elde edilen kazançlara da kurumlar vergisi oranı 5 puan indirimli uygulanacaktır.

Örneğin, halihazırda 01 Nisan – 31 Mart özel hesap dönemini kullanan (A) A.Ş.'nin ihracat faaliyetinden elde ettiği kazançlarda; 1/4/2022 – 31/3/2023 özel hesap dönemi için 1 puan, 1/4/2023 – 31/3/2024 hesap dönemi ve sonraki dönemler için ise kurumlar vergisi oranı 5 puan indirimli uygulanacaktır.

32.1.2.5. İhracat faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda kurumlar vergisi oranının 5 puan indirimli uygulanması

İhracat yapan kurumlar, gerek mal gerekse hizmet ihraçlarından elde ettikleri kazançlarına münhasır olmak üzere ilgili dönemde geçerli olan kurumlar vergisi oranını 5 puan indirimli uygulayabileceklerdir. Bu madde uygulamasında hizmet ihracı, yurt dışındaki bir müşteri için yapılan ve yurt dışında faydalanılan hizmetleri kapsamaktadır. Ayrıca, karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye’de verilen roaming hizmetlerinden elde edilen kazançlar da oranın 5 puan indirimli uygulanacağı kazançlar arasında kabul edilecektir.

Mükelleflerin; ihracat faaliyetlerinin yanı sıra diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarının da bulunması halinde, ihracattan kaynaklanan ve 5 puan indirim uygulanacak matrah, ihracattan elde edilen kazancın ticari bilanço karına oranlanması suretiyle tespit edilecektir.

Öte yandan, 5 puan indirim uygulanacak kazanç tutarının gerek ihracattan elde edilen kazancı gerekse ilgili dönem safi kurum kazancını aşmayacağı tabiidir.

Dolayısıyla, mükelleflerin ihracat faaliyetinden elde ettiği kazancın ticari bilanço karından fazla olması halinde safi kurum kazancını aşmamak kaydıyla ihracat faaliyetinden elde edilen kazancın tamamına 5 puan indirim uygulanabilecektir.

Ayrıca, Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesinin yedinci fıkrasının uygulamasında yurt dışından satın alınan malların Türkiye’ye girmeksizin başka bir ülkedeki müşteriye satılmak suretiyle ihraç edilmesi halinde de bu faaliyetten elde edilen kazanç için 5 puan indirimden yararlanılabilecektir. Yurt içinden, serbest bölgeler ile gümrüksüz satış mağazalarında

satılmak üzere bu mağazalara yapılan satışlar da ihracat olarak kabul edilecek ve bu faaliyetten elde edilen kazançlara 5 puan indirim uygulanabilecektir.

İndirimli oran uygulanacak matrah:	Matrah	x	$\frac{\text{İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç}}{\text{Ticari bilanço karı (TBK)}}$
------------------------------------	--------	---	--

Örnek 1: Aydın ilinde üreticilerden satın aldığı incirleri ihraç eden (B) A.Ş. söz konusu ihracattan 2023 yılında 900.000 TL kazanç elde etmiştir. Bu dönemde herhangi bir indirim ve istisnadan yararlanmayan, zarar mahsubu ve başkaca kazancı olmayan (B) A.Ş.'nin bu kazancına kurumlar vergisi oranı 5 puan indirimli uygulanabilecektir.

Örnek 2: Toptan ve perakende ürün ticareti yapan (C) A.Ş.'nin 2023 yılı faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	2.000.000 TL
-İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç	1.200.000 TL
-Diğer kazançlar (indirim kapsamında olmayan)	800.000 TL
KKEG	200.000 TL
Taşınmaz satış kazancı istisnası	100.000 TL
Kızılay Derneğine yapılan nakdi bağış ve yardımlar	100.000 TL
Matrah	2.000.000 TL

(C) A.Ş.'nin 2023 yılında ihracat faaliyetinden elde ettiği kazanç nedeniyle 5 puan indirim uygulanacak matrahı aşağıdaki gibi tespit edilecektir.

İndirimli oran uygulanacak matrah:	Matrah	x	$\frac{\text{İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç}}{\text{Ticari bilanço karı}}$
------------------------------------	--------	---	--

İndirimli oran uygulanacak matrah: 2.000.000 TL x (1.200.000/2.000.000)
: 2.000.000 TL x %60
: 1.200.000 TL

Dolayısıyla, (C) A.Ş. 2.000.000 TL'lik 2023 yılı matrahının 1.200.000 TL'lik kısmına kurumlar vergisi oranını (%25-%5=) %20 olarak uygulayacak, matrahın kalan 800.000 TL'lik kısmına ise genel oran uygulanacaktır.

Örnek 3: İhracat faaliyetinde bulunan (Ç) A.Ş. 2023 yılında bu faaliyetinden 600.000 TL kazanç elde etmiş ancak 5 puan indirim kapsamında olmayan diğer faaliyetleri zararlar sonuçlanmıştır. (Ç) A.Ş.'nin 2023 faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	500.000 TL
- İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç	600.000 TL
- Diğer zarar	100.000 TL
KKEG	300.000 TL

Matrah

800.000 TL

(Ç) A.Ş.'nin 2023 yılında ihracat faaliyetinden elde ettiği kazanç (600.000 TL) mükellefin ticari bilanço karından (500.000 TL) fazla olduğu için safi kurum kazancını aşmamak kaydıyla ihracat faaliyetinden elde edilen kazancın (600.000 TL) tamamına kurumlar vergisi oranı 5 puan indirimli olarak uygulanacaktır.

Örnek 4: İhracat faaliyetinde bulunan (D) A.Ş. 2023 yılında bu faaliyetinden 1.000.000 TL kazanç elde etmiştir. 5 puan indirim kapsamında olmayan faaliyetlerinden ise 50.000 TL zarar doğan (D) A.Ş.'nin geçmiş yıl zararları nedeniyle kurumlar vergisi matrahı 200.000 TL olmuştur. (D) A.Ş.'nin 2023 faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	950.000 TL
- İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç	1.000.000 TL
- Diğer zarar	50.000 TL
Geçmiş yıl zararları	750.000 TL
Matrah	200.000 TL

(D) A.Ş.'nin 2023 yılında ihracat faaliyetinden elde ettiği kazanç (1.000.000 TL) mükellefin ticari bilanço karından (950.000 TL'den) fazla olsa da bu döneme ilişkin safi kurum kazancı 200.000 TL olduğu için ihracat faaliyetinden elde edilen kazancın ancak safi kurum kazancına (200.000 TL) kadar olan kısmına kurumlar vergisi oranı 5 puan indirimli uygulanabilecektir.

Örnek 5: Türkiye'de telekomünikasyon alanında faaliyette bulunan (E) A.Ş. aynı zamanda yabancı kullanıcıların kendi ülkelerinde almış oldukları mobil hatlarıyla Türkiye'de telefon hizmetinden yararlanabilmeleri için ilgili ülke operatörleriyle yapmış olduğu anlaşmalar kapsamında dolaşım hizmeti sağlamaktadır. Bu kapsamda, 2023 yılında muhtelif ülkelerde mukim telekomünikasyon firmalarının müşterileri tarafından Türkiye'de telefon kullanım (dolaşım/roaming) hizmetinden faydalanılmıştır. (E) A.Ş.'nin 2023 faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	50.000.000 TL
-İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç	5.000.000 TL
(Dolaşım/roaming hizmetinden elde edilen kazanç)	
- Diğer kazançlar (indirim kapsamında olmayan)	45.000.000 TL
KKEG	2.000.000 TL
Taşınmaz satış kazancı istisnası	12.000.000 TL
Matrah	40.000.000 TL

(E) A.Ş.'nin 2023 yılında ihracat (dolaşım/roaming hizmeti) faaliyetinden elde ettiği kazanç nedeniyle 5 puan indirim uygulanacak matrahı aşağıdaki gibi tespit edilecektir.

İndirimli oran uygulanacak matrah:	Matrah	x	İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç
			Ticari bilanço karı

İndirimli oran uygulanacak matrah: 40.000.000 TL x (5.000.000/50.000.000)

: 40.000.000 TL x %10
: 4.000.000 TL

Dolayısıyla, (E) A.Ş. 40.000.000 TL'lik 2023 yılı matrahının 4.000.000 TL'lik kısmına kurumlar vergisi oranını (%25-%5=) %20 olarak uygulayacak, matrahın kalan 36.000.000 TL'lik kısmına ise genel oran uygulanacaktır.

Örnek 6: Tekstil ürünlerinin imalatı faaliyetiyle iştigal eden (F) A.Ş., ürettiği ürünlerin bir kısmını da dış ticaret sermaye şirketleri aracılığıyla ihraç etmektedir. Mükellef kurum dış ticaret sermaye şirketi olan (AB) A.Ş. ile aracılı ihracat sözleşmesi imzalamıştır. Sözleşmeye istinaden (F) A.Ş. ürettiği tekstil ürünlerini (AB) A.Ş.'ye satmış, (AB) A.Ş. de bu ürünlerin ihracatını gerçekleştirmiştir. 2023 hesap döneminde (F) A.Ş. aracılı ihracat sözleşmesi kapsamında sattığı ürünlerden 1.500.000 TL, (AB) A.Ş. ise ihracatını gerçekleştirdiği bu ürünlerden 200.000 TL kazanç elde etmiştir. Buna göre, gerek (F) A.Ş. gerekse (AB) A.Ş. aracılı ihracat sözleşmesi kapsamında elde ettikleri bu kazançlarına kurumlar vergisi oranını 5 puan indirimli şekilde uygulayabilmektedir.

32.1.2.6. Üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanması

Sanayi sicil belgesini haiz olan ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlar, münhasıran bu üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranını 1 puan indirimli uygulayabileceklerdir. Birden fazla konuda üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin üretimden elde ettikleri kazancın tespitinde, üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlar (varsa üretimden doğan zararlarla) bir bütün olarak değerlendirilecektir. Sanayi sicil belgesini haiz olan ve münhasıran bu belge kapsamında yazılım, bilişim ve benzeri hususlarda gerçekleştirilen üretim faaliyeti sonucu elde edilen kazançlara da kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli uygulanabilecektir.

Sanayi sicil belgesini haiz mükelleflerin üretim faaliyetlerinin yanı sıra diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar bulunması halinde, üretim faaliyetinden elde edilen ve 1 puan indirim uygulanacak matrah, fiilen yapılan üretimden elde edilen kazancın ticari bilanço karına oranlanması suretiyle tespit edilecektir.

İndirimli oran uygulanacak matrah:	Matrah	x	Üretim faaliyetinden elde edilen kazanç
			Ticari bilanço karı

Öte yandan, bu şekilde hesaplanan ve 1 puan indirim uygulanacak kazanç tutarının gerek üretimden elde edilen kazancı gerekse ilgili dönem safi kurum kazancını aşamayacağı tabiidir.

Dolayısıyla, mükelleflerin üretim faaliyetinden elde ettiği kazancın ticari bilanço karından fazla olması halinde safi kurum kazancını aşmamak kaydıyla üretim faaliyetinden elde edilen kazancın tamamına 1 puan indirim uygulanabilecektir.

Örnek 1: Buzdolabı üreterek iç piyasada satışa sunan ve sanayi sicil belgesini haiz (F) A.Ş.'nin 2023 yılı faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	2.000.000 TL
-Üretim faaliyetinden elde edilen kazanç	1.400.000 TL
- Diğer kazançlar (indirim kapsamında olmayan)	600.000 TL
KKEG	500.000 TL
Geçmiş yıl zararları	1.200.000 TL
Matrah	1.300.000 TL

Sanayi sicil belgesini haiz (F) A.Ş.'nin 2023 yılında üretim faaliyetinden elde ettiği kazanç nedeniyle 1 puan indirim uygulanacak matrahı aşağıdaki gibi tespit edilecektir.

İndirimli oran uygulanacak matrah:	Matrah	x	Üretim faaliyetinden elde edilen kazanç
			Ticari bilanço karı

İndirimli oran uygulanacak matrah: 1.300.000 TL x (1.400.000/2.000.000)

: 1.300.000 TL x %70

: 910.000 TL

Dolayısıyla, (F) A.Ş. 1.300.000 TL'lik 2023 yılı matrahının 910.000 TL'lik kısmına kurumlar vergisi oranını (%25-%1=) %24 olarak uygulayacak, matrahın kalan 390.000 TL'lik kısmına ise genel oran uygulanacaktır.

Örnek 2: Sanayi sicil belgesini haiz (G) A.Ş. 2023 yılında ürettiği tarımsal makinelerin satışından 3.800.000 TL kazanç elde etmiş, ürettiği sağlık ürünlerinin satış faaliyeti ise 1.200.000 TL zararla sonuçlanmıştır. Öte yandan, (G) A.Ş. diğer üretim faaliyetlerinden ise 1.800.000 TL zarar etmiştir. (G) A.Ş.'nin 2023 yılı faaliyet sonuçları aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	2.000.000 TL
- Tarımsal makinelerin satışından elde edilen kazanç	3.800.000 TL
- Sağlık ürünlerinin satışından doğan zarar	1.200.000 TL
- Diğer üretim faaliyetinden doğan zarar	1.800.000 TL
- Diğer kazançlar (indirim kapsamında olmayan)	1.200.000 TL
KKEG	1.000.000 TL
Geçmiş yıl zararları	2.000.000 TL
Matrah	1.000.000 TL

Sanayi sicil belgesini haiz (G) A.Ş.'nin 2023 yılında üretim faaliyetinden elde ettiği kazançla ilişkin olarak kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli uygulanacak matrahın tespitinde, tarımsal makinelerin satışından elde edilen kazanç ile gerek sağlık ürünlerinin satışından doğan zarar gerekse diğer üretim faaliyetinden doğan zararın toplamı dikkate alınacaktır.

Sanayi sicil belgesini haiz (G) A.Ş.'nin birden fazla üretim faaliyetinden elde ettiği net kazanç olan (3.800.000 TL kazanç + 1.200.000 TL zarar + 1.800.000 TL zarar) 800.000 TL kazanç dikkate alınarak indirimli oran uygulanacak matrah aşağıdaki gibi tespit edilecektir.

İndirimli oran uygulanacak matrah:	Matrah	x	Üretim faaliyetinden elde edilen kazanç
			Ticari bilanço kârı

İndirimli oran uygulanacak matrah: 1.000.000 TL x (800.000/2.000.000)

: 1.000.000 TL x %40

: 400.000 TL

Dolayısıyla, (G) A.Ş. 1.000.000 TL'lik 2023 yılı matrahının 400.000 TL'lik kısmına kurumlar vergisi oranını (%25-%1=) %24 olarak uygulayacak, matrahın kalan 600.000 TL'lik kısmına ise genel oran uygulanacaktır.

Öte yandan, (G) A.Ş.'nin bu üretim faaliyetlerinin sonucunda toplamda zarar doğması halinde, mükellefin ticari bilanço kârı ve/veya safi kurum kazancı bulursa dahi, üretim faaliyeti nedeniyle 1 puan indirim uygulanmasının söz konusu olmayacağı tabiidir.

32.1.2.7. İhracat ve üretim faaliyetlerinin birlikte yapılması halinde kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanması

Mükellefler, ürettikleri ürünlerin gerek yurt içi piyasalarda gerekse yurt dışı piyasalarda satışını gerçekleştirebilmektedirler. Sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden mükelleflerin ürettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranı;

- Üretilen ürünlerin yurt içinde satılması durumunda "üretim faaliyetinden elde edilen kazanç" olarak 1 puan,
- Üretilen ürünlerin yurt dışında satılması durumunda ise "ihracat faaliyetinden elde edilen kazanç" olarak 5 puan indirimli uygulanacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesinin gerek yedinci gerekse sekizinci fıkraları bir bütün olarak değerlendirilecek olup mükellefler tarafından bu kapsamda üretilen ürünlerin ihracından elde edilen kazançta kurumlar vergisi oranı 5 puan indirimli olarak uygulanacağı için, bu kazancın üretime isabet eden kısmına ikinci defa indirim yol açacak şekilde ayrıca 1 puan indirim uygulanmayacaktır.

Örnek 1: Sanayi sicil belgesini haiz ve çanta üretimiyle uğraşan (H) A.Ş. ürettiği çantaların bir kısmını yurt içi piyasada satarken bir kısmını da ihraç etmektedir. (H) A.Ş. üretmiş olduğu söz konusu çantaların 2023 yılında yurt içinde satışından 400.000 TL, ihracatından ise 600.000 TL olmak üzere toplamda 1.000.000 TL kazanç elde etmiştir.

2023 yılında ticari bilanço kârı ve safi kurum kazancı da 1.000.000 TL olan (H) A.Ş.'nin ürettiği ürünlerin yurt içi satışından elde ettiği 400.000 TL kazancına kurumlar vergisi oranı 1 puan; ihracattan elde ettiği 600.000 TL kazancına kurumlar vergisi oranı 5 puan indirimli uygulanacaktır. Böylece, söz konusu kazancın ihracata isabet eden 600.000 TL'lik kısmına, ikinci defa indirim yol açacak şekilde ayrıca 1 puan indirim uygulanmayacaktır.

Örnek 2: Sanayi sicil belgesini haiz (I) A.Ş. ısıtma sistemleri üreterek bir kısmını iç piyasada satışa sunmakta bir kısmını da ihraç etmekte olup 2023 yılı faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	3.000.000 TL
- Yurt içi satıştan elde edilen kazanç	900.000 TL
- İhraç edilen ürünlerden elde edilen kazanç	1.500.000 TL
- Diğer kazançlar (indirim kapsamında olmayan)	600.000 TL
KKEG	200.000 TL
Geçmiş yıl zararları	1.200.000 TL
Matrah	2.000.000 TL

(I) A.Ş.'nin ürettiği ısıtma sistemlerinin satışından elde edilen kazancın; ihracattan elde edilen kısmı 5 puan, üretimden elde edilen kısmı ise 1 puan indirimli kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. İhracattan elde edilen kazançta ilaveten 1 puan daha indirim uygulanması yani 6 puan indirim söz konusu olmayacaktır.

(I) A.Ş.'nin 2023 yılında, ürettiği ısıtma sistemlerinin yurt içinde satışından elde ettiği kazanç nedeniyle 1 puan indirim uygulanacak matrah kısmı aşağıdaki gibi tespit edilecektir.

İndirimli oran uygulanacak matrah:	Matrah	x	Üretilen ürünlerin yurt içi satışından elde edilen kazanç
			Ticari bilanço kârı

İndirimli oran uygulanacak matrah: 2.000.000 TL x (900.000 / 3.000.000)
: 2.000.000 TL x %30
: 600.000 TL

Öte yandan, üretilen ısıtma sistemlerinin ihracından elde ettiği kazanç nedeniyle 5 puan indirim uygulanacak matrah kısmı aşağıdaki gibi tespit edilecektir.

İndirimli oran uygulanacak matrah:	Matrah	x	İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç
------------------------------------	--------	---	--

Ticari bilanço karı

İndirimli oran uygulanacak matrah: 2.000.000 TL x (1.500.000/3.000.000)
: 2.000.000 TL x %50
: 1.000.000 TL

Dolayısıyla, (I) A.Ş. 2.000.000 TL'lik 2023 yılı matrahının;

- 1.000.000 TL'lik kısmına ihracat faaliyeti nedeniyle 5 puan indirimle (%25-%5=) %20 olarak
- 600.000 TL'lik kısmına da üretim faaliyeti nedeniyle 1 puan indirimle (%25-%1=) %24

olmak üzere toplamda (1.000.000 TL + 600.000 TL=) 1.600.000 TL'lik kısmına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulayacaktır. Matrahın kalan 400.000 TL'lik kısmına ise genel oran uygulanacaktır.

Örnek 3: Sanayi sicil belgesini haiz olup inşaat makineleri ve hırdavat malzemeleri üreterek yurt içi ve yurt dışı piyasalarda satışını yapan (İ) A.Ş. beyaz eşya üreten (H) Ltd. Şti.'den aldığı ürünleri de ihraç etmektedir. (İ) A.Ş.'nin bu faaliyetlerinin 2023 yılı sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	2.000.000 TL
- İnşaat makinelerinin yurt içi satışından elde edilen kazanç	400.000 TL
- Hırdavat ürünlerinin ihracından doğan zarar	800.000 TL
- Beyaz eşya ihracından elde edilen kazanç	1.400.000 TL
- Diğer kazançlar (indirim kapsamında olmayan)	1.000.000 TL
KKEG	500.000 TL
Geçmiş yıl zararları	1.200.000 TL
Matrah	1.300.000 TL

(İ) A.Ş.'nin 2023 yılında, ürettiği inşaat makinelerinin yurt içinde satışı 400.000 TL karla sonuçlanmıştır. (İ) A.Ş.'nin ürettiği ürünlerin yurt içine satışından elde ettiği kazanç nedeniyle 1 puan indirim uygulanacak matrah kısmı aşağıdaki gibi tespit edilecektir.

İndirimli oran uygulanacak matrah:	Matrah	x	Üretilen ürünlerin yurt içi satışından elde edilen kazanç
			Ticari bilanço karı

İndirimli oran uygulanacak matrah: 1.300.000 TL x (400.000/2.000.000)
: 1.300.000 TL x %20
: 260.000 TL

Öte yandan, satın aldığı beyaz eşyaların ihracından 1.400.000 TL kazanç, ürettiği hırdavat ürünlerinin ihracından 800.000 TL zarar doğduğu için ihracat faaliyeti toplamda (1.400.000 TL kazanç + 800.000 TL zarar olmak üzere) 600.000 TL karla sonuçlanmıştır. (İ) A.Ş.'nin 2023 yılında ihracat faaliyetinden elde ettiği kazanç nedeniyle 5 puan indirim uygulanacak matrah kısmı aşağıdaki gibi tespit edilecektir.

İndirimli oran uygulanacak matrah:	Matrah	x	İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç
			Ticari bilanço karı

İndirimli oran uygulanacak matrah: $1.300.000 \text{ TL} \times (600.000/2.000.000)$
: $1.300.000 \text{ TL} \times \%30$
: 390.000 TL

Dolayısıyla, (İ) A.Ş. 1.300.000 TL'lik 2023 yılı matrahının;

- 390.000 TL'lik kısmına ihracat faaliyeti nedeniyle 5 puan indirimle ($\%25-\%5=$) $\%20$ olarak,
- 260.000 TL'lik kısmına da üretim faaliyeti nedeniyle 1 puan indirimle ($\%25-\%1=$) $\%24$

olmak üzere toplamda ($390.000 \text{ TL} + 260.000 \text{ TL} =$) 650.000 TL 'lik kısmına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulayacaktır. Matrahın kalan 650.000 TL 'lik kısmına ise genel oran uygulanacaktır.

Örnek 4: Sanayi sicil belgesini haiz (J) A.Ş. tarım makineleri üreterek yurt içi ve yurt dışı piyasalara satışını yapmakta ve muhtelif üreticilerden aldığı organik gübreleri de ihraç etmektedir. (J) A.Ş.'nin bu faaliyetlerinin 2023 yılı sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	1.000.000 TL
- Tarım makinelerinin yurt içinde satışından doğan zarar	300.000 TL
- Tarım makinelerinin ihracından elde edilen kazanç	200.000 TL
- Organik gübre ihracından elde edilen kazanç	500.000 TL
- Diğer kazançlar (indirim kapsamında olmayan)	600.000 TL
KKEG	200.000 TL
Matrah	1.200.000 TL

Üretim faaliyetinin değerlendirilmesi:

(J) A.Ş. 2023 yılında, ürettiği tarım makinelerinin yurt içinde satışından 300.000 TL zarar etmiştir.

Dolayısıyla, (J) A.Ş.'nin 2023 yılında tarım makineleri üretim ve satış faaliyeti 300.000 TL zararla sonuçlandığı için, 1 puan indirim uygulanabilecek bir kazanç söz konusu olmayacaktır.

İhracat faaliyetinin değerlendirilmesi:

(J) A.Ş. 2023 yılında, ürettiği tarım makinelerinin ihracından 200.000 TL , satın aldığı organik gübrelerin ihracından ise 500.000 TL kazanç elde etmiştir. Mükellefin kendi ürettiği ürünlerin ihracı ile satın aldığı ürünlerin ihracından doğan kazançların toplamı "ihracat faaliyetinin" sonucu olarak değerlendirilecektir.

İndirimli oran uygulanacak matrah:	Matrah	x	İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç
			Ticari bilanço kârı

İndirimli oran uygulanacak matrah: $1.200.000 \text{ TL} \times (700.000/1.000.000)$
: $1.200.000 \text{ TL} \times \%70$
: 840.000 TL

(J) A.Ş.'nin 2023 yılında ürettiği ve satın aldığı ürünlerin ihracatından elde ettiği kazanç 700.000 TL olduğundan, mükellefin 2023 yılı matrahının en fazla 700.000 TL 'lik kısmına Kanunun 32 nci maddesinin yedinci fıkrası kapsamında 5 puan indirim uygulanabilecektir. Matrahın kalan 500.000 TL 'lik kısmına ise genel oran uygulanacaktır.

32.1.2.8. İhracat ve üretim faaliyetlerinden elde edilen kazanç toplamının ticari bilanço karından büyük olması halinde kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanması

Sanayi sicil belgesini haiz mükelleflerce üretim faaliyeti ile ihracat faaliyetinden elde edilen ve kurumlar vergisi oranı indirimli uygulanacak olan kazancın safi kurum kazancını aşamayacağı tabiidir. Ancak, zaman zaman mükelleflerin diğer faaliyetlerinden zarar doğması nedeniyle üretim faaliyeti ile ihracat faaliyetinden elde edilen kazanç toplamı ticari bilanço karından fazla olabilmektedir.

Üretim ve ihracattan elde edilen toplam kazancın ticari bilanço karından fazla olması halinde, bu Kanununun 32 nci maddesinin yedinci ve sekizinci fıkraları kapsamında indirim uygulanacak matrah, üretim ve ihracat faaliyetinden elde edilen toplam kazancın ayrı ayrı üretim ve ihracattan elde edilen kazanç oranına göre tespit edilecektir. Her halükarda üretim ve ihracattan elde edilen kazanç, safi kurum kazancını aşamayacaktır.

Aynı durum ticari bilanço karının sıfır olmasına rağmen kurumlar vergisi matrahının oluştuğu durumlar için de geçerli olacaktır.

Örnek 1: Sanayi sicil belgesini haiz (K) A.Ş. muhtelif makineleri üreterek yurt içi piyasalara satışını yapmakta ve (Z) A.Ş.'den satın aldığı mobilyaları da ihraç etmektedir. (K) A.Ş.'nin bu faaliyetlerinin 2023 yılı sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	2.000.000 TL
- Muhtelif makinelerin yurt içi satışından elde edilen kazanç	1.500.000 TL
- Mobilya ihracından elde edilen kazanç	1.000.000 TL
- Diğer zararlar	500.000 TL
KKEG	700.000 TL
Matrah	2.700.000 TL

(K) A.Ş.'nin 1 ve 5 puan indirimli matrahın tespitinde dikkate alınacak kazancı (üretimden 1.500.000 TL, ihracattan 1.000.000 TL olmak üzere) 2.500.000 TL'dir.

Bu nedenle, indirimli oran uygulanacak matrahın ticari bilanço karına oranı %100 olarak alınacaktır. Ancak, matrah ne kadar yüksek olursa olsun indirim uygulanacak matrah 2.500.000 TL'lik bu tutarı aşamayacaktır.

Safi kurum kazancının yani matrahın 2.500.000 TL'lik bu tutardan düşük olması halinde ise indirim uygulanacak matrah, safi kurum kazancını yani kurumlar vergisi matrahını aşamayacaktır.

Örnek 2: Sanayi sicil belgesini haiz (Z) A.Ş. muhtelif makineleri üreterek yurt içi piyasalara satışını yapmakta ve (Y) A.Ş.'den satın aldığı tarım ürünlerini de ihraç etmektedir. (Z) A.Ş.'nin bu faaliyetlerinin 2023 yılı sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	4.000.000 TL
- Muhtelif makinelerin yurt içi satışından elde edilen kazanç	3.000.000 TL
- Tarım ürünleri ihracından elde edilen kazanç	2.000.000 TL
- Diğer zararlar	1.000.000 TL
KKEG	500.000 TL
Matrah	4.500.000 TL

(Z) A.Ş.'nin 1 ve 5 puan indirimli matrahın tespitinde dikkate alınacak kazancı (üretimden 3.000.000 TL, ihracattan 2.000.000 TL olmak üzere) 5.000.000 TL'dir.

Bu nedenle, indirimli oran uygulanacak matrahın ticari bilanço karına oranı %100 olarak alınacaktır. Ancak, matrah ne kadar yüksek olursa olsun indirim uygulanacak matrah 4.500.000 TL'lik bu tutarı aşamayacaktır.

Öte yandan, üretim ve ihracattan elde edilen kazanç kurumlar vergisi matrahından yüksek olduğundan, indirimli oran uygulanacak üretim ve ihracat kazancı oranlama yapılmak suretiyle belirlenecektir. (Z) A.Ş. 4.500.000 TL'lik 2023 yılı matrahının;

- $[4.500.000 \times (2.000.000/5.000.000)]$ 1.800.000 TL'lik kısmına ihracat faaliyeti nedeniyle 5 puan indirimle (%25-%5=) %20,

- $[4.500.000 \times (3.000.000/5.000.000)]$ 2.700.000 TL'lik kısmına da üretim faaliyeti nedeniyle 1 puan indirimle (%25-%1=) %24 indirimli kurumlar vergisi oranı uygulayacaktır.

32.1.2.9. Üretim veya ihracat faaliyetinden elde edilen kazancın indirim veya istisnaya konu edilmesi halinde uygulama

32.1.2.9.1. İhracat faaliyetinden elde edilen kazancın bir kısmının Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında indirime konu edilmiş olması halinde uygulama

Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde, Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmelerine ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar tamamının Türkiye'ye transfer edilmesi şartıyla %80'inin beyan edilen kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

İhracat faaliyetiyle iştigal eden mükelleflerin hizmet ihracından elde ettikleri kazancın %80'lik kısmının Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınmış olması halinde, ihracat kazancının zaten söz konusu indirime konu edilerek vergi dışı bırakılmış olan kısmı için kurumlar vergisi oranının 5 puan indirimli uygulanması söz konusu olmayacaktır. İhracat faaliyetinden elde edilen kazancın Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde yer alan bu indirime konu edilen kısmı indirildikten sonra kalan tutar 5 puan indirimli oranın uygulanacağı matrahın tespitinde dikkate alınabilecektir. Aynı şekilde, 5 puan indirim uygulanacak matrahın hesabında indirime konu edilerek vergi dışı bırakılmış olan üretim veya ihracat kazancı, ticari bilanço karından da çıkarılacaktır.

Örnek: Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara mimarlık hizmeti vermekte olan (L) A.Ş.'nin bu hizmetinden münhasıran yurt dışında yararlanılmaktadır. (L) A.Ş. yurt dışına yönelik mimarlık hizmeti faaliyetinden elde ettiği ve beyan dönemine kadar Türkiye'ye transfer ettiği 500.000 TL kazancın %80'ini (400.000 TL) bu Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında 2023 yılı beyannamesinde indirim olarak dikkate almıştır.

Yurt dışına yönelik olarak mimarlık hizmeti sunan (L) A.Ş.'nin 2023 yılı faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	2.000.000 TL
-Yurt dışına yönelik mimarlık hizmetinden elde edilen kazanç	500.000 TL
-Diğer kazançlar (indirim kapsamında olmayan)	1.500.000 TL
KKEG	200.000 TL
İştirak kazançları istisnası	600.000 TL
KVK 10/1-ğ kapsamında hizmet ihracı indirimi	400.000 TL

Matrah

1.200.000 TL

(L) A.Ş. 2023 yılında ihracat faaliyetinden 500.000 TL kazanç elde etmiş olsa da bu kazancın 400.000 TL'lik kısmı beyanname üzerinden Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında zaten kurum kazancından indirilmiş ve vergi dışı bırakılmış olduğundan, 5 puan indirim ancak kalan tutara uygulanabilecektir.

İndirimli oran uygulanacak matrah:	Matrah	X	(İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç- KVK 10/1-ğ kapsamında indirim konusu yapılan tutar)
			(Ticari bilanço karı - KVK 10/1-ğ kapsamında indirim konusu yapılan tutar)

İndirimli oran uygulanacak matrah: 1.200.000 TL x [(500.000-400.000)/(2.000.000-400.000)]
: 1.200.000 TL x % 6,25
: 75.000 TL

(L) A.Ş.'nin 2023 yılında ihracat faaliyetinden elde ettiği 500.000 TL'lik kazançtan bu Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında indirime konu edilen 400.000 TL'lik tutar mahsup edildikten sonra (500.000 TL-400.000 TL=) 100.000 TL'lik tutar, ihracattan elde edilen kazanç olarak dikkate alınmış ve kurumlar vergisinin 5 puan indirimli olarak uygulanacağı matrah 75.000 TL olarak tespit edilmiştir.

Bu hesaplama göre, 1.200.000 TL'lik 2023 yılı matrahının 75.000 TL'lik kısmına kurumlar vergisi oranı (%25-%5=) %20 olarak uygulanacak, matrahın kalan 1.125.000 TL'lik kısmına ise genel oran uygulanacaktır.

32.1.2.9.2. Üretim veya ihracat faaliyetinden elde edilen kazancın kurumlar vergisi istisnasına konu edilmesi halinde uygulama

Gerek bu Kanundaki gerekse diğer kanunlardaki muhtelif düzenlemeler dolayısıyla mükelleflerin üretim ve ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi istisnası uygulanabilmektedir.

Mükelleflerin, Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesinin yedinci ve sekizinci fıkraları kapsamındaki faaliyetlerinden elde ettikleri kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmiş olması halinde, istisnaya konu edilen üretim veya ihracat kazancı için, Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesinin yedinci ve sekizinci fıkraları kapsamında kurumlar vergisi oranının indirimli olarak uygulanması söz konusu olmayacaktır. Aynı şekilde, indirim uygulanacak matrahın hesabında, istisnaya konu edilerek vergi dışı bırakılmış olan üretim veya ihracat kazancı, ticari bilanço karından da çıkarılacaktır.

Örnek: Sanayi sicil belgesini haiz (M) A.Ş. 2023 yılında Mersin Serbest Bölgesindeki üretim faaliyetinden 700.000 TL kazanç elde etmiştir. Bu firma, aynı zamanda serbest bölge dışında ürettiği inşaat makinelerinin yurt içinde satışından da 800.000 TL kazanç elde etmiştir.

(M) A.Ş.'nin faaliyetlerinin 2023 yılı sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	1.600.000 TL
- Serbest bölgedeki üretim faaliyetinden elde edilen kazanç	700.000 TL
- İnşaat makinelerinin satışından elde edilen kazanç	800.000 TL
-Diğer kazançlar (indirim kapsamında olmayan)	100.000 TL
KKEG	400.000 TL
Serbest bölge kazanç istisnası	700.000 TL
Geçmiş yıl zararları	300.000 TL
Matrah	1.000.000 TL

Sanayi sicil belgesini haiz (M) A.Ş.'nin 2023 yılında Mersin Serbest Bölgesindeki üretim faaliyetinden elde ettiği kazanç, 3218 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesi kapsamında kurumlar vergisinden istisna edilmiş olduğundan, Kanunun 32 nci maddesinin sekizinci fıkrası kapsamında değerlendirilemeyecektir. (M) A.Ş. tarafından serbest bölge dışında üretilen inşaat makinelerinin yurt içinde satışından elde edilen ve herhangi bir istisnaya tabi tutulmamış olan 800.000 TL tutarında kazanç dolayısıyla 1 puan indirim uygulanacak matrah aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

İndirimli oran uygulanacak matrah:	Matrah	x	$\frac{\text{(Üretim faaliyetinden elde edilen kazanç- İstisna Kazanç)}}{\text{(Ticari bilanço karı- İstisna Kazanç)}}$
------------------------------------	--------	---	---

İndirimli oran uygulanacak matrah: 1.000.000 TL x [(1.500.000-700.000)/(1.600.000-700.000)]
: 1.000.000 TL x 800.000/900.000
: 1.000.000 TL x %88,89
: 888.888,89 TL

Dolayısıyla, (M) A.Ş. 1.000.000 TL'lik 2023 yılı matrahının serbest bölge dışında ürettiği inşaat makinelerinin satışından elde edilen 800.000 TL'lik kısmına bu Kanunun 32 nci maddesinin sekizinci fıkrası uyarınca kurumlar vergisi oranını (%25-%1=) %24 olarak uygulayacak, matrahın kalan 200.000 TL'lik kısmına ise genel oran uygulanacaktır.

32.1.2.10. Payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurumlarda üretim ve ihracat faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda indirim uygulaması

Payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurumların, paylarının ilk defa halka arz edildiği hesap döneminden başlamak üzere beş hesap dönemine ait kurum kazançlarının tamamına kurumlar vergisi oranı 2 puan indirimli olarak uygulanmaktadır.

Üretim veya ihracat faaliyetinden kaynaklanan kazanç için oran indirimi, Kanunun 32 nci maddesinde yer alan diğer indirimler uygulandıktan sonra tespit edilen kurumlar vergisi oranına uygulanacaktır. Bu nedenle, mükelleflerce, aynı dönemde Kanunun 32 nci maddesinin altıncı, yedinci ve sekizinci fıkralarından yararlanılabilmesi halinde öncelikle 32 nci maddenin altıncı fıkrası hükmü (2 puan indirim) uygulanacak ardından yedinci ve sekizinci fıkralardaki 1 veya 5 puanlık indirim hesaplanacaktır.

Dolayısıyla, bu şekilde ilk defa halka arz edilen kurumlarda üretim ve ihracat faaliyetiyle iştil edilerek Kanunun 32 nci maddesinin yedinci ve/veya sekizinci fıkrası kapsamında bir kazanç elde edilmesi halinde, bu kurumların tüm matrahları için 2 puan indirim hesaplandıktan sonra üretim faaliyetleri ile ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları için (Kanunun 32 nci maddesinin altıncı fıkrası kapsamında hesaplanan 2 puanlık indirim ilave olarak) 1 veya 5 puan indirim daha uygulanacaktır.

Örnek: 2021 yılında payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere %30 oranında halka arz edilen (N) A.Ş. sanayi sicil belgesini haiz olup inşaat makineleri üreterek yurt içine satmaktadır. (N) A.Ş.'nin 2023 yılı faaliyetlerinin sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	2.000.000 TL
- İnşaat makinelerinin satışından elde edilen kazanç	1.400.000 TL
- Diğer kazançlar (indirim kapsamında olmayan)	600.000 TL
KKEG	500.000 TL
Geçmiş yıl zararları	2.000.000 TL
Matrah	500.000 TL

(N) A.Ş., 10/2/2021 tarihinde gerçekleşen halka arz işleminden dolayı 2023 yılında Kanunun 32 nci maddesinin altıncı fıkrası uyarınca kurumlar vergisi oranını 2 puan indirimli (%25-%2=) %23 olarak dikkate alacaktır.

2023 yılında ürettiği inşaat makinelerinin satışından elde etmiş olduğu 1.400.000 TL'lik kazanç dolayısıyla 1 puan indirim uygulanacak matrahı aşağıdaki gibi tespit edecektir.

İndirimli oran uygulanacak matrah:	Matrah	x	Üretim faaliyetinden elde edilen kazanç
			Ticari bilanço karı

İndirimli oran uygulanacak matrah: 500.000 TL x (1.400.000/2.000.000)
: 500.000 TL x %70
: 350.000 TL

(N) A.Ş.'nin 2021-2025 hesap dönemlerinde matrahının tamamına Kanunun 32 nci maddesinin altıncı fıkrası uyarınca kurumlar vergisi oranı 2 puan indirimli uygulanacağından 2023 yılında üretim faaliyetinden kaynaklanan 1 puan indirim ise 2 puanlık bu indirimden sonra uygulanabilecektir.

Dolayısıyla, (N) A.Ş.'nin 500.000 TL'lik kurumlar vergisi matrahının 350.000 TL'lik kısmına kurumlar vergisi oranı Kanunun 32 nci maddesinin altıncı fıkrası kapsamında hesaplanan 2 puanlık indirim (%25-%2=) %23'e ilave olarak 1 puan indirimli (%23-%1=) %22 olarak uygulanacak, matrahın kalan 150.000 TL'lik kısmına ise (%25-%2=) %23 oranında kurumlar vergisi uygulanacaktır.

32.1.2.11. İndirimli kurumlar vergisinden yararlanılması halinde uygulama

Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlara, ilgili teşvik belgesinde yer alan yatırıma katkı ve vergi indirim oranları dikkate alınarak yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren, yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli kurumlar vergisi uygulanabilmektedir. Ayrıca, bu mükelleflerin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımları dolayısıyla yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün bulunmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisinden yararlanacak olan sanayi sicil belgesini haiz mükelleflerin aynı dönemde üretim faaliyetlerinden veya ihracat faaliyetlerinden kazanç elde etmiş olmaları halinde, hem Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesinin yedinci ve sekizinci fıkraları kapsamında 1 veya 5 puanlık indirimden hem de Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesi kapsamında yatırım teşvik belgelerindeki vergi indirim oranına göre indirimli kurumlar vergisinden aynı anda yararlanmaları söz konusu olabilmektedir.

Bu durumda, öncelikle Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesinin yedinci ve sekizinci fıkraları kapsamındaki matraha 1 veya 5 puanlık indirim uygulanacak sonrasında ise tespit edilen indirimli oranlara Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesi kapsamındaki vergi indirimi oranının uygulanması gerekecektir.

Örnek: (O) A.Ş.'nin 2021 yılında başlamış olduğu yatırım teşvik belgesi kapsamındaki komple yeni yatırımının toplam tutarı 10.000.000 TL'dir. 2023 hesap döneminde kısmen işletilmeye başlanan bu yatırımın 5.000.000 TL'lik kısmı gerçekleştirilmiş ve 2023 yılında bu yatırımdan 300.000 TL kazanç elde edilmiştir. (O) A.Ş., 2023 yılı matrahının tamamını (300.000 TL yatırımdan elde edilen kazanç, 1.700.000 TL diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak) Kanunun 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisine tabi tutacaktır. (Yatırıma katkı oranı: %50, vergi indirim oranı: %80)

2023 yılında mal ihracatı faaliyetinden 1.500.000 TL kazanç elde etmiş olan (O) A.Ş.'nin 2023 yılı faaliyet sonuçları aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	2.000.000 TL
-Mal ihracatından elde edilen kazanç	1.500.000 TL
- Diğer kazançlar (indirim kapsamında olmayan)	500.000 TL
Matrah	2.000.000 TL

İndirimli oran uygulanacak matrah:	Matrah	x	İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç
			Ticari bilanço karı

İndirimli oran uygulanacak matrah: 2.000.000 TL x (1.500.000/2.000.000)
: 2.000.000 TL x %75
: 1.500.000 TL

(O) A.Ş.'nin 2023 yılı matrahının tamamına Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisi uygulanacağı için yatırım teşvik belgesindeki %80 vergi indirim oranı,

- Matrahın, ihracat faaliyetinden elde edilen kazanç nedeniyle 5 puan indirim uygulanan 1.500.000 TL'lik kısmı için (%25-%5=) %20 oranına,

-Matrahın kalan 500.000 TL'lik kısmı için de % 25 oranına uygulanacaktır.

Dolayısıyla, matrahın 1.500.000 TL'lik kısmına [%20 - (%20 x %80)] %4 oranı uygulanırken, matrahın kalan 500.000 TL'lik kısmına [%25 - (%25 x %80)] %5 oranı uygulanacaktır. (O) A.Ş. indirimli kurumlar vergisi uygulaması dolayısıyla 2023 yılında (240.000 TL + 100.000 TL) olmak üzere 340.000 TL tutarında yatırıma katkı tutarından yararlanmış olacaktır.

Öte yandan, (O) A.Ş.'nin Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisinden yararlanmaması halinde, 2.000.000 TL'lik 2023 yılı matrahının 1.500.000 TL'lik kısmı için kurumlar vergisi oranını (%25-%5=) %20 olarak, matrahın kalan 500.000 TL'lik kısmı için ise genel oranı (%25) dikkate alacaktır.

32.1.2.12. Diğer hususlar

32.1.2.12.1. Genel giderlerin dağılımı

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde, indirim uygulanacak kazançla ilişkin hasılat, gider ve maliyet unsurlarının ayrı olarak tespit edilmesi esastır. Söz konusu indirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen kazancın, kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, hasılat, maliyet ve gider unsurlarının; ayrı ayrı izlenmesi, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

Gider ve maliyet unsurlarının ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespitinin mümkün olmadığı hallerde ise müşterek genel giderler, indirim kapsamında olan faaliyetler ile indirim kapsamında olmayan faaliyetler arasında uygun bir dağıtım anahtarı tespit edilerek dağıtılabilecektir.

Öte yandan, indirim kapsamındaki faaliyetler ile bu kapsamda değerlendirilmeyen faaliyetlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarına ilişkin amortismanların ise bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerekmektedir. Hangi işte ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar ise müşterek genel giderlerle birlikte dağıtımına tabi tutulacaktır.

32.1.2.12.2. Münhasıran üretim veya ihracat kazançlarına isabet eden kur farkı ve diğer gelirlerin durumu

Gerek ihracat faaliyeti gerekse üretim faaliyeti kapsamında doğan alacaklara isabet eden kur farkı, faiz ve benzeri gelirler indirim uygulanacak kurum kazancı kapsamında değerlendirilirken, bu faaliyetler kapsamındaki alacakların tahsilinden sonra oluşan kur farkı, faiz ve benzeri gelirlerin ise söz konusu indirimden yararlanamayacağı tabiidir.

32.2. İndirimli kurumlar vergisi (Ek bölüm: RG-5/8/2016-29792)⁷

Kurumlar Vergisi Kanununa 28/2/2009 tarihli ve 5838 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla eklenen 32/A maddesinde, maddenin ikinci fıkrasında belirtilen ve Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançların, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır.

⁷ 5/8/2016 tarihli ve 29792 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 10 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile eklenmiştir.

32.2.1. Kapsam

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, Ekonomi Bakanlığınca yatırım teşvik belgesine bağlanan yatırımlarından, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren elde ettikleri kazançları dolayısıyla indirimli kurumlar vergisi uygulamasından faydalanmaları mümkündür.

Ayrıca, 6322 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinin ikinci fıkrasına eklenen (c) bendinde, yatırıma başlanılan tarihten itibaren bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının %50'sini ve gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere; yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli vergi oranı uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya, **(Değişik ibare: RG-31/12/2016-29935 3.Mükerrer)**⁸ bu oranı her bir il grubu, bölgesel, büyük ölçekli, stratejik ve öncelikli yatırımlar ile konusu, sektörü ve niteliği itibarıyla proje bazında desteklenmesine karar verilen yatırımlar için sifıra kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya Bakanlar Kurulunun yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, mükelleflerin, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlarından elde ettikleri kazançlarının yanı sıra toplam yatırıma katkı tutarının Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen kısmına ilişkin olarak yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına da indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün hale gelmiştir.

İndirimli vergi oranı uygulamasından gelir vergisi mükellefleri de yararlanabilecektir.

32.2.2. İndirimli vergi oranından yararlanamayacaklar

Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile iş ortaklıklarının indirimli kurumlar vergisi uygulamasından faydalanması mümkün değildir.

Ayrıca taahhüt işlerinden, 16/7/1997 tarihli ve 4283 sayılı Yap-İşlet Modeli ile Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması ve İşletilmesi ile Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanun ve 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapılması Hakkında Kanun kapsamında yapılan yatırımlar ile rödovans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlardan elde edilen kazançlar dolayısıyla da mükelleflerin indirimli vergi oranı uygulamasından yararlanması mümkün değildir.

32.2.3. İndirimli kurumlar vergisi uygulaması

Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlara, ilgili teşvik belgesinde yer alan yatırıma katkı ve vergi indirim oranları dikkate alınarak yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren, yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

Yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını, bu tutarın yapılan toplam yatırım tutarına bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise yatırıma katkı oranını ifade etmektedir.

Örnek 1: (A) A.Ş.'nin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımının toplam tutarı 5.000.000 TL ve yatırıma katkı oranı %25'tir. Bu durumda toplam yatırıma katkı tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

$$\begin{aligned} \text{Toplam yatırıma katkı tutarı} &= \text{Toplam yatırım harcaması} \times \text{Yatırıma katkı oranı} \\ &= 5.000.000 \text{ TL} \times \%25 \\ &= 1.250.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

Söz konusu toplam yatırıma katkı tutarı, yatırımdan elde edilen kazançta indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle Devletin tahsilinden vazgeçeceği kurumlar vergisi tutarını ifade etmektedir.

Öte yandan Bakanlar Kurulu, yatırım harcamaları içindeki arsa, bina, kullanılmış makine, yedek parça, yazılım, patent, lisans ve know-how bedeli gibi harcamaların oranlarını ayrı ayrı veya topluca sınırlandırmaya yetkili olup bu yetki çerçevesinde çıkarılan 14/7/2009 tarihli ve 2009/15199 sayılı ve 15/6/2012 tarihli ve 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Karar (Karar)'ları uyarınca arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortismanı tâbi olmayan diğer harcamalar indirimli kurumlar vergisi uygulamasına konu edilemeyecektir. Dolayısıyla yatırıma katkı tutarının

⁸ 31/12/2016 tarihli ve 29935 3. Mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 11 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile değiştirilmiştir. Değiştirilmeden önceki hali: bu oranı her bir il grubu için sifıra kadar indirmeye veya %80'e kadar artırmaya

hesaplanmasında arazi, arsa, royalti ve yedek parça harcamaları ile amortismanına tâbi olmayan diğer harcamalar dikkate alınmayacaktır.

Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlarla ilgili olarak indirimli kurumlar vergisi uygulamasına, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmeye başlandığı geçici vergi döneminden itibaren başlanılır. Yatırımın işletilmeye başlandığı geçici vergi döneminden itibaren yatırımdan elde edilen kazançta, teşvik belgesinde yer alan ve vergi indirimi içeren yatırım tutarını aşmamak üzere, gerçekleştirilen yatırım harcaması dolayısıyla hak kazanılan yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranda kurumlar vergisi uygulanır.

Örnek 2: Yeni kurulan (B) A.Ş.'nin 2014 hesap döneminde başlamış olduğu ve yatırım teşvik belgesi kapsamındaki komple yeni yatırımının toplam tutarı 8.000.000 TL'dir. 2015 hesap döneminde kısmen işletilmeye başlanan bu yatırımın 1.000.000 TL'lik kısmı gerçekleştirilmiş ve (B) A.Ş. söz konusu yatırımdan bu hesap döneminde 300.000 TL kazanç elde etmiştir. (Yatırıma katkı oranı: %40, vergi indirim oranı: %60)

$$\begin{aligned} \text{Toplam yatırıma katkı tutarı} &= \text{Toplam yatırım harcaması x Yatırıma katkı oranı} \\ &= 8.000.000 \text{ TL x \%40} \\ &= 3.200.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{2015 hesap döneminde hak kazanılan yatırıma katkı tutarı} &= \text{Gerçekleştirilen yatırım harcaması x Yatırıma katkı oranı} \\ &= 1.000.000 \text{ TL x \%40} \\ &= 400.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

Buna göre, (B) A.Ş.'nin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki bu yatırımdan 2015 hesap döneminde elde ettiği kazançta uygulanacak indirimli kurumlar vergisi oranı ile yararlanılan yatırıma katkı tutarı aşağıdaki gibi olacaktır.

$$\begin{aligned} \text{İndirimli KV oranı} &= [\text{KV oranı} - (\text{KV oranı} \times \text{Vergi indirim oranı})] \\ &= [\%20 - (\%20 \times \%60)] = [\%20 - \%12] = \%8 \end{aligned}$$

- Yatırımdan elde edilen kazanç : 300.000 TL
- İndirimli KV olmasaydı ödenecek KV (300.000 TL x %20)..... : 60.000 TL
- İndirimli orana göre hesaplanan KV (300.000 TL x %8)..... : 24.000 TL
- Yararlanılan yatırıma katkı tutarı (60.000 TL - 24.000 TL)..... : 36.000 TL

(B) A.Ş.'nin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımının kısmen işletilmesinden 2015 hesap döneminde elde ettiği 300.000 TL kazancına indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle faydalandığı yatırıma katkı tutarı 36.000 TL'dir. Dolayısıyla, yapılan yatırım harcaması nedeniyle 2015 hesap döneminde hak kazanılan 400.000 TL'lik yatırıma katkı tutarının bu dönemde faydalanılamayan (400.000 TL - 36.000 TL) 364.000 TL'lik kısmından izleyen hesap dönemlerinde bu yatırımdan elde edilen kazançlara indirimli vergi oranı uygulanmak suretiyle yararlanılabilecektir.

32.2.4. İndirimli vergi uygulamasına ilişkin Bakanlar Kuruluna verilen yetki

Bakanlar Kurulu, Kanunun 32/A maddesinin ikinci fıkrasının;

- (a) bendi ile istatistikî bölge birimleri sınıflandırması ile kişi başına düşen milli gelir veya sosyoekonomik gelişmişlik düzeylerini dikkate almak suretiyle illeri gruplandırmaya ve gruplar itibarıyla teşvik edilecek sektörleri ve bu sektörler ile organize sanayi bölgeleri, Gökçeada ve Bozcaada'da yapılan yatırımlara ve Bakanlar Kurulunca belirlenen kültür ve turizm koruma ve gelişim bölgelerinde yapılan turizm yatırımlarına ilişkin yatırım ve istihdam büyüklüklerini belirlemeye,

- (b) bendi ile her bir il grubu, stratejik yatırımlar veya (a) bendinde belirtilen yerler için yatırıma katkı oranını %55'i, yatırım tutarı 50 milyon Türk Lirasını aşan büyük ölçekli yatırımlarda ise %65'i geçmemek üzere belirlemeye, kurumlar vergisi oranını %90'a kadar indirimli uygulamaya,

- (c) bendi ile yatırıma başlanılan tarihten itibaren bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının %50'sini ve gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere; yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya, **(Değişik ibare:RG-31/12/2016-29935 3.Mükerrer)**⁹ bu oranı her bir il grubu, bölgesel, büyük ölçekli, stratejik ve öncelikli yatırımlar ile konusu, sektörü ve niteliği itibarıyla proje bazında desteklenmesine karar verilen yatırımlar için sifıra kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya,

- (ç) bendi ile yatırım harcamaları içindeki arsa, bina, kullanılmış makine, yedek parça, yazılım, patent, lisans ve know-how bedeli gibi harcamaların oranlarını ayrı ayrı veya topluca sınırlandırmaya,

yetkilidir.

Bu yetki çerçevesinde Bakanlar Kurulunca 2009/15199 ve 2012/3305 sayılı Kararlar başta olmak üzere indirimli vergi oranı uygulamasına ilişkin belirlemeler yapılmıştır.

32.2.5. Yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarda indirimli kurumlar vergisi uygulaması

Yatırım teşvik belgesinde yer alan yatırıma katkı ve vergi indirim oranları dikkate alınarak ilgili teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması esastır.

Kanunun 32/A maddesinin ikinci fıkrasına 6322 sayılı Kanunla eklenen (c) bendi hükmüyle, mükelleflerin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlarının yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden 1/1/2013 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançlarına, indirimli kurumlar vergisi uygulanması suretiyle yatırıma katkı tutarının kısmen kullandırılması mümkün hale gelmiştir.

Mükelleflerin, 6322 sayılı Kanunla yapılan bu değişiklikten sonra yayımlanan 2012/3305 sayılı Karar kapsamında düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarına fiilen başladıkları tarihten itibaren, hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben;

a) Toplam yatırıma katkı tutarının Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen oranını geçmemek ve

b) Gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak

üzere, yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden 1/1/2013 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

Buna göre, 2012/3305 sayılı Karar kapsamında düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımların yatırım döneminde, mükelleflerin diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kısmen yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı, en fazla toplam yatırıma katkı tutarının Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen oranına tekabül eden kısmı kadar olabilecektir. Yatırım döneminde, yatırım teşvik belgesi kapsamında gerçekleştirilen yatırım harcamasının, bu dönemde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarından (toplam yatırıma katkı tutarının Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen oranına tekabül eden kısmı) daha düşük olması halinde diğer faaliyetlerden yatırım döneminde elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kısmen yararlanılacak yatırıma katkı tutarı, gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşamayacaktır.

Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması açısından "yatırım dönemi" ifadesinden, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırıma fiilen başlanılan tarihi içeren geçici vergilendirme döneminin başından tamamlama vizesi yapılması amacıyla Ekonomi Bakanlığına müracaat tarihini içeren geçici vergilendirme döneminin son gününe kadar olan sürenin anlaşılması gerekmektedir.

Öte yandan yatırımın fiilen tamamlandığı tarihin, tamamlama vizesinin yapılmasına ilişkin olarak Ekonomi Bakanlığına müracaat tarihinden önceki bir geçici vergilendirme dönemine isabet etmesi halinde ise yatırımın fiilen tamamlandığı tarihi

⁹ 31/12/2016 tarihli ve 29935 3. Mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 11 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile değiştirilmiştir. Değiştirilmeden önceki hali: bu oranı her bir il grubu için sifıra kadar indirmeye veya %80'e kadar artırmaya

içeren geçici vergilendirme döneminin son gününün yatırım döneminin sona erdiği tarih olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Örnek 1: (D) A.Ş. 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesi kapsamındaki toplam 20.000.000 TL'lik yatırıma 2/3/2013 tarihinde başlamış olup bu yatırıma ilişkin olarak 2013 hesap dönemi sonu itibarıyla 12.000.000 TL tutarında yatırım harcaması yapmıştır. 2014 hesap döneminde de devam eden bu yatırımını henüz işletmeye başlamamış olan (D) A.Ş., 2013 hesap döneminde diğer faaliyetlerinden 28.000.000 TL kazanç elde etmiş olup bu tutar aynı zamanda (D) A.Ş.'nin kurumlar vergisi matrahıdır. (Yatırıma katkı oranı: %40, vergi indirim oranı: %80, yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde kullanılabilir kısmı: %50)

(D) A.Ş., henüz işletilmeyen bu yatırımından kazanç elde etmediği için 2013 hesap döneminde sadece diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulayabilecektir.

Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulamasındaki üst sınır:

- 1. sınır:

Yatırım döneminde

yararlanılabilecek yatırıma = [(Toplam yatırım harcaması x Yatırıma katkı oranı) x Belirlenen oran]

katkı tutarı

$$= [(20.000.000 \text{ TL} \times \%40) \times \%50]$$

$$= 4.000.000 \text{ TL}$$

- 2. sınır:

Gerçekleştirilen yatırım harcaması = 12.000.000 TL

2012/3305 sayılı Karar kapsamında düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımların yatırım döneminde mükelleflerin diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kısmen yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı, en fazla toplam yatırıma katkı tutarının Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen oranına tekabül eden kısmı kadar olabileceğinden, (D) A.Ş.'nin yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlara, yararlanılacak yatırıma katkı tutarı 4.000.000 TL'yi geçmemek üzere, indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

(D) A.Ş.'nin 2013 hesap döneminde diğer faaliyetlerden elde ettiği kazançlarına ilişkin indirimli kurumlar vergisi uygulaması aşağıdaki gibi olacaktır.

İndirimli KV oranı : [KV oranı - (KV oranı x Vergi indirim oranı)]

$$: [\%20 - (\%20 \times \%80)] = [\%20 - \%16] = \%4$$

- Diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç (KV matrahı) : 28.000.000 TL

- İndirimli KV olmasaydı ödenecek KV : 5.600.000 TL

- Yatırım döneminde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı : 4.000.000 TL

- İndirimli KV matrahı

[Yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı / (KV oranı - İndirimli KV oranı)]

$$[4.000.000 \text{ TL} / (\%20 - \%4)] : 25.000.000 \text{ TL}$$

- İndirimli orana tabi matrah üzerinden hesaplanan KV

$$(25.000.000 \text{ TL} \times \%4) : 1.000.000 \text{ TL}$$

- Genel orana tabi matrah (28.000.000 TL - 25.000.000 TL) :	3.000.000 TL
- Genel orana tabi matrah üzerinden hesaplanan KV (3.000.000 TL x %20) :	600.000 TL
- Hesaplanan toplam KV (1.000.000 TL + 600.000 TL) :	1.600.000 TL

(D) A.Ş.'nin yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde ettiği kazancının 25.000.000 TL'lik kısmına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanması nedeniyle tahsilinden vazgeçilen kurumlar vergisi tutarı [(25.000.000 TL x %20) - (25.000.000 TL x %4)] 4.000.000 TL'dir. Buna göre, (D) A.Ş. bu yatırımı dolayısıyla yatırım döneminde yararlanabileceği yatırıma katkı tutarının (4.000.000 TL) tamamından, 2013 hesap döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazancına indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle faydalanmıştır. Dolayısıyla, (D) A.Ş.'nin henüz tamamlanmamış bu yatırımı nedeniyle 2014 ve sonraki hesap dönemlerinde diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanmasına imkân bulunmamaktadır.

Öte yandan, toplam yatırıma katkı tutarının kalan [(20.000.000 TL x %40) - 4.000.000 TL] 4.000.000 TL'lik kısmının, bu yatırımın işletilmesinden elde edilecek kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kullanılabilmesi tabiidir.

Örnek 2: (E) A.Ş. 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesi kapsamındaki toplam 35.000.000 TL tutarındaki yatırımına 18/3/2013 tarihinde başlamış olup 2013 hesap dönemi içinde bu yatırımına ilişkin olarak 2.800.000 TL yatırım harcaması yapmıştır. (Yatırıma katkı oranı: %30, vergi indirim oranı: %70, yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde kullanılabilen kısmı: %30)

(E) A.Ş. yatırımını 12/3/2014 tarihinde fiilen tamamlamış olup 15/4/2014 tarihinde tamamlama vizesinin yapılması için Ekonomi Bakanlığına müracaat etmiştir.

Hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan (E) A.Ş. 2013 hesap döneminin 1. geçici vergi döneminden itibaren diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulayabilecektir.

(E) A.Ş. 2013 hesap döneminde diğer faaliyetlerinden 25.000.000 TL kazanç elde etmiştir. Bu dönemde (E) A.Ş.'nin söz konusu yeni yatırımından herhangi bir kazancı bulunmamaktadır.

Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulamasındaki üst sınır:

- 1. sınır:

$$\begin{aligned} \text{Yatırım döneminde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı} &= [(35.000.000 \text{ TL} \times \%30) \times \%30] \\ &= 3.150.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

- 2. sınır:

$$\text{Gerçekleştirilen yatırım harcaması} = 2.800.000 \text{ TL}$$

Dolayısıyla, (E) A.Ş.'nin yatırım dönemi içinde yer alan 2013 hesap döneminde diğer faaliyetlerinden elde ettiği 25.000.000 TL kazancına, yararlanılacak yatırıma katkı tutarı 2.800.000 TL'yi geçmemek üzere, indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

İndirimli KV oranı [%20 - (%20 x %70)] = [%20 - %14] :	%6
- Diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç (KV matrahı) :	25.000.000 TL
- İndirimli KV olmasaydı ödenecek KV :	5.000.000 TL
- Yatırım döneminde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı (2013 hesap döneminde yapılan harcama nedeniyle) :	2.800.000 TL
- İndirimli KV matrahı [2.800.000 / (%20 - %6)] :	20.000.000 TL

- İndirimli orana tabi matrah üzerinden hesaplanan KV		
(20.000.000 TL x %6)	:	1.200.000 TL
- Genel orana tabi matrah (25.000.000 TL - 20.000.000 TL)	:	5.000.000 TL
- Genel orana tabi matrah üzerinden hesaplanan KV		
(5.000.000 TL x %20)	:	1.000.000 TL
- Ödenecek toplam KV (1.200.000 TL + 1.000.000 TL)	:	2.200.000 TL

2013 hesap döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançta indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanması nedeniyle tahsilinden vazgeçilen kurumlar vergisi tutarı [(20.000.000 TL x %20) - (20.000.000 TL x %6)] 2.800.000 TL'dir. Buna göre, toplam yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde yararlanılabilecek 3.150.000 TL'lik kısmından kalan (3.150.000 - 2.800.000 TL) 350.000 TL'lik tutar için, en az bu tutar kadar ilave yatırım harcaması yapılmış olması kaydıyla yatırım dönemi içinde yer alan izleyen hesap döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

Öte yandan, toplam yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde kullanılmayan kısmının, hak kazanılan yatırıma katkı tutarını aşmamak üzere, bu yatırımın işletilmesinden elde edilecek kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kullanılabileceği tabiidir.

(E) A.Ş.'nin yatırımının 12/3/2014 tarihinde fiilen tamamlanması nedeniyle 2014 hesap döneminin 1. geçici vergilendirme döneminde yatırım dönemi sona erdiğinden, 2014 hesap döneminin 2. geçici vergilendirme döneminden itibaren diğer faaliyetlerden elde ettiği kazançları için söz konusu yatırım teşvik belgesi kapsamında indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün bulunmamaktadır. (E) A.Ş.'nin, yatırım dönemi içerisinde yer alan 2014 hesap döneminin 1. geçici vergilendirme döneminde diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına, yararlanacağı yatırıma katkı tutarı (toplam yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde yararlanılabilecek kısmından kalan) 350.000 TL'yi aşmamak üzere indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir. Ayrıca 2014 hesap döneminin izleyen geçici vergilendirme dönemlerine ait geçici vergi beyannameleri ile hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde, 1. geçici vergilendirme döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarla sınırlı olmak üzere indirimli kurumlar vergisinden faydalanabilecektir.

Öte yandan, (E) A.Ş.'nin yatırım döneminden sonra diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar genel oranda kurumlar vergisine tabi tutulacak olup bu dönemden itibaren, toplam yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde kullanılmayan kısmına ulaşıncaya kadar, sadece yatırım teşvik belgesi kapsamındaki bu yatırımdan elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

Örnek 3: (F) A.Ş.'nin yatırım teşvik belgesi kapsamında 2014 hesap döneminde başlamış olduğu yatırımının toplam tutarı 10.000.000 TL'dir. 2014 hesap döneminde kısmen işletilmeye başlanan bu yatırımın 6.000.000 TL'lik kısmı gerçekleştirilmiş ve (F) A.Ş. 2014 hesap döneminde bu yatırımdan 2.000.000 TL, diğer faaliyetlerinden de 20.000.000 TL kazanç elde etmiştir.

(Yatırıma katkı oranı: %40, vergi indirim oranı: %80, yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde kullanılabilecek kısmı: %30)

Bu durumda;

$$\begin{aligned}
 \text{Yatırıma katkı tutarı} &= \text{Toplam yatırım harcaması} \times \text{Yatırıma katkı oranı} \\
 &= 10.000.000 \text{ TL} \times \%40 \\
 &= 4.000.000 \text{ TL}
 \end{aligned}$$

2014 hesap döneminde
gerçekleştirilen yatırım
dolayısıyla hak kazanılan

$$\begin{aligned}
 \text{yatırıma katkı tutarı} &= \text{Gerçekleştirilen yatırım harcaması} \times \text{Yatırıma katkı oranı} \\
 &= 6.000.000 \text{ TL} \times \%40
 \end{aligned}$$

= 2.400.000 TL

İndirimli KV oranı : [KV oranı - (KV oranı x Vergi indirim oranı)]
: [%20 - (%20 x %80)] = [%20 - %16] = %4

- Yatırımdan elde edilen kazanç : 2.000.000 TL
- İndirimli KV olmasaydı ödenecek KV : 400.000 TL
- İndirimli KV oranı : %4
- İndirimli orana göre hesaplanan KV (2.000.000 TL x %4) : 80.000 TL
- Yararlanılan yatırıma katkı tutarı (400.000 TL - 80.000 TL) : 320.000 TL

(F) A.Ş. yatırım teşvik belgesi kapsamındaki henüz tamamlanmamış yatırımdan 2014 hesap döneminde elde ettiği 2.000.000 TL kazancı üzerinden indirimli orana göre (%4 oranında) hesaplanan 80.000 TL kurumlar vergisini ödeyecek ve 320.000 TL yatırıma katkı tutarından faydalanabilecektir.

Öte yandan, 2015 hesap döneminde 10.000.000 TL'lik yatırımını tamamlayan (F) A.Ş.'nin teşvik belgesi kapsamındaki yatırımı henüz tamamlanmadığından yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına da indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün bulunmaktadır. Bu kapsamda yararlanılacak yatırıma katkı tutarıyla ilgili hesaplama ise aşağıdaki şekilde olacaktır.

Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulamasındaki üst sınır:

- 1. Sınır:

Yatırım döneminde

yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı = [(10.000.000 TL x %40) x %30]
= 1.200.000 TL

- 2. Sınır:

Gerçekleştirilen yatırım harcaması = 6.000.000 TL

- Kurumlar vergisi matrahı : 22.000.000 TL
- İndirimli KV olmasaydı ödenecek KV (22.000.000 TL x %20) : 4.400.000 TL
- Yararlanılabilecek azami yatırıma katkı tutarı
(Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlar dolayısıyla) : 1.200.000 TL
- İndirimli KV oranı [%20 - (%20 x %80)] = [%20 - %16] : %4
- İndirimli KV matrahı [1.200.000 / (%20 - %4)]
(Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlar dolayısıyla) : 7.500.000 TL

- İndirimli KV matrahı toplamı (7.500.000 TL + 2.000.000 TL)	:	9.500.000 TL
- İndirimli orana göre hesaplanan KV (9.500.000 TL x %4)	:	380.000 TL
- Genel orana tabi matrah (20.000.000 TL - 7.500.000 TL)	:	12.500.000 TL
- Genel orana göre hesaplanan KV (12.500.000 TL x %20)	:	2.500.000 TL
- Ödenecek toplam KV (380.000 TL + 2.500.000 TL)	:	2.880.000 TL
- Yararlanılan toplam yatırıma katkı tutarı (1.200.000 TL + 320.000 TL)	:	1.520.000 TL

Yatırım döneminde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarına ilişkin olarak diğer faaliyetlerden elde edilen kazançta indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanması nedeniyle tahsilinden vazgeçilen kurumlar vergisi tutarı [(7.500.000 TL x %20) - (7.500.000 TL x %4)] 1.200.000 TL'dir. Buna göre, yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle yararlanılabilecek 1.200.000 TL'lik toplam yatırıma katkı tutarının tamamından 2014 hesap döneminde faydalanılmıştır. Dolayısıyla, (F) A.Ş.'nin izleyen hesap dönemlerinde, yatırım dönemi devam etse dahi, diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına bu yatırımı dolayısıyla indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün bulunmamakta olup diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar genel oranda kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Öte yandan, toplam yatırıma katkı tutarının kalan (4.000.000 TL - 1.200.000 TL) 2.800.000 TL'lik kısmının, bu yatırımın işletilmesinden elde edilecek kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kullanılabileceği tabiidir.

2014 hesap döneminde bu yatırımın kısmen işletilmesinden elde edilen kazançta indirimli kurumlar vergisi uygulanması nedeniyle (F) A.Ş., [(2.000.000 TL x %20) - (2.000.000 TL x %4)] 320.000 TL tutarında yatırıma katkı tutarından faydalanmıştır. Dolayısıyla kalan (2.800.000 TL - 320.000 TL) 2.480.000 TL'lik yatırıma katkı tutarına ulaşılıncaya kadar, gerçekleştirilen yatırım harcaması üzerinden hak kazanılan yatırıma katkı tutarını aşmamak üzere, sadece yatırım teşvik belgesi kapsamındaki bu yatırımdan elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

32.2.6. Diğer faaliyetlerden elde edilen kazancın kapsamı ve indirimli vergi oranı uygulamasında öncelik sırası

İndirimli vergi oranı uygulamasında, mükelleflerin gerek 2009/15199 sayılı ve gerekse 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarının işletilmesinden elde edilen kazançları dışında kalan tüm kazançları diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak kabul edilecektir.

Dolayısıyla, söz konusu Kararlara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlara, ilgili teşvik belgesinde yer alan vergi indirim oranı dikkate alınarak indirimli vergi uygulanması esas olup anılan Kararlar uyarınca düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlar, indirimli vergi uygulamasında diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak değerlendirilmeyecektir.

Ancak, 2009/15199 veya 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımların tamamlanmış ve indirimli vergi oranı uygulanmak suretiyle yatırıma katkı tutarlarının tamamının kullanılmış olması halinde, bu yatırımlardan, hak kazanılan yatırıma katkı tutarının tamamının kullanıldığı hesap döneminden itibaren elde edilen kazançlar, indirimli vergi uygulamasında diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak değerlendirilebilecektir.

Mükelleflerin 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş birden fazla yatırım teşvik belgesinin bulunması ve yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazancın yetersiz olması durumunda, hangi teşvik belgesine öncelik verileceği mükellefler tarafından serbestçe belirlenebilecektir. Mükelleflerin tercih ettikleri teşvik belgesinde yer alan vergi indirim oranına göre ve anılan Kararın 15 inci maddesinin beşinci fıkrası ile 2015 ve 2016 yılları için geçici 5 inci maddesinde belirlenen sınırlar dâhilinde, diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına indirimli vergi oranı uygulanabilecektir.

32.2.7. Kurumlar vergisi matrahının birden fazla yatırım teşvik belgesi kapsamında elde edilen kazançtan düşük olması

İlgili dönem kurumlar vergisi matrahının, 2009/15199 sayılı veya 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş birden fazla yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan bu hesap dönemi içinde elde edilen toplam kazançtan düşük olması halinde, her bir yatırım teşvik belgesi kapsamında ayrı ayrı elde edilen kazancın bu yatırımlardan elde edilen toplam kazanç oranının kurumlar vergisi matrahına uygulanması suretiyle, bu teşvik belgelerinde yer alan vergi indirim oranlarına göre indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

Örnek: (G) A.Ş. 2013 hesap döneminde, 2009/15199 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesi kapsamındaki 1. yatırımından 300.000 TL, 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesi kapsamındaki 2. yatırımından ise 200.000 TL kazanç elde etmiştir. Ancak, (G) A.Ş.’nin 2013 hesap dönemi sonundaki kurumlar vergisi matrahı 400.000 TL’dir.

Yatırımlardan elde edilen kazançta indirimli kurumlar vergisi uygulanması:

İlgili teşvik belgesi kapsamında indirimli KV uygulanacak matrah	=	KV matrahı x	Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki ilgili yatırımdan elde edilen kazanç
			Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen toplam kazanç
Yatırım 1 (2009/15199)	→	300.000 / (300.000 + 200.000) = %60	
Yatırım 2 (2012/3305)	→	200.000 / (300.000 + 200.000) = %40	
İlgili teşvik belgesi kapsamında indirimli KV uygulanacak matrah	=	KV matrahı x	Tespit edilen oran
Yatırım 1 (2009/15199)	→	400.000 x %60 = 240.000 TL	
Yatırım 2 (2012/3305)	→	400.000 x %40 = 160.000 TL	

Dolayısıyla, 400.000 TL’lik kurumlar vergisi matrahının 240.000 TL’lik kısmına 2009/15199 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesindeki vergi indirim oranı; 160.000 TL’lik kısmına ise 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesindeki vergi indirim oranı dikkate alınarak indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

32.2.8. Tevsi yatırımlardan doğan kazançlarda indirimli kurumlar vergisi oranı uygulaması

Tevsi yatırımlardan elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, bu kazançta indirimli vergi oranı uygulanacaktır. Kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde ise tevsi yatırım dolayısıyla indirimli vergi oranı uygulanacak kazanç, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirlenecektir.

Tevsi yatırımlardan elde edilen kazancın bu şekilde oranlama yapılmak suretiyle belirlenmesi seçimsel bir hak olmayıp, indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle mükellefçe tespit edilmesi esastır.

“Dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet” ifadesinden Vergi Usul Kanununun 313 üncü maddesi uyarınca amortisman mevzuunu oluşturan iktisadi kıymetlerin anlaşılması, dolayısıyla boş arazi-arsa ve amortisman tabi olmayan diğer kıymetlerle ilgili tutarların bu hesaplamada dikkate alınmaması; sabit kıymet tutarının hesabında ise bu kıymetlerin birikmiş amortismanları düşülmeden önceki brüt tutarlarının dikkate alınması gerekmektedir.

Öte yandan bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri olarak, gerekli şartların oluşması halinde yapılan enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan değerleri dikkate alınacaktır.

Birden fazla tevsi yatırımı bulunan kurumların oranlama yaparken sadece tevsi yatırıma konu hizmet ve üretim işletmesiyle ilgili sabit kıymetleri değil, kurumun aktifine kayıtlı olan ve amortisman mevzuunu oluşturan tüm sabit kıymetlerin toplamını dikkate almaları gerekmektedir.

Hak kazanılan yatırıma katkı tutarına birden fazla yılda ulaşılması halinde her bir dönem itibarıyla indirimli oran uygulanacak kazanç, tevsi yatırım tutarının her bir dönem sonu itibarıyla kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına oranlanması suretiyle belirlenecektir.

Ayrıca mevcut sabit kıymet tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın tespit edileceği geçici vergilendirme dönemleri için, ilgili geçici vergilendirme döneminin son günü; hesap dönemleri için ise ilgili hesap döneminin son günü itibarıyla tespit edilecek ve indirimli oran uygulanacak kazancın hesaplanmasında dikkate alınacaktır.

Tevsi yatırımlardan elde edilen kazancın ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilememesi durumunda indirimli kurumlar vergisine konu edilecek kazanç, tevsi yatırım tutarının toplam sabit kıymet tutarına bölünmesi suretiyle bulunacak oranın kurumun ticari bilanço kârı ile çarpılması suretiyle hesaplanacaktır. Ancak, indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın, kurumlar vergisi matrahını aşamayacağı tabiidir.

Örnek: (H) A.Ş. 2013 hesap döneminde yatırım teşvik belgesi kapsamında 1.000.000 TL tutarında tevsi yatırım harcaması yapmış olup söz konusu yatırım 2013 yılında tamamlanmıştır. Yatırım döneminde herhangi bir kazancı bulunmayan (H) A.Ş. bu dönemde indirimli kurumlar vergisinden yararlanmamıştır.

Söz konusu şirketin 2014 hesap döneminde ticari bilanço kârı 200.000 TL, kurumlar vergisi matrahı ise 100.000 TL'dir. Tevsi yatırımdan doğan kazanç ayrı bir şekilde tespit edilememiştir. (Yatırıma katkı oranı: %40, vergi indirim oranı: %70)

(H) A.Ş.'nin dönem sonunda aktifine kayıtlı bulunan sabit kıymetlerin tutarları aşağıdaki gibidir:

Sabit kıymetler	Amortisman düşülmeden önceki brüt tutar
250-Arazi ve Arsalar	750.000 TL
252-Binalar	2.000.000 TL
255-Demirbaşlar	1.000.000 TL
258-Yapılmakta Olan Yatırımlar	1.000.000 TL
TOPLAM	4.750.000 TL

Tevsi yatırıma isabet eden kazanç tutarının hesaplanmasında amortismanına tabi olmayan boş arsa ve araziler dikkate alınmayacağından, oranlamada dikkate alınacak tutar (4.750.000 TL - 750.000 TL) 4.000.000 TL'dir.

$$\begin{aligned} \text{Tevsi yatırıma isabet eden kazanç tutarı} &= \frac{\text{Gerçekleşen tevsi yatırım tutarı}}{\text{Dönem sonu toplam sabit kıymet tutarı}} \times \text{Ticari bilanço kârı} \\ \text{Tevsi yatırıma isabet eden kazanç tutarı} &= \frac{1.000.000 \text{ TL}}{4.000.000 \text{ TL}} \times 200.000 \text{ TL} \\ &= \%25 \times 200.000 \text{ TL} \\ &= 50.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

Buna göre, indirimli kurumlar vergisine tabi tutulacak olan matrah 50.000 TL, (H) A.Ş.'nin kurumlar vergisi matrahından düşük olduğundan, bu tutarın tamamı indirimli kurumlar vergisi uygulamasına konu olacaktır.

Yatırıma katkı oranı %40 olduğundan, hak kazanılan yatırıma katkı tutarı (1.000.000 TL x % 40) 400.000 TL'dir.

- Kurumlar vergisi matrahı	:	100.000 TL
- İndirimli KV oranı [%20 - (%20 x %70)] = [%20 - %14]	:	%6
- İndirimli KV matrahı	:	50.000 TL
- İndirimli orana göre hesaplanan KV (50.000 TL x %6)	:	3.000 TL

- Genel orana tabi matrah (100.000 - 50.000 TL)	:	50.000 TL
- Genel orana göre hesaplanan KV (50.000 TL x %20)	:	10.000 TL
- Ödenecek toplam KV (3.000 TL + 10.000 TL)	:	13.000 TL

Yapılan tevsi yatırım nedeniyle tahsilinden vazgeçilen kurumlar vergisi, diğer bir ifadeyle yararlanılan yatırıma katkı tutarı $[(50.000 \text{ TL} \times \%20) - (50.000 \text{ TL} \times \%6)]$ 7.000 TL'dir. Buna göre, hak kazanılan 400.000 TL'lik yatırıma katkı tutarının kalan (400.000 TL - 7.000 TL) 393.000 TL'lik kısmı için izleyen hesap dönemlerinde sadece bu yatırımdan elde edilen kazançla indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, (H) A.Ş.'nin yatırım döneminde diğer faaliyetlerden kazanç elde etmiş olması halinde diğer şartları da taşıması kaydıyla bu kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün olabilecektir.

32.2.9. Kanunda belirtilen şartlara uyulmaması halinde yapılacak işlemler

Hesap dönemi itibarıyla 32/A maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen şartların sağlanmadığının tespit edilmesi halinde, söz konusu vergilendirme döneminde indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.

Dolayısıyla, anılan maddenin ikinci fıkrasında verilen yetki çerçevesinde Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen hususlara uyulmaması halinde indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil edilecektir. Ancak, mezkûr ikinci fıkrada belirtilen şartların sağlanamaması dışında, haksız bir nedenle indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergilere ilişkin olarak vergi ziyainın gerçekleşeceği tabiidir.

32.2.10. Teşvik belgeli yatırımların devri

32.2.10.1. Yatırımın faaliyete geçmeden önce devredilmesi durumu

Kanunun 32/A maddesinin altıncı fıkrasına göre, yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde, devralan kurum, ilgili mevzuatta belirtilen koşulları aynen yerine getirmek kaydıyla indirimli vergi uygulamasından yararlanabilecektir. Yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde devreden kurumun bu yatırım dolayısıyla indirimli vergi oranı uygulamasından yararlanamayacağı tabiidir.

Diğer taraftan, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılmadan önce indirimli kurumlar vergisi uygulanan hallerde, yatırımın tamamlanıp işletilmeye geçmemesi durumunda yatırım döneminde indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil edilir.

32.2.10.2. Yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devredilmesi durumu

Kanunun 32/A maddesinin yedinci fıkrasına göre, yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devri halinde, indirimli vergi uygulamasından devir tarihine kadar devreden, devir tarihinden sonra ise devralan, ilgili mevzuatta belirtilen koşulları yerine getirmek kaydıyla yararlanabilecektir.

Örnek: (K) A.Ş.'nin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımının toplam tutarı 8.000.000 TL'dir. (K) A.Ş. 2015 hesap döneminde başladığı yatırım kapsamında bu dönemde 2.000.000 TL yatırım harcaması yapmış ve kısmen işletilmeye başlanan bu yatırımdan anılan dönemde 250.000 TL kazanç elde etmiştir. (K) A.Ş. bu yatırımını, kısmen işletilmeye başladığı 2015 hesap döneminin sonunda devretmiştir. (Yatırıma katkı oranı: %60, vergi indirim oranı: %80).

Buna göre,

$$\begin{aligned} \text{Yatırıma katkı tutarı} &= \text{Toplam yatırım harcaması} \times \text{Yatırıma katkı oranı} \\ &= 8.000.000 \text{ TL} \times \%60 \\ &= 4.800.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

2015 hesap döneminde hak kazanılan

$$\begin{aligned} \text{yatırıma katkı tutarı} &= \text{Gerçekleştirilen yatırım harcaması} \times \text{Yatırıma katkı oranı} \\ &= 2.000.000 \text{ TL} \times \%60 \\ &= 1.200.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

Bu yatırımdan elde edilen kazanç kurumlar vergisi %80 oranında indirimli uygulanacağı için, yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar yatırımdan elde edilen kazanç $[\%20 - (\%20 \times \%80)] \%4$ oranında kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Yatırımdan (K) A.Ş. tarafından elde edilen 250.000 TL kazanç üzerinden $(250.000 \text{ TL} \times \%4)$ 10.000 TL kurumlar vergisi ödenecek olup ilk yıl yararlanılan yatırıma katkı tutarı;

$$[(250.000 \text{ TL} \times \%20) - (250.000 \text{ TL} \times \%4)] 40.000 \text{ TL olacaktır.}$$

Dolayısıyla, kısmen işletilmeye başlanılan bu yatırımı devralan kurum, gereken koşulları yerine getirmek kaydıyla, 4.800.000 TL'lik yatırıma katkı tutarının kalan $(4.800.000 \text{ TL} - 40.000 \text{ TL})$ 4.760.000 TL'lik kısmı için indirimli kurumlar vergisinden yararlanabilecektir.

32.2.11. Yatırıma katkı tutarında endeksleme (Ek:RG-31/12/2016-29935 3.Mükerrer)¹⁰

6745 sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanununun 66 ncı maddesiyle 5520 sayılı Kanununun 32/A maddesinin ikinci fıkrasına, birinci cümlesinden sonra gelmek üzere; "Yatırımın tamamlanması şartıyla, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle yararlanılan kısmı hariç olmak üzere kalan yatırıma katkı tutarı, yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır." hükmü eklenmiştir.

Buna göre, ilgili teşvik belgesi kapsamındaki toplam yatırıma katkı tutarının yatırımın tamamlandığı hesap döneminin sonuna kadar yararlanılamayan kısmı (yatırımın tamamlandığı hesap döneminin sonuna kadar gerek diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara ve gerekse yatırımın tamamen veya kısmen işletilmesinden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması suretiyle yararlanılan kısımdan sonra kalan yatırıma katkı tutarı), yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınacaktır.

Örnek: (L) A.Ş. yatırım teşvik belgesi kapsamında 2013 hesap döneminde başladığı yatırımını 15/10/2015 tarihinde tamamlamış ve 1/11/2015 tarihinde tamamen işletmeye başlamıştır.

(L) A.Ş.'nin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımının yatırıma katkı oranı %50 ve vergi indirim oranı %80 olup toplam yatırıma katkı tutarı 3.000.000.- TL'dir. (L) A.Ş. toplam yatırıma katkı tutarının 800.000.- TL'lik kısmını 2013 ve 2014 hesap dönemlerinde diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulamak suretiyle kullanmıştır. Yatırımın tamamlandığı 2015 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde, diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulamak suretiyle 450.000.- TL, bu yatırımdan elde ettiği kazancına indirimli kurumlar vergisi uygulamak suretiyle de 250.000.- TL olmak üzere yatırıma katkı tutarının toplam 700.000.- TL'lik kısmından yararlanmıştır. 2016 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde, bu yatırımdan elde ettiği kazancına indirimli kurumlar vergisi uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarının 300.000.- TL'lik kısmından faydalanmıştır.

Buna göre, (L) A.Ş. bu yatırımına ilişkin toplam yatırıma katkı tutarının kalan $[3.000.000.- \text{ TL} - (800.000.- \text{ TL} + 700.000.- \text{ TL} + 300.000.- \text{ TL})=]$ 1.200.000.- TL'lik kısmını, 2017 yılı için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırarak kullanabilecektir. 2017 yılı için belirlenen yeniden değerlendirme oranının %5 olması halinde, (L) A.Ş.'nin yeniden değerlendirme sonrasında yararlanabileceği yatırıma katkı tutarı $[1.200.000.- \text{ TL} \times (1 + 0,05)=]$ 1.260.000.- TL olacaktır.

(L) A.Ş.'nin 2017 hesap döneminde bu yatırımdan elde ettiği kazancının 2.500.000.- TL olması halinde yararlanılacak yatırıma katkı tutarı $[(2.500.000.- \text{ TL} \times \%20) - (2.500.000.\text{TL} \times \%4)]$ 400.000.- TL ve bu durumda 2018 hesap dönemine devreden yatırıma katkı tutarı da $(1.260.000.- \text{ TL} - 400.000.- \text{ TL})=$ 860.000.- TL olacaktır. (L) A.Ş. bu tutarı, 2018 yılı için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırarak kullanabilecektir.

¹⁰ 31/12/2016 tarihli ve 29935 3. Mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 11 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile eklenmiştir.

(Ek paragraflar:RG-07/04/2023-32156)¹¹ 17/10/2016 tarihli ve 2016/9495 sayılı Yatırımlara Proje Bazlı Devlet Yardımı Verilmesine İlişkin Kararın 12 nci maddesinin on yedinci fıkrasında, yatırım süresi asgari 10 yıl olarak belirlenen ve entegrasyonu sağlayan fazlardan oluşan yatırımlar için asgari 5 milyar TL yatırım harcamasının gerçekleştirilmesini müteakip kısmi tamamlama işleminin yapılabileceği hükme bağlanmıştır.

Buna göre, ilgili teşvik belgesi kapsamındaki yatırıma katkı tutarının, yukarıdaki madde kapsamında kısmi tamamlama işleminin yapıldığı hesap döneminin sonuna kadar yararlanılmayan kısmı, kısmi tamamlanan bölüme ilişkin yatırıma katkı tutarıyla sınırlı olmak üzere kısmi tamamlamanın yapıldığı hesap dönemini izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınabilecektir.

32.2.12. Elektrik motorlu taşıt üretkenler için yatırıma katkı tutarının kullanımı (Ek:RG-07/04/2023-32156)¹²

19/7/2019 tarihli ve 30836 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7186 sayılı Kanunun 19 uncu maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 12 nci maddede,

“(1) 20/8/2016 tarihli ve 6745 sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 80 inci maddesi kapsamında teşviklerden yararlanmasına karar verilen ve bu kapsamda sera etkisi yaratan egzoz gazı salınımını tamamen ortadan kaldıracak teknolojilerin geliştirilmesi için münhasıran Türkiye’de gerçekleştirdikleri Ar-Ge faaliyetleri sonucunda geliştirdikleri elektrik motorlu taşıt araçlarını Türkiye’de imal eden mükelleflerin, destek kararında belirlenen kadarıyla, bu yatırımları dolayısıyla bu Kanunun 32/A maddesi kapsamında hak kazandıkları yatırıma katkı tutarını, söz konusu malların ilk iktisabı dolayısıyla 31/12/2035 tarihine kadar vergi dairesine ödenen özel tüketim vergisinin, takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla bu mükelleflere kısmen veya tamamen, nakden ya da vergi borçlarına mahsuben ödenmesi suretiyle kullandırmaya Cumhurbaşkanı yetkilidir.

(2) Bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

hükmüne yer verilmiştir.

27/12/2019 tarihli ve 30991 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 26/12/2019 tarihli ve 1945 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı eki Kararın “Vergi indirimi uygulaması” başlıklı 4 üncü maddesinde,

“(1) 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 12 nci maddesi kapsamında yatırıma katkı tutarı, 31/12/2032 tarihine kadar azami 960 bin adet araç için kullanılmak üzere, 3 üncü maddenin birinci fıkrasının (ç) bendi kapsamında hak edilen yatırıma katkı tutarının %56,5’ini geçemez.

(2) Birinci fıkra kapsamında belirlenen yatırıma katkı tutarı, bu yatırım kapsamında üretilen araçların ilk iktisabı dolayısıyla ödenen özel tüketim vergisinin, takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla bu mükelleflere tamamen, nakden ya da vergi borçlarına mahsuben ödenmesi suretiyle kullanılabilir.”

açıklaması yapılmıştır.

Yatırıma katkı tutarının bu madde kapsamında kullanılması için yatırımların;

a) Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 80 inci maddesi kapsamında teşviklerden yararlanmasına karar verilen bir yatırım olması,

b) Sera etkisi yaratan egzoz gazı salınımını tamamen ortadan kaldıracak teknolojilerin geliştirilmesi için münhasıran Türkiye’de gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyetleri sonucunda geliştirilen elektrik motorlu taşıt araçlarına yönelik olması

gerekmektedir.

Bu yatırımlar dolayısıyla hak kazanılan yatırıma katkı tutarının, sadece elektrikli taşıtların ilk iktisabı dolayısıyla 31/12/2035 tarihine kadar vergi dairesine ödenen özel tüketim vergisinin (ÖTV), takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla bu mükelleflere kısmen veya tamamen, nakden ya da vergi borçlarına mahsuben ödenmesi suretiyle kullanılabilmesi mümkündür.

1945 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile Türkiye’de üretilen sadece elektrikli taşıtların ilk iktisabı dolayısıyla ödenen ÖTV’nin, takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla, Kararda belirtildiği şekilde tamamen, nakden ya da vergi borçlarına mahsuben ödenmesi suretiyle kullanılabilmesi uygun görülmüştür. Bu şekildeki kullanımın Kurumlar Vergisi Kanununun geçici

¹¹ 07/04/2023 tarihli ve 32156 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 22 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile eklenmiştir.

¹² 07/04/2023 tarihli ve 32156 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 22 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile eklenmiştir.

12 nci maddesi kapsamında hak edilen yatırıma katkı tutarının %56,5'ini veya öngörülen bu tutarın aşılması kaydıyla azami 960 bin adet taşıt satışı için ödenen ÖTV tutarını geçmemesi öngörülmüştür.

32.2.12.1. İade talebinde aranacak belgeler

4760 sayılı ÖTV Kanununa ekli (II) sayılı listede yer alan "sadece elektrik motorlu olanlar" kapsamında olan ve yurt içinde imal edilen taşıtlar için iade talebi Gelir İdaresi Başkanlığının internet adresi (www.gib.gov.tr) üzerinden kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine verilecek 429 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekinde yer alan standart iade talep dilekçesi ile elektronik ortamda ve takvim yılının üçer aylık dönemlerini takip eden bir ay içerisinde yapılır.

İade taleplerinde, standart iade talep dilekçesi ekine aşağıdaki belgeler eklenir:

-İade talep eden imalatçının sanayi sicil belgesinin aslı veya noter onaylı örneği (Bu belge bir defaya mahsus olmak üzere verilecek olup, belgenin vize edilmesi veya yenilenmesi halinde yeni belge ibraz edilir.)

-Yatırım teşvik belgesi ve eki listenin onaylı örneği (Bu belgenin revize edilmediği sürece bir defaya mahsus olmak üzere verilmesi yeterlidir.)

-İade hakkı doğuran taşıtların şasi numarası bilgilerini de içeren faturaların listesi,

-Yatırıma katkı tutarının toplamı, önceki dönemlerde yararlanan katkı tutarı, kalan yatırıma katkı tutarı, endekslenen yatırıma katkı tutarı, önceki dönemlerde iadeye konu olan ÖTV tutarı ve araç sayısı, ilgili dönemde yararlanılacak ÖTV iade tutarı bilgilerini içeren tablo,

-YMM Raporuna istinaden yerine getirilecek taleplerde YMM Raporu.

Gelir İdaresi Başkanlığınca gerekli görülmesi halinde, dilekçe ve ekine eklenmesi gereken belgeler ile liste ve tabloların içeriğinde değişiklik yapılabilir ve istenebilecek diğer belge, liste ve tabloların "www.gib.gov.tr" adresi üzerinden elektronik ortamda gönderilmesi zorunluluğu getirilebilir.

32.2.12.2. İade talebinin yerine getirilmesi

İade talepleri, Tebliğin (32.2.12.1.) bölümünde belirtilen belgeler tamamlanmadıkça hüküm ifade etmez. Bu belgelerin vergi dairesine ibrazı üzerine, yurt içinde imal edilen taşıtlar için iadesi talep edilen ÖTV'nin, mükellefi tarafından ödenip ödenmediği ilgili vergi dairesi tarafından sistem üzerinden kontrol edilir. Bir eksiklik bulunmaması durumunda iade mükellefin talebine göre, YMM Raporu veya Vergi İnceleme Raporuna istinaden yerine getirilir.

Öte yandan, (2A) numaralı ÖTV Beyannamesinin verildiği vergi dairesi tarafından iadeye konu edilen tüm taşıtların satış sonrası ihraç edilerek ÖTV'lerinin iade edildiğinin veya 7/11/2013 tarihli ve 6502 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun hükümleri gereğince mükellefine iade edilen taşıtlara ilişkin ÖTV'lerin iade edildiğinin tespit edilmesi durumunda, bu durum beş işgünü içinde imalatçı mükellefin kurumlar vergisi yönünden bağlı bulunduğu vergi dairesine ve bu vergi dairesi tarafından da bir sonraki iade talebindeki tutardan mahsup edilmek üzere imalatçı mükellefe bildirilir.

Vergi inceleme raporu veya YMM Raporu ile yapılacak nakden iade talepleri, bunların eksiksiz ibraz edildiği tarihte geçerlik kazanır.

Aynı şekilde, YMM Raporu ile yapılacak mahsuben iade talepleri, diğer belgelerle birlikte Raporun eksiksiz ibraz edildiği tarihte geçerlik kazanır. Vergi İnceleme Raporu sonucuna göre sonuçlandırılacak mahsuben iade taleplerinde ise mahsup talep dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarih itibarıyla iadeye hak kazanılır.

32.2.12.3. Diğer hususlar

Mükellefe mahsuben veya nakden yapılan iade tutarları, mükellef tarafından kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınacağından, bu tutarların, geçici ve yıllık kurumlar vergisi beyannamelerinde "Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünde yer alan "Diğer İndirim ve İstisnalar" satırında gösterilmek suretiyle kurum kazancından indirilmesi mümkündür.

Yatırıma katkı tutarının mahsuben veya nakden iade alınarak kullanılan bölümü için, ayrıca indirimli kurumlar vergisi hesaplanmayacaktır.

Örnek: (T) A.Ş., sera etkisi yaratan egzoz gazı salınımını tamamen ortadan kaldıracak teknolojilerin geliştirilmesi için münhasıran Türkiye'de gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyetleri sonucunda geliştirilen sadece elektrik motorlu taşıt araçları üretimine ilişkin proje bazlı yatırımların desteklenmesi mevzuatı kapsamında yatırım teşvik belgesi almıştır.

2023 yılı Nisan ayı itibarıyla yatırımını kısmen tamamlayan ve hak kazanılan 5.000.000.000 TL yatırıma katkı tutarı bulunan şirketin, ürettiği sadece elektrik motorlu taşıtların 1/4/2023-30/6/2023 tarihleri arasında satışından doğan kurum kazancı için indirimli kurumlar vergisi uygulamasından faydalanma hakkı bulunmaktadır.

1/4/2023 ila 30/6/2023 tarihleri arasında, (T) A.Ş. tarafından üretilerek satılan 2.000 adet elektrikli taşıtın ilk iktisabı dolayısıyla vergi dairesine 140.000.000 TL ÖTV ödenmiştir.

(T) A.Ş., iade talep dilekçesi ve iade tutarının hesaplanmasına ilişkin YMM Raporuyla birlikte, ilgili üç aylık dönemde vergi dairesine ödenen ÖTV'nin iadesine ilişkin 5/7/2023 tarihinde vergi dairesinden iade talebinde bulunmuştur.

İlgili dönemde YMM Raporuna göre hak edilen yatırım katkı tutarının (5.000.000.000 TL) azami (5.000.000.000 TL x %56,5) 2.825.000.000 TL'sinin, ödenen ÖTV tutarlarına mahsuben veya nakden iadesi mümkündür.

Bu durumda, ilgili üç aylık dönemde ödenen 140.000.000 TL ÖTV tutarı, nakden veya mükellefin talep ettiği vergi borçlarına mahsuben iade edilebilecektir.

Öte yandan, madde kapsamında ÖTV iade talebinde bulunmaya hakkı olan mükelleflerin gerçekleştirdiği, Türkiye'de kayıt ve tescil edilmemiş taşıtların ihracında, ÖTV Kanunu hükümleri uyarınca Türkiye'de ilk iktisap söz konusu olmadığından, bu işlemler ÖTV'nin konusuna girmez ve ihraç edilen bu taşıtlara ilişkin (2A) numaralı ÖTV Beyannamesi de verilmez. Dolayısıyla, bu araçlara ilişkin olarak iade hesabına dahil edilebilecek bir unsur bulunmamaktadır.

Ayrıca, taşıtların ihraç kaydıyla teslimlerinde, ihracatın gerçekleşmesi halinde de tecil edilen ÖTV terkin edileceğinden iadeye konu olabilecek ÖTV tutarı bulunmayacaktır. Aynı şekilde, ÖTV Kanunu kapsamında istisnالی olarak teslim konu edilen ve dolayısıyla ÖTV ödemesi söz konusu olmayan taşıtlar bakımından da iade hesabına herhangi bir tutarın eklenmeyeceği tabiidir.

Diğer taraftan, söz konusu mükelleflerin yurt içinde sattıkları taşıtların, taşıtı iktisap eden mükellefler tarafından ihraç edilmesi halinde, satış faturasında gösterilen ve ödenen ÖTV'nin, ihracatçı mükellef tarafından iadeye konu edilmesi durumunda, söz konusu vergi ayrıca bu uygulama kapsamında iadeye konu edilemez. İmalatçı mükelleflere iade yapıldıktan sonra taşıtı iktisap edenlerce ihracatın ve iadenin gerçekleştiğinin idarece tespiti halinde ise bu durum, imalatçı mükellefe bildirilir ve Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 12 nci maddesi kapsamında yapılacak ilk iade hesabında bu tutarlar, iade alınacak tutardan düşülmek suretiyle işlem tesis edilir.

Bunun yanı sıra, kayıt ve tescil edilmiş olsa dahi 6502 sayılı Kanun hükümleri gereğince alıcıları tarafından iade edilen taşıtların ÖTV'sine ilişkin düzeltme işlemleri, ÖTV mevzuatı çerçevesinde değerlendirilecek olup, taşıtların ayıplı mal olması nedeniyle alıcısına iade edilmesi ve bu nedenle ödenen ÖTV'nin iade edilmesi durumunda, bu tutarlar da iade hesabına dahil edilmeyecektir. Bu durumun, Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 12 nci maddesi kapsamında iadenin gerçekleşmesinden sonra ortaya çıkması durumunda ise, söz konusu ÖTV tutarları mezkûr madde kapsamında yapılacak ilk iade talebindeki tutardan mahsup edilmek suretiyle hesaplaması yapılacaktır.

32.2.13. Hak kazanılan yatırıma katkı tutarından diğer vergi borçlarından terkin yoluyla yararlanılması (Ek bölüm: RG-28/9/2024-32676)¹³

1/1/2022 tarihinden itibaren yapılacak yatırım harcamalarına uygulanmak üzere 7338 sayılı Kanunun 60 ıncı maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesine eklenen sekizinci fıkrada;

“(8) Yatırım teşvik belgesi bazında yapılan yatırım harcamasına yatırıma katkı oranının uygulanmasıyla belirlenen tutarın %10'luk kısmı, kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı takip eden ikinci ayın sonuna kadar talep edilmesi şartıyla, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç olmak üzere tahakkuk etmiş diğer vergi borçlarından terkin edilmek suretiyle kullanılabilir. Terkin talebinde bulunulabilecek tutar, hak edilen yatırıma katkı tutarından indirimli kurumlar vergisi yoluyla kullanılan yatırıma katkı tutarının düşülmesinden sonra bulunan tutarın yarısından fazla olamaz. Diğer vergi borçlarının terkinini suretiyle kullanılan tutarın bir katına isabet eden yatırıma katkı tutarından vazgeçildiği kabul edilir, diğer vergilerden terkinini talep edilen tutar ile vazgeçilen yatırıma katkı tutarları dolayısıyla vergi matrahına indirimli oranda kurumlar vergisi uygulanmaz. Bu fıkra kapsamında diğer vergi borçlarından terkin edilebilecek toplam tutar, ilgili yatırım teşvik belgesi kapsamında fiilen yapılan yatırım harcamalarına, yatırıma katkı oranı uygulanmak suretiyle hesaplanan tutarın %10'undan fazla olamaz.”

hükmüne yer verilmiştir.

¹³ 28/9/2024 tarihli ve 32676 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 23 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile eklenmiştir.

Buna göre, ilgili hesap dönemi başından kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı takip eden ikinci ayın sonuna kadar talep edilmesi şartıyla, ilgili dönem itibarıyla hak kazanılan yatırıma katkı tutarının %10'luk kısmından, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç olmak üzere tahakkuk etmiş diğer vergi borçlarından terkin edilmek suretiyle yararlanılmasına imkan sağlanmıştır.

Ancak terkin talebinde bulunulabilecek tutar, hak kazanılan yatırıma katkı tutarından indirimli kurumlar vergisi yoluyla kullanılan yatırıma katkı tutarının düşülmesinden sonra bulunan tutarın yarısından fazla olamayacaktır.

Bu uygulamada, diğer vergi borçlarının terkin suretiyle kullanılan yatırıma katkı tutarının bir katına isabet eden yatırıma katkı tutarından da vazgeçildiği kabul edilecektir. Böylece yatırıma katkı tutarı, diğer vergilerden terkin talep edilen tutar ile terkin nedeniyle vazgeçilen yatırıma katkı tutarı kadar azalmış olacaktır.

Dolayısıyla, diğer vergilerden terkin talep edilen tutar ile terkin nedeniyle vazgeçilen yatırıma katkı tutarları için indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.

Örnek: (B) A.Ş.'nin 2023 hesap döneminde başlamış olduğu yatırım teşvik belgesi kapsamındaki komple yeni yatırımının toplam tutarı 10.000.000 TL'dir. 2023 hesap döneminde kısmen işletilmeye başlanan bu yatırımın 2.000.000 TL'lik kısmı 11/3/2023 tarihi itibarıyla gerçekleştirilmiş ve (B) A.Ş. söz konusu yatırımdan 2023 hesap döneminin 3. geçici vergilendirme döneminde 1.000.000 TL kazanç elde etmiştir. (Yatırıma katkı oranı: %30, vergi indirim oranı: %50)

$$\begin{aligned} \text{Toplam yatırıma katkı tutarı} &= \text{Toplam yatırım harcaması x Yatırıma katkı oranı} \\ &= 10.000.000 \text{ TL x \%30} \\ &= 3.000.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{2023/3. geçici vergilendirme dönemi itibarıyla} &= \text{Gerçekleştirilen yatırım harcaması x Yatırıma} \\ \text{hak kazanılan yatırıma katkı tutarı} &= \text{katkı oranı} \\ &= 2.000.000 \text{ TL x \%30} \\ &= 600.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

Buna göre, (B) A.Ş.'nin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki bu yatırımdan 2023 hesap döneminin 3. geçici vergilendirme döneminde elde ettiği kazançta uygulanacak indirimli kurumlar vergisi oranı ile yararlanılan yatırıma katkı tutarı aşağıdaki gibi olacaktır.

$$\begin{aligned} \text{İndirimli KV oranı} &= [\text{KV oranı} - (\text{KV oranı} \times \text{Vergi indirim oranı})] \\ &= [\%25 - (\%25 \times \%50)] = [\%25 - \%12,5] = \%12,5 \end{aligned}$$

- Yatırımdan elde edilen kazanç	1.000.000 TL
- İndirimli KV olmasaydı ödenecek KV (1.000.000 TL x %25)	250.000 TL
- İndirimli orana göre hesaplanan KV (1.000.000 TL x %12,5)	125.000 TL
- Yararlanılan yatırıma katkı tutarı (250.000 TL - 125.000 TL)	125.000 TL

(B) A.Ş.'nin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımının kısmen işletilmesinden 2023 hesap döneminin 3. geçici vergilendirme döneminde elde ettiği 1.000.000 TL kazancına indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle faydalandığı yatırıma katkı tutarı 125.000 TL'dir. Dolayısıyla, yapılan yatırım harcaması nedeniyle 2023 hesap döneminin 3. geçici vergilendirme döneminde hak kazanılan 600.000 TL'lik yatırıma katkı tutarının bu dönemde faydalanılmayan (600.000 TL - 125.000 TL) 475.000 TL'lik kısmından izleyen hesap dönemlerinde bu yatırımdan elde edilen kazançlara indirimli vergi oranı uygulanmak suretiyle yararlanılabilecektir.

Mükellef 22/5/2023 tarihinde vermiş olduğu dilekçeyle, Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinin sekizinci fıkrası kapsamında indirimli kurumlar vergisi uygulaması nedeniyle hesaplanan yatırıma katkı tutarının %10'unun diğer vergi borçlarından terkin edilmek suretiyle kullanılmasını talep etmiştir. Mükellefin Kasım/2023 dönem gelir vergisi stopajı ve damga vergisi borcu 80.000 TL'dir.

Mükellefin terkin yoluyla yararlanabileceği yatırıma katkı tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

1. sınır:

$$\begin{aligned} \text{Diğer vergi borçlarından terkin edilecek tutar} &= \text{Hak edilen yatırıma katkı tutarı} \times \%10 \\ &= 600.000 \text{ TL} \times \%10 \\ &= 60.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

Buna göre, mükellefin ilgili dönemde diğer vergi borçlarına terkin yoluyla kullanımını talep edebileceği yatırıma katkı tutarı, hak edilen yatırıma katkı tutarının %10'unu geçemeyecektir.

2. sınır:

$$\begin{aligned} \text{Terkin talebinde bulunulabilecek üst sınır} &= \frac{(\text{Hak kazanılan yatırıma katkı tutarı} - \text{yararlanılan yatırıma katkı tutarı})}{2} \\ &= \frac{(600.000 \text{ TL} - 125.000 \text{ TL})}{2} \\ &= 475.000 \text{ TL} / 2 \\ &= 237.500 \text{ TL} \end{aligned}$$

(B) A.Ş.'nin terkin talebinde bulunabileceği üst sınır 237.500 TL olup mükellefin terkin edilebilecek vergi borcu söz konusu üst sınırın altında kalmaktadır.

Bununla birlikte, hak kazanılan yatırıma katkı tutarının %10'u olan 60.000 TL, 80.000 TL'lik borç tutarının altında kaldığından, mükellefin 22/5/2023 tarihinde yapmış olduğu başvuru doğrultusunda, hak kazanılan yatırıma katkı tutarının yalnızca 60.000 TL'lik kısmı 80.000 TL tutarındaki diğer vergi borcundan terkin edilebilecektir.

Bu terkin işleminin yapılabilmesi için mükellefin, 2023 hesap döneminin 3. geçici vergilendirme dönemi beyannamesini vermesini müteakiben, yukarıdaki hesaplamaları içeren terkin dilekçesi yeni bir dilekçe vermesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, (B) A.Ş.'nin söz konusu tutarı diğer vergi borçlarından terkin etmesi durumunda, kullanılan tutarın bir katına isabet eden yatırıma katkı tutarından vazgeçilecektir.

$$\begin{aligned} \text{Vazgeçilen yatırıma katkı tutarı} &= \text{Diğer vergi borçlarının terkinini suretiyle kullanılan tutar} \times 1 \\ &= 60.000 \text{ TL} \times 1 \\ &= 60.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

Dolayısıyla, (B) A.Ş.'nin diğer vergilerden terkin ettiği 60.000 TL ile bu tutarın bir katına isabet eden (vazgeçilen yatırıma katkı tutarı) 60.000 TL'nin toplamı olan 120.000 TL indirimli oranda kurumlar vergisine tabi olmayacaktır.

Ayrıca, hak edilen yatırıma katkı tutarından diğer vergi borçlarından terkin yoluyla yararlanılmasına ilişkin söz konusu uygulama 1/1/2022 tarihinden itibaren yapılacak yatırım harcamaları için geçerlidir.

Terkin talebinde bulunan mükelleflerin, her bir geçici vergi ile yıllık beyannamesini ibrazı sonrasında, terkin talep dilekçesindeki hesaplamaları revize etmesi ve yeni bir terkin talep dilekçesi vermesi gerekmektedir. Terkin talebi, her bir yatırım teşvik belgesi bazında ayrı ayrı yapılacaktır.

Mükelleflerin terkin suretiyle kullanacağı yatırıma katkı tutarları, mükellefler tarafından kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınacağından, bu tutarların, geçici ve yıllık kurumlar vergisi beyannamelerinde "Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünde yer alan "Diğer İndirim ve İstisnalar" satırında gösterilmek suretiyle kurum kazancından indirilmesi mümkündür.

32.3. Küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin (KOBİ) birleşmelerinde kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanması (Ek bölüm: RG-11/2/2017-29976)¹⁴

6770 sayılı Kanunun 29 uncu maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesine eklenen beşinci fıkrada; "(5) 19 uncu maddenin birinci fıkrası kapsamında birleşen sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin, birleşme tarihinde sona eren hesap döneminde münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançları ile bu kapsamda birleşilen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dahil olmak üzere üç hesap döneminde münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançlarına uygulanmak üzere kurumlar vergisi oranını %75'e kadar indirimli uygulamaya, bu indirim oranını, sektörler, iş kolları, üretim alanları, bölgeler, hesap dönemleri itibarıyla ya da orta ve yüksek teknoloji ürün üreten veya imalatçı ihracatçı kurumlar için ayrı ayrı veya birlikte farklılaştırmaya Bakanlar Kurulu; bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir." hükümlerine yer verilmiştir.

32.3.1. KOBİ tanımı

19/10/2005 tarihli ve 2005/9617 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmeliğin "Tanımlar" başlıklı 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, küçük ve orta büyüklükte işletme, ikiyüzelli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri kırk milyon Türk Lirasını aşmayan ve anılan Yönetmelikte mikro işletme, küçük işletme ve orta büyüklükteki işletme olarak sınıflandırılan ekonomik birimler veya girişimler olarak tanımlanmıştır.

5520 sayılı Kanunun 32 nci maddesinin beşinci fıkrasının uygulanması bakımından küçük ve orta büyüklükteki işletme (KOBİ); birleşmenin gerçekleştiği tarihten önceki hesap döneminde ikiyüzelli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve aynı hesap dönemine ilişkin gelir tablosunda yer alan yıllık net satış hasılatı veya bu dönemin sonunda çıkarılan bilançonun aktif toplamından herhangi biri kırk milyon Türk Lirasını aşmayan işletmeleri ifade etmektedir. Birleşmenin gerçekleştiği tarihten önceki hesap döneminde ikiyüzelli kişiden az yıllık çalışan istihdam etme kriterinin tespitinde, sigorta bildireleri esas alınmak suretiyle hesaplanan yıllık ortalama çalışan sayısı dikkate alınacaktır.

Örnek: (A) Ltd. Şti. 2016 hesap döneminde vermiş olduğu sigorta bildirelerine göre on iki aylık dönem boyunca toplam 2.892 çalışan bildiriminde bulunmuştur. Ayrıca 31/12/2016 tarihli bilançosunun aktif toplamı 45.000.000.- TL olup 2016 hesap dönemine ait gelir tablosuna göre net satış hasılatı 34.000.000.-TL'dir.

(A) Ltd. Şti.'nin 2016 hesap dönemine ilişkin yıllık ortalama çalışan sayısı $(2.892 / 12 = 241)$ 250'nin altında olduğundan ve bu dönemin sonunda çıkarılan bilançosunun aktif toplamı her ne kadar kırk milyon Türk Lirasının üzerinde olsa da yıllık net satış hasılatı kırk milyon Türk Lirasını aşmadığından, 2017 yılında gerçekleştirilecek birleşmeler açısından (A) Ltd. Şti. Kanunun 32 nci maddesinin beşinci fıkrasının uygulamasında KOBİ niteliğini haiz bulunmaktadır.

Bir kurum, 250'den az işçi çalıştırmakla birlikte, bir önceki hesap döneminin sonu itibarıyla yıllık net satışları ve net aktif toplamının her ikisi de kırk milyon TL'den fazla ise KOBİ kapsamında değerlendirilmeyecektir.

32.3.2. KOBİ birleşmelerinde kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanmasının şartları

Kanunun 32 nci maddesinin beşinci fıkrası hükümleri kapsamında, KOBİ'lerin münhasıran üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranının indirimli olarak uygulanabilmesi için;

- Birleşmenin, Kanunun 19 uncu maddesinin birinci fıkrasında yer alan devir şartlarını taşıması,
 - Birleşen kurumların KOBİ niteliğinde olması,
 - Birleşen kurumların devir tarihi itibarıyla sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlardan olması
- şarttır.

32.3.2.1. Birleşmenin, Kanunun 19 uncu maddesinin birinci fıkrasında yer alan devir şartlarını taşıması

Kanunun 32 nci maddesinin beşinci fıkrasının uygulaması bakımından birleşme, KOBİ'lerin Kanunun 19 uncu maddesinin birinci fıkrası kapsamında gerçekleştirdikleri devirleri ifade etmektedir. Dolayısıyla, Kanunun 32 nci maddesinin beşinci fıkrası hükümlerinden yararlanabilmesi için birleşmenin, bu Tebliğin (19.1) bölümünde yapılan açıklamalara uygun olarak gerçekleştirilen devir niteliğinde olması şarttır.

32.3.2.2. Birleşen kurumların KOBİ niteliğinde olması

¹⁴ 11/2/2017 tarihli ve 29976 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 12 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile eklenmiştir.

Kanunun 32 nci maddesinin beşinci fıkrası hükümlerinin uygulanması bakımından birleşen kurumların KOBİ niteliğini taşımaları şarttır.

Buna göre, KOBİ niteliğinde olmayan kurumlarla gerçekleştirilen devirler dolayısıyla anılan fıkra hükümlerinden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

32.3.2.3. Birleşen kurumların devir tarihi itibarıyla sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle işgal eden kurumlardan olması

Kanunun 32 nci maddesinin beşinci fıkrası hükümlerinden sadece, sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle işgal eden KOBİ'lerin yararlanmaları mümkündür. Bu kapsamda, birleşen kurumların devir tarihi itibarıyla sanayi sicil belgesini haiz olmaları ve fiilen de üretim faaliyetiyle işgal etmeleri şarttır.

Dolayısıyla, sanayi sicil belgesini haiz olmakla birlikte fiilen üretim faaliyetiyle işgal etmeyen veya fiilen üretim faaliyetiyle işgal etmekle birlikte sanayi sicil belgesini haiz olmayan KOBİ'ler, diğer şartları taşısalar dahi bu fıkra hükümlerinden yararlanamazlar.

32.3.3. Kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanması

Kanunun 32 nci maddesinin beşinci fıkrası kapsamında, şartları sağlayan KOBİ'lerin, birleşme tarihinde sona eren hesap döneminde münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançları ile birleşilen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dahil olmak üzere üç hesap döneminde münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançlarına, Bakanlar Kurulunca belirlenecek indirimli oranda kurumlar vergisi uygulanacaktır.

Örnek: 1/8/2017 tarihinde KOBİ niteliğindeki (A) Ltd. Şti., KOBİ niteliğindeki mevcut (B) A.Ş.'ye Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin birinci fıkrası kapsamında devrolunmuştur.

Buna göre,

a) (A) Ltd. Şti.'nin 1/1/2017-1/8/2017 kıst döneminde ve

b) (B) A.Ş.'nin de;

- 1/1/2017-31/12/2017 hesap döneminde,

- 1/1/2018-31/12/2018 hesap döneminde,

- 1/1/2019-31/12/2019 hesap döneminde

münhasıran üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına, Kanunun 32 nci maddesinin beşinci fıkrası kapsamında kurumlar vergisi oranı indirimli olarak uygulanacaktır.

Diğer taraftan, üretim faaliyetleri dışında elde edilen kazançlar için kurumlar vergisi oranı indirimli olarak uygulanmayacaktır.

Kanunun 32 nci maddesinin beşinci fıkrası kapsamında kurumlar vergisi oranı indirimli olarak uygulanacak kazançlar münhasıran üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlar olduğundan, birleşilen kurumun muhasebe kayıtlarını üretim faaliyetlerine ilişkin kazançlarını diğer kazançlarından ayrı olarak tespitine imkan verecek şekilde tutması gerekmektedir.

Devir tarihinden sonra, devir tarihi itibarıyla faaliyette bulunan alanlardan farklı alanlarda üretim faaliyetlerine başlanması halinde, bu yeni üretim faaliyetlerinden kalan süre içerisinde elde edilen kazançlara da söz konusu fıkra hükmü kapsamında kurumlar vergisi oranı indirimli olarak uygulanabilecektir.

Ayrıca, birleşmeden sonra birleşilen kurumun KOBİ niteliğini kaybetmesi münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançlarına kurumlar vergisi oranının indirimli olarak uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

32.4. Sermaye azaltımında vergileme (Ek bölüm: RG-1/3/2023-32119)¹⁵

32.4.1. Yasal düzenleme

7420 sayılı Kanunun 22 nci maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununa aşağıdaki madde eklenmiştir.

"MADDE 32/B- (1) Kurumlar tarafından sermayeye eklenen öz sermaye kalemlerinin, sermayeye eklendiği tarihten itibaren beş tam yıl geçtikten sonra herhangi bir şekilde sermaye azaltımına konu edilmesi durumunda, nakdi veya aynı

¹⁵ 1/3/2023 tarihli ve 32119 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 21 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile eklenmiştir.

sermaye ile sermayeye eklenen diğer unsurların toplam sermayeye oranlanması suretiyle azaltıma konu edilen tutar içerisindeki sermaye unsurları tespit olunur. Söz konusu oranın tespitinde,

a) Sermayeye ilave dışında başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya sermaye hesabından başka hesaplara aktarımı kurumlar vergisine ve kar dağıtımına veya ana merkeze aktarılan tutara bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak öz sermaye kalemlerinin,

b) Sadece kar dağıtımına veya ana merkeze aktarılan tutara bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak öz sermaye kalemlerinin,

c) Başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde vergilendirilmeyecek olan aynı ve nakdi sermayenin

toplam sermaye içindeki payları dikkate alınır.

(2) Kurumların öz sermaye kalemlerini sermayeye ekledikleri tarihten itibaren beş tam yıllık süre tamamlanmadan sermaye azaltımı yapmaları durumunda, azaltımın sırasıyla birinci fıkranın (a), (b) ve (c) bentlerinde yer alan sermaye unsurlarından yapıldığı kabul edilir.

(3) Sermaye azaltımında, öncelikli olarak sermayeye ilave edilen öz sermaye kalemlerinden, sermayeye eklenme tarihi beş tam yıllık süreyi geçmemiş olanların işletmeden çekildiği kabul edilir.

(4) Bu maddenin birinci, ikinci ve üçüncü fıkraları kapsamında sermaye azaltımı suretiyle tespit olunan sermaye unsurlarından; birinci fıkranın (a) bendi kapsamında olanlar kurumlar vergisine ve vergi kesintisine, (b) bendi kapsamında olanlar sadece vergi kesintisine tabi tutulur. Sermayeye ilave dışında başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya sermaye hesabından başka hesaplara aktarılması halinde kurumlar vergisine tabi tutulacak kısım için kesinti matrahı kurumlar vergisi hesaplandıktan sonra kalan tutardır.

(5) Geçmiş yıl zararlarının mahsubu suretiyle sermaye azaltılması durumunda, bu şekilde azaltıma konu edilen sermaye unsurları birinci, ikinci ve üçüncü fıkra hükümlerine göre tespit edilir ancak vergi kesintisine tabi tutulmaz.

(6) Hazine ve Maliye Bakanlığı bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

32.4.2. Sermaye azaltımına konu edilebilecek sermaye unsurları

Kurumların öz sermaye kalemleri içerisinde yer alan; yeniden değerlendirme fonları, sermaye düzeltmesi olumlu farkları gibi bazı hesap kalemleri işletmeden çekildiğinde kurumlar vergisine ve kar payı dağıtımına bağlı vergi kesintisine; geçmiş yıl karları gibi bazı hesap kalemleri ise işletmeden çekildiğinde kar payı dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulmaktadır.

Mükellefler tarafından, öz sermaye kalemleri içerisinde söz konusu hesaplarda yer alan tutar sermayeye ilave edilebilmektedir. Bu bağlamda, sermaye azaltımı yapılması durumunda, sermaye azaltımının sermayeye ilave edilen hangi kalemlerden yapıldığı vergilendirme açısından önem arz etmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 32/B maddesinde yapılan düzenleme ile kurumların sermayelerini azaltmaları durumunda, hangi sermaye unsurunun ne kadar tutarda azaltılmış kabul edileceği ve azaltılan bu tutarın nasıl vergilendirileceği hususları belirlenmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 192 nci maddesinde, işletmenin aktif toplamı ile borçları arasındaki fark öz sermaye olarak tanımlanmaktadır. 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği açısından ise öz sermaye, işletme sahip veya ortaklarının bilanço tarihinde işletmeye yapmış oldukları sermaye yatırımlarının tutarını gösteren ödenmiş sermaye ile sermaye yedekleri, kar yedekleri, geçmiş yıllar karları ve geçmiş yıllar zararları ve dönemin net kar veya zararını kapsar şekilde ifade edilmiştir.

Öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesi sonrası kurumlar tarafından sermaye azaltılması durumunda, azaltılan bu tutar üzerinden yapılması gereken vergileme işleminde öncelikle dikkat edilecek husus, sermayenin hangi unsurunun ne kadar tutarda azaltılacağıdır.

Azaltıma konu edilebilecek sermaye unsurları esas itibarıyla;

Sermayeye ilave dışında başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya sermaye hesabından başka hesaplara aktarımı kurumlar vergisine ve kar dağıtımına/ana merkeze aktarılan tutara bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak öz sermaye kalemleri,

Sadece kar dağıtımına/ana merkeze aktarılan tutara bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak öz sermaye kalemleri,

Başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde vergilendirilmeyecek olan aynı ve nakdi sermaye şeklinde üç sınıfta gruplandırılabilir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 32/B maddesi uyarınca, öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklendiği tarihten itibaren beş tam yıllık süre tamamlanmadan sermaye azaltımı yapılması durumunda, azaltımın yukarıdaki gruplandırmada (I), (II) ve (III) numaralı sınıflarda yer alan sermaye unsurlarından sırasıyla yapıldığı kabul edilecektir.

Diğer taraftan, bu unsurların sermayeye eklendiği tarihten itibaren beş tam yıl geçtikten sonra herhangi bir şekilde sermaye azaltımına konu edilmesi durumunda ise söz konusu sınıflandırmalarda yer alan sermaye unsurlarının toplam sermayeye oranlanması suretiyle azaltıma konu edilen tutar içerisindeki sermaye unsurları tespit olunacaktır.

Bu bağlamda, sermaye azaltımına konu edilen sermaye unsurları, vergi kanunları ve özel kanunlarında yer alan ilgili düzenlemeleri uyarınca vergilendirilecektir.

32.4.3. Öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklendiği tarihten itibaren beş tam yıl geçtikten sonra kurumlar tarafından sermaye azaltılması

Sermayeye ilave olunan öz sermaye kalemlerinin sermayenin bir unsuru olduğu tarihten itibaren beş tam yıl geçtikten sonra, kurumlar tarafından sermaye azaltılması halinde; işletmeye konulan nakdi veya aynı sermaye ile sermayeye eklenen diğer unsurların toplam sermayeye oranlanması suretiyle azaltıma konu edilen tutar içerisindeki sermaye unsurları tespit edilecektir. Söz konusu hesaplamada, Tebliğin "32.4.2." bölümünde yer alan ve üç sınıfta gruplandırılan sermaye unsurlarının toplam sermayeye oranları dikkate alınacak olup, bu sınıfların dışında başka bir gruplandırma yapılmayacaktır.

Örnek: 600.000 TL nakdi sermayesi bulunan (ABC) A.Ş., 26/3/2016 tarihinde tescil edilen kararla enflasyon düzeltmesi olumlu farklarından 300.000 TL, geçmiş yıl karlarından ise 100.000 TL sermayesine ilave etmek suretiyle sermayesini 1.000.000 TL'ye çıkarmıştır. Mükellef, 1/9/2023 tarihinde ise ticaret sicil gazetesinde tescil edilen kararla sermayesini 400.000 TL azaltmıştır.

Buna göre, mükellefin toplam 1.000.000 TL tutarındaki sermayesinin %60'ı nakdi sermayeden, %30'u enflasyon düzeltmesi olumlu farklarından, %10'u ise geçmiş yıl karlarından oluşmaktadır. 1/9/2023 tarihinde sermayenin 400.000 TL azaltılması nedeniyle azaltılan tutarın 240.000 TL'sinin (400.000 TLx0,60) nakdi sermayeden, 120.000 TL'sinin (400.000 TLx0,30) enflasyon düzeltmesi olumlu farklarından, 40.000 TL'sinin (400.000 TLx0,10) ise geçmiş yıl karlarından kaynaklandığı kabul edilecektir.

Bu kapsamda, azaltıma konu edilen ve enflasyon düzeltmesi olumlu farklarından kaynaklanan 120.000 TL hem kurumlar vergisine hem de ortakların niteliğine bağlı olarak kar dağıtımına bağlı vergi kesintisine, geçmiş yıl karından kaynaklanan 40.000 TL ise ortakların niteliğine bağlı olarak yalnızca kar dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulacaktır. Nakdi sermayeden kaynaklanan 240.000 TL üzerinden ise herhangi bir vergileme yapılması söz konusu olmayacaktır.

Azaltılan sermaye unsuru	Azaltıma konu edilen tutar (400.000 TL)	Hesaplanan kurumlar vergisi	Gelir vergisi kesintisi
1-Enflasyon düzeltmesi olumlu farkları	$(400.000 \times 0,30) = 120.000$ TL	$(120.000 \times 0,20^*) = 24.000$ TL	$(96.000 \text{ TL} \times 0,10^{**}) = 9.600$ TL
2-Geçmiş yıl karları	$(400.000 \times 0,10) = 40.000$ TL	-	$(40.000 \text{ TL} \times 0,10^{**}) = 4.000$ TL
3-Nakdi sermaye	$(400.000 \times 0,60) = 240.000$ TL	-	-

TOPLAM	400.000 TL	24.000 TL	13.600 TL

(*) 2023 yılında kurumlar vergisi oranının %20 olduğu varsayılmıştır.

(**) 2023 yılında kar dağıtımına bağlı vergi kesintisi oranının %10 ve ortakların gerçek kişi olduğu varsayılmıştır.

32.4.4. Öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklendiği tarihten itibaren beş tam yıl geçmeden kurumlar tarafından sermaye azaltılması

Sermayeye ilave olunan öz sermaye kalemlerinin sermayenin bir unsuru olduğu tarihten itibaren beş tam yıl geçmeden, kurumların sermayelerini azaltmaları durumunda Tebliğin "32.4.2." bölümünde yer alan ve üç sınıfta gruplandırılan sermaye unsurlarının sırasıyla azaltıma konu edildiği kabul edilecektir. Buna göre, beş tam yıllık süre tamamlanmadan sermaye azaltımı yapılması durumunda, sermaye azaltımının sırasıyla;

I. Sermayeye ilave dışında başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya sermaye hesabından başka hesaplara aktarımı kurumlar vergisine ve kar dağıtımına/ana merkeze aktarılan tutara bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak öz sermaye kalemlerinden,

II. Sadece kar dağıtımına/ana merkeze aktarılan tutara bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak öz sermaye kalemlerinden,

III. Başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde vergilendirilmeyecek olan aynı ve nakdi sermaye unsurlarından

yapıldığı kabul edilecek ve buna göre vergileme yapılacaktır.

Örnek: (DEF) A.Ş. 50.000 TL nakdi sermaye ile 16/6/2000 tarihinde kurulmuştur. Şirket genel kurulunun 29/12/2022 tarihinde aldığı kararla şirketin sermayesinin 1.000.000 TL'ye çıkarılması ve bu tutarın 650.000 TL'sinin şirket ortaklarıncı nakden işletmeye konulması, 200.000 TL'sinin enflasyon düzeltmesi olumlu farklarından, 100.000 TL'sinin ise geçmiş yıl karlarından karşılanması kararı alınmıştır. Bu karar, 11/1/2023 tarihinde tescil edilmiştir.

Mükellef kurum tarafından 7/8/2025 tarihinde tescil edilen kararla şirket sermayesinin 400.000 TL azaltılması kararı alınmıştır.

Buna göre, azaltıma konu edilen sermayenin 200.000 TL'sinin enflasyon düzeltmesi olumlu farklarından, 100.000 TL'sinin geçmiş yıl karlarından ve kalan 100.000 TL'sinin de nakdi sermayeden yapıldığı kabul edilecektir.

Azaltılan sermaye unsuru	Azaltıma konu edilen tutar	Hesaplanan kurumlar vergisi	Gelir vergisi kesintisi
1-Enflasyon düzeltmesi olumlu farkları	200.000 TL	$(200.000 \text{ TL} \times 0,20^*) = 40.000 \text{ TL}$	$(160.000 \text{ TL} \times 0,10^{**}) = 16.000 \text{ TL}$
2-Geçmiş yıl karları	100.000 TL	-	$(100.000 \text{ TL} \times 0,10^{**}) = 10.000 \text{ TL}$
3-Nakdi sermaye	100.000 TL	-	-
TOPLAM	400.000 TL	40.000 TL	26.000 TL

(*) 2025 yılında kurumlar vergisi oranının %20 olduğu varsayılmıştır.

(**) 2025 yılında kar dağıtımına bağlı vergi kesintisi oranının %10 ve ortakların gerçek kişi olduğu varsayılmıştır.

32.4.5. Öz sermaye unsurlarının sermayeye ilave edilme tarihine göre sermaye azaltımındaki öncelik durumu

Kurumlar tarafından yapılacak sermaye azaltımında, daha önce sermayeye eklenen öz sermaye unsurlarının sermayeye eklenme tarihi itibarıyla bazılarının beş tam yıllık süreyi aşması bazılarının ise bu süreyi aşmaması söz konusu olabilmektedir. Bu durumda, sermayeye ilave edilen öz sermaye unsurlarından öncelikle sermayeye eklenme tarihi beş tam yılı geçmemiş olan unsurların sermayeden azaltıldığı kabul edilecektir.

Örnek: 9.000.000 TL nakdi sermayesi olan (KLM) Ltd. Şti., 14/7/2017 tarihinde tescil edilen kararla tamamı enflasyon düzeltmesi olumlu farklarından karşılanmak suretiyle sermayesini 12.000.000 TL'ye çıkarmıştır.

Mükellef kurum tarafından 28/11/2022 tarihinde tescil edilen ikinci bir kararla; 3.000.000 TL'si yeniden değerlendirme artışlarından, 2.000.000 TL'si geçmiş yıl karlarından olmak üzere kurum sermayesi 17.000.000 TL olarak yeniden belirlenmiştir.

Bu defa, mükellef kurum yetkili organı tarafından 9.000.000 TL sermaye azaltımı kararı alınmış ve bu karar 7/8/2024 tarihinde tescil edilmiştir.

(KLM) Ltd. Şti. tarafından yapılan sermaye azaltımının, öncelikle sermayeye eklenme tarihi beş tam yıllık süreyi geçmemiş unsurlardan karşılandığı varsayılacaktır. Buna göre, sermaye azaltımının sırasıyla yeniden değerlendirme artışları (3.000.000 TL) ve geçmiş yıl karlarından (2.000.000 TL) yapıldığı kabul edilecektir. Kalan kısmın ise sermayeye eklenme tarihi beş tam yıllık süreyi geçmiş unsurlardan karşılanması gerekmektedir.

Buna göre, mükellefin 12.000.000 TL tutarındaki kalan toplam sermayesinin; %25'i enflasyon düzeltmesi olumlu farklarından, %75'i ise nakdi sermayeden oluşmaktadır. Azaltıma konu edilmek istenen sermayeden kalan 4.000.000 TL'nin, 1.000.000 TL'sinin (4.000.000 TLx0,25) enflasyon düzeltmesi olumlu farklarından, 3.000.000 TL'sinin (4.000.000 TLx0,75) ise nakdi sermayeden kaynaklandığı kabul edilecektir.

7/8/2024 tarihinde azaltılan sermaye unsuru	Sermayeye ilave tarihi	Azaltıma konu edilecek tutar	Hesaplanan kurumlar vergisi	Gelir vergisi kesintisi
Yeniden değerlendirme artışı	28/11/2022	3.000.000 TL	(3.000.000 TLx0,20*)= 600.000 TL	(2.400.000 TLx0,10**) = 240.000 TL
Geçmiş yıl karları	28/11/2022	2.000.000 TL	-	(2.000.000 TLx0,10**) = 200.000 TL
Enflasyon düzeltmesi olumlu farkı	14/7/2017	1.000.000 TL	(1.000.000 TLx0,20*)= 200.000 TL	(800.000 TLx0,10**) = 80.000 TL
Nakdi sermaye	-	3.000.000 TL	-	-
TOPLAM		9.000.000 TL	800.000 TL	520.000 TL

(*) 2024 yılında kurumlar vergisi oranının %20 olduğu kabul edilmiştir.

(**) 2024 yılında kar dağıtımına bağlı vergi kesintisi oranının %10 ve ortakların gerçek kişi olduğu varsayılmıştır.

32.4.6. Geçmiş yıl zararlarının mahsubu suretiyle sermaye azaltımı

Kurumlar vergisi mükellefleri geçmiş yıl zararlarının mahsubu suretiyle de sermaye azaltımında bulunabilmektedirler. Geçmiş yıl zararları nedeniyle bilançoda oluşan açığın kapatılmasına ilişkin hükümler esas itibarıyla 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda düzenlenmektedir.

Geçmiş yıl zararlarının mahsubu suretiyle sermaye azaltılması durumunda, bu şekilde azaltıma konu edilen sermaye unsurları, Tebliğin "32.4.2." bölümünde yapılan açıklamalara göre tespit edilecektir. Ancak, geçmiş yıl zararlarının sermayeye mahsup edilmesi işlemi Kanunun 32/B maddesi hükmüne göre ortaklara nakden veya hesaba yapılmış bir ödeme söz konusu olmadığından, bu mahsup işlemi kar payı dağıtımına/ana merkeze aktarılan tutar olarak değerlendirilmeyecek ve azaltıma konu edilen sermaye unsurları üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Bununla birlikte, geçmiş yıl zararlarının sermaye azaltımı suretiyle mahsubunda, sermayeye eklenen öz sermaye kalemlerinin içerisinde sermaye azaltımı esnasında kurumlar vergisine tabi tutulması gereken bir unsur olması halinde, azaltıma konu edilen tutarın tespitinde Tebliğin "32.4.2." ile "32.4.5." bölümlerinde yapılan açıklamalar dikkate alınmak suretiyle vergileme yapılacaktır.

Örnek: (PRS) A.Ş.'nin toplam sermayesi 10.000.000 TL olup, bu tutarın 5.000.000 TL'si ortaklarca işletmeye konulan nakdi sermayeden, 1.000.000 TL'si Vergi Usul Kanununun (VUK) 280/A maddesi hükmüne istinaden ayrılan ve 26/10/2013 tarihinde sermayeye ilave edilen özel fondan, 4.000.000 TL'si ise aynı tarihte sermayeye eklenen geçmiş yıl karlarından oluşmaktadır.

Anılan kurum tarafından bilançoda yer alan 2.500.000 TL tutarındaki geçmiş yıl zararının sermayeden mahsubu amacıyla sermaye azaltımı kararı alınmış ve bu karar 26/1/2023 tarihinde tescil edilmiştir.

Buna göre, öz sermaye kalemlerinin sermayeye ilave edilmesinden itibaren beş tam yıl geçtikten sonra mükellef kurum tarafından sermaye azaltılması nedeniyle, azaltılan sermaye unsurları Tebliğin "32.4.2." ve "32.4.3." bölümlerinde yapılan açıklamalar çerçevesinde sermaye unsurlarının toplam sermaye içerisindeki oranları dikkate alınmak suretiyle tespit edilecektir.

Kurumun sermaye azaltımı kararından önce toplam sermayesi 10.000.000 TL olduğundan, bu sermaye içerisinde; Vergi Usul Kanununun 280/A maddesi hükmüne istinaden ayrılan ve sermayeye ilave edilen özel fon %10 (1.000.000 TL/10.000.000 TL), geçmiş yıl karları %40 (4.000.000 TL/10.000.000 TL) ve nakdi sermaye %50'lik (5.000.000 TL/10.000.000 TL) kısmı oluşturmaktadır.

Bu bağlamda, azaltıma konu edilen 2.500.000 TL'lik sermayenin; 250.000 TL'sinin VUK'a göre ayrılan özel fon, 1.000.000 TL'sinin sermayeye eklenmiş geçmiş yıl karlarından ve 1.250.000 TL'sinin ise ortaklarca işletmeye konulan ve vergilendirilmeyecek nakdi sermayeden karşılandığı kabul edilecektir. Kanunun 32/B maddesi hükmüne istinaden azaltıma konu edilen tutar üzerinden vergi kesintisi yapılmayacağından, özel fonlar ile geçmiş yıl karlarından azaltıma konu edilen tutar üzerinden vergi kesintisi söz konusu olmayacaktır.

Diğer taraftan, VUK 280/A hükmüne istinaden ayrılan ve sermayeye eklenen özel fonun sermaye azaltımına konu edilmesi nedeniyle bu tutar üzerinden kurumlar vergisi hesaplanması gerekmektedir.

26/1/2023 tarihinde azaltıma konu edilen sermaye unsuru	Sermayeye ilave tarihi	Azaltıma konu edilecek tutar	Hesaplanan kurumlar vergisi	Gelir vergisi kesintisi
VUK 280/A hükmüne istinaden ayrılan özel fon	26/10/2013	(2.500.000x0,10)=250.000 TL	(250.000x0,20*)=50.000 TL	-
Geçmiş yıl karları	26/10/2013	(2.500.000x0,40)=1.000.000 TL	-	-
Nakdi sermaye	-	(2.500.000x0,50)=1.250.000 TL	-	-
TOPLAM		2.500.000 TL	50.000 TL	-

(*) 2023 yılında kurumlar vergisi oranının %20 olduğu varsayılmıştır.

32.4.7. Devir ve bölünme işlemleri nedeniyle sermaye azaltılması

Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında devre ilişkin hükümlere yer verilmiş olup, aynı maddenin üçüncü fıkrasının (a) ve (b) bentlerinde de tam bölünme ve kısmi bölünme olarak kabul edilen işlemler tanımlanmıştır. Kanunun 20 nci maddesinde ise 19 uncu madde kapsamında yapılan işlemler nedeniyle doğan karların hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Bu kapsamda, Kanunun 19 uncu maddesinin birinci ve ikinci fıkrası birleşmenin özel bir türünü devir olarak tanımlamakta, tam mükellef kurumlar arasında kayıtlı değerler üzerinden ve kül halinde devralma suretiyle gerçekleştirilen işlemler devir olarak nitelendirilmektedir.

Tam bölünme işlemlerinde tam mükellef bir sermaye şirketi, tasfiyesiz olarak infisah etmek suretiyle bilançosunda yer alan kıymetleri kayıtlı değerleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak iki veya daha fazla tam mükellef sermaye şirketine devretmekte ve karşılığında devreden sermaye şirketinin ortaklarına yeni kurulan kurum sermayesini temsil eden iştirak hisseleri verilmektedir.

Kısmi bölünme işlemleri ise taşınmazlar ile bilançoda yer alan ve en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçının mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine kayıtlı değerleri üzerinden belirli şartlar dâhilinde aynı sermaye olarak konulması şeklinde tanımlanmaktadır. Kısmi bölünme işlemlerinde devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilmektedir. Hisse senetlerinin ortaklara verildiği durumda bölünen şirkette sermaye azaltımına gidilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan; gerek devir işlemleri gerekse tam ve kısmi bölünme işlemleri öncesinde devrolunan veya bölünen kurumun sermayesinde aynı ve nakdi sermaye dışında, başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde kurumlar vergisine ve/veya vergi kesintisine tabi tutulacak öz sermaye kalemleri de bulunabilmektedir.

32.4.7.1. Devir işlemleri sonrasında yapılan sermaye azaltımı

Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesi kapsamında yapılan devir işlemlerinde, devir olunan şirketin bilançosundaki hesapların kayıtlı değerler üzerinden ve kül halinde devralan şirketin bilançosuna geçirilmesi ve sermayeye ilave edilmiş olan öz kaynak kalemlerinin de devralan şirketin sermayesinin alt hesaplarında izlenmesi gerekmektedir. Devir işlemleri kapsamında şirket sermayesinden devrolunan unsurlar bu aşamada kurumlar vergisine ve/veya vergi kesintisine tabi tutulmayacaktır. Ancak, ilerleyen dönemlerde söz konusu sermaye unsurlarını devralan şirkette sermaye azaltımına gidilmesi halinde, azaltılan sermaye unsurlarının niteliğine göre Tebliğin "32.4.2." ile "32.4.6." bölümlerindeki açıklamalar çerçevesinde vergileme yapılması gerekmektedir. Bu durumda, Kanunun 32/B maddesinde hüküm altına alınan beş tam yıllık sürenin tespitinde, sermaye unsurlarının devreden şirketin sermayesinde kaldığı süreler de devralan şirketler tarafından dikkate alınacaktır.

32.4.7.2. Tam bölünme işlemleri sonrasında yapılan sermaye azaltımı

Kanunun 19 uncu maddesi kapsamındaki tam bölünme işlemi sonucunda mevcut ve/veya yeni kurulacak şirketlerin, bölünen kurum bilançosunun aktif ve pasifinde yer alan kalemleri bölünme tarihindeki kayıtlı değerleri üzerinden devralmaları ve bu varlıkları aynen bilançolarına geçirmeleri gerekmektedir. Bölünen kurum sermayesinin başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi durumunda vergiye tabi tutulması gereken unsurları barındırması halinde ise bu kalemler de kayıtlı değerleriyle yeni kurulacak şirketlerin sermayesine devrolunacağından, bölünen şirketin sermayesinden devrolunan unsurlar, bu aşamada kurumlar vergisine ve/veya vergi kesintisine tabi tutulmayacaktır. Ancak, söz konusu sermaye unsurlarını devralan şirketlerde sermaye azaltımına gidilmesi halinde, azaltılan sermaye unsurlarının niteliğine göre Tebliğin "32.4.2." ile "32.4.6." bölümlerindeki açıklamalar çerçevesinde vergileme yapılması gerekmektedir.

Bu durumda da Kanunun 32/B maddesinde hüküm altına alınan beş tam yıllık sürenin tespitinde, sermaye unsurlarının devreden şirketin sermayesinde kaldığı süreler de devralan şirketler tarafından dikkate alınacaktır.

Örnek: (BCD) Ltd. Şti. Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesi kapsamında tam bölünme suretiyle tasfiyesiz infisah edecek olup, söz konusu kurumun bilançosunda yer alan kıymetler bölünme tarihi itibarıyla aşağıdaki gibidir.

AKTİF		PASİF	
Kasa	100.000	Borçlar	50.000
Banka	300.000	Sermaye	800.000
Taşınmazlar	400.000	Yedekler	150.000
Demirbaşlar	200.000		
TOPLAM	1.000.000	TOPLAM	1.000.000

Kurumun 800.000 TL olan sermayesi, kuruluş aşamasında işletmeye konulan 400.000 TL tutarındaki nakdi sermaye ile 26/2/2018 tarihinde sermayeye eklenen; 100.000 TL enflasyon düzeltmesi olumlu farkları ve 300.000 TL geçmiş yıl karlarından oluşmaktadır.

(BCD) Ltd. Şti.'nin bilançosunda yer alan kıymetler, kayıtlı değerleri üzerinden bölünme tarihi olan 9/12/2022 tarihinde yeni kurulan (EFG) A.Ş. ve (ŞTU) Ltd. Şti.'ne aşağıdaki şekilde devredilmiştir. Bölünen kurumun sermayeye ilave edilmiş olan öz kaynak unsurlarının yeni kurulan şirketlere aktarılan değerlerle orantılı şekilde devredildiği kabul edilmiştir. Tam bölünme işlemi sonrası yeni kurulan şirketlerin bilançoları ise aşağıdaki gibidir.

(EFG) A.Ş.				(ŞTU) Ltd. Şti.			
AKTİF		PASİF		AKTİF		PASİF	
Kasa	50.000	Sermaye	400.000	Kasa	50.000	Borçlar	50.000
		-Nakdi sermaye	200.000				
		-Geçmiş yıl karları	150.000				
		-Enflasyon düzeltmesi olumlu farkları	50.000				
Demirbaşlar	200.000	Yedekler	100.000	Banka	300.000	Sermaye	400.000

						-Nakdi sermaye	200.000
						-Geçmiş yıl karları	150.000
						-Enflasyon düzeltmesi olumlu farkları	50.000
Taşınmaz	250.000			Taşınmaz	150.000	Yedekler	50.000
TOPLAM	500.000	TOPLAM	500.000	TOPLAM	500.000	TOPLAM	500.000

Tam bölünme sonrası, (EFG) A.Ş.'nin 400.000 TL tutarındaki sermayesinin 200.000 TL'sinin nakdi sermayeden, 150.000 TL'sinin geçmiş yıl karlarından ve 50.000 TL'sinin enflasyon düzeltmesi olumlu farklarından oluştuğu kabul edilecektir.

Diğer taraftan, (ŞTU) Ltd. Şti.'nin 400.000 TL tutarındaki sermayesinin ise 200.000 TL'sinin nakdi sermayeden, 150.000 TL'sinin geçmiş yıl karlarından ve 50.000 TL'sinin enflasyon düzeltmesi olumlu farklarından oluştuğu kabul edilecektir.

Bu defa, (ŞTU) Ltd. Şti. 18/12/2024 tarihinde 150.000 TL sermaye azaltımı kararı almış ve anılan karar 29/12/2024 tarihinde tescil edilmiştir. Tam bölünme işlemi kapsamında bölünen kurum olan (BCD) Ltd. Şti.'nin sermayesinde yer alan unsurlar kayıtlı değerleriyle (ŞTU) Ltd. Şti.'ne devrolduğundan, sermayede kalma süresi olarak aranılan beş tam yıllık sürenin tespitinde, bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınacaktır.

Buna göre, sermaye azaltımı kararının tescil tarihi itibarıyla (ŞTU) Ltd. Şti.'nin sermayesinde yer alan unsurlar, bölünen kurum olan (BCD) Ltd. Şti.'nin sermayesine 26/2/2018 tarihinde ilave olduğundan ve bu unsurlar (BCD) Ltd. Şti. ile (ŞTU) Ltd. Şti.'nin sermayesinde toplamda beş tam yıldan fazla süreyle kaldığından, azaltıma konu edilecek tutar Tebliğin "32.4.3." bölümünde yapılan açıklamalara göre tespit edilecektir.

(ŞTU) Ltd. Şti.'nin, sermaye azaltım kararından önce toplam sermayesi 400.000 TL olduğundan, bu sermaye içerisinde; enflasyon düzeltmesi olumlu farkları %12,5 (50.000 TL/400.000 TL), geçmiş yıl karları %37,5 (150.000 TL/400.000 TL) ve nakdi sermaye %50'lik (200.000 TL/400.000 TL) kısmını oluşturmaktadır.

Mükellefin azaltıma konu edilen sermayesinin 150.000 TL olduğu hususu dikkate alındığında, sermayenin; 18.750 TL'sinin (150.000x0,125) enflasyon düzeltmesi olumlu farklarından, 56.250 TL'sinin (150.000x0,375) geçmiş yıl karlarından ve 75.000 TL'sinin (150.000x0,50) nakdi sermayeden azaltıldığı kabul edilecek ve vergilemeye ilişkin hesaplamalar aşağıdaki gibi olacaktır.

Azaltılan sermaye unsuru	Sermayeye ilave tarihi	Azaltıma konu edilecek tutar	Hesaplanan kurumlar vergisi	Gelir vergisi kesintisi
Geçmiş yıl karları	26/2/2018	(150.000TLx0,375)= 56.250 TL	-	(56.250 TLx0,10**) = 5.625 TL
Enflasyon düzeltmesi olumlu farkı	26/2/2018	(150.000 TLx0,125)= 18.750 TL	(18.750 TLx0,20*)= 3.750 TL	(15.000 TLx0,10**) = 1.500 TL
Nakdi sermaye	26/2/2018	(150.000TLx0,50)= 75.000 TL	-	-
TOPLAM		150.000 TL	3.750 TL	7.125 TL

(*) 2024 yılında kurumlar vergisi oranının %20 olduğu kabul edilmiştir.

(**) 2024 yılında kar dağıtımına bağlı vergi kesintisi oranının %10 ve ortakların gerçek kişi olduğu varsayılmıştır.

32.4.7.3. Kısmi bölünme işlemleri nedeniyle yapılan sermaye azaltımı

Kanununun 19 uncu maddesi kapsamında gerçekleşen kısmi bölünme işlemi sonucunda, devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bölünen şirketin ortaklarına da

verilebilmektedir. Kısmi bölünme dolayısıyla yapılacak sermaye azaltımında ise Türk Ticaret Kanununun ilgili hükümleri uygulanacaktır. Bu kapsamda, kısmi bölünme sonucunda sermaye konulan şirketten alınan hisselerin devreden şirket ortaklarına verilmesi nedeniyle devreden şirket nezdinde sermaye azaltımına gidilmesi gerekmektedir.

Kısmi bölünme kapsamında gerçekleşen devirler nedeniyle yapılan sermaye azaltımında, sermayeye eklenmiş olan unsurların devralan şirkete devredilmesi ve bu şirket nezdinde söz konusu unsurların takip edilmesi halinde, bölünen şirket nezdindeki sermaye azaltımı nedeniyle bu aşamada herhangi bir vergileme söz konusu olmayacaktır.

Kısmi bölünme sonrası sermaye unsurlarını devralan şirket nezdinde sermaye azaltımına gidilmesi halinde ise azaltılan sermaye unsurlarının niteliğine göre Tebliğin "32.4.2." ile "32.4.6." bölümlerindeki açıklamalar çerçevesinde gerekli vergileme işlemleri yapılacaktır. Bu durumda da Kanunun 32/B maddesinde hüküm altına alınan beş tam yıllık sürenin tespitinde, öz sermaye kalemlerinin devreden şirketin sermayesinde kaldığı süreler de devralan şirket tarafından dikkate alınacaktır.

Örnek: (BDE) A.Ş.'nin aktifinde 1.500.000 TL bedelle kayıtlı üretim işletmesi, kayıtlı değeri üzerinden (UVY) A.Ş.'ye kısmi bölünme kapsamında devredilmiş, anılan devir işlemi 14/2/2018 tarihinde tescil edilmiş ve bu devir karşılığında (UVY) A.Ş.'den alınan hisse senetleri ortaklara verilmiştir.

(BDE) A.Ş. tarafından yapılan sermaye azaltımının; 500.000 TL'si nakdi sermayeden, 400.000 TL'si 24/6/2015 tarihinde sermayeye ilave edilen enflasyon düzeltmesi olumlu farkından ve 600.000 TL'si ise aynı tarihte sermayeye ilave edilen geçmiş yıl karlarından karşılanmıştır.

Sermayesi 2.500.000 TL olan ve nakdi sermayeden oluşan (UVY) A.Ş.'nin, (BDE) A.Ş.'den devir aldığı tutarlar da dikkate alınarak yapmış olduğu sermaye artışı sonucu sermayesi 4.000.000 TL olmuştur. Bu tutarın; 3.000.000 TL'si aynı ve nakdi sermayeden, 400.000 TL'si enflasyon düzeltmesi olumlu farkından, 600.000 TL'si ise geçmiş yıl karlarından oluşmaktadır. Anılan şirket tarafından 18/1/2023 tarihinde tescil edilen kararla 2.000.000 TL sermaye azaltımı kararı alınmıştır.

Buna göre, sermaye azaltımı kararının tescil tarihi itibarıyla (UVY) A.Ş.'nin, sermayesinde yer alan unsurlar, kısmi bölünen (BDE) A.Ş.'nin sermayesine 24/6/2015 tarihinde ilave olduğundan ve bu unsurlar (BDE) A.Ş. ile (UVY) A.Ş.'nin sermayesinde toplamda beş tam yıldan fazla süreyle kaldığından, azaltıma konu edilecek sermaye unsurları ve tutarlar Tebliğin "32.4.3." bölümünde yapılan açıklamalara göre tespit edilecektir.

Mükellefin toplam sermayesinin 4.000.000 TL olduğu hususu dikkate alındığında, sermayenin %75'i aynı ve nakdi sermayeden, %10'u enflasyon düzeltmesi olumlu farklarından, %15'inin ise sermayeye ilave edilen geçmiş yıl karlarından kaynaklandığı varsayılacak ve azaltıma konu sermaye unsurları ile buna ilişkin vergi hesaplaması aşağıdaki gibi olacaktır.

18/1/2023 tarihinde azaltıma konu edilen sermaye unsuru	Sermayeye ilave tarihi	Azaltıma konu edilecek tutar	Hesaplanan kurumlar vergisi	Gelir vergisi kesintisi
Enflasyon düzeltmesi olumlu farkı	24/6/2015	$(2.000.000 \text{ TL} \times 0,10) = 200.000 \text{ TL}$	$(200.000 \text{ TL} \times 0,20^*) = 40.000 \text{ TL}$	$(160.000 \text{ TL} \times 0,10^{**}) = 16.000 \text{ TL}$
Geçmiş yıl karları	24/6/2015	$(2.000.000 \times 0,15) = 300.000 \text{ TL}$	-	$(300.000 \text{ TL} \times 0,10^{**}) = 30.000 \text{ TL}$
Nakdi sermaye	-	$(2.000.000 \text{ TL} \times 0,75) = 1.500.000 \text{ TL}$	-	-
TOPLAM		2.000.000 TL	40.000 TL	46.000 TL

(*) 2023 yılında kurumlar vergisi oranının %20 olduğu kabul edilmiştir.

(**) 2023 yılında kar dağıtımına bağlı vergi kesintisi oranının %10 ve ortakların gerçek kişi olduğu varsayılmıştır.

32.4.8. Sermaye şirketlerinin kendi hisselerini iktisap etmesi sonucu yapılan sermaye azaltımı

Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin dördüncü fıkrasında, tam mükellef sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi hisse senetleri ve ortaklık paylarıyla ilgili hükümlere yer verilmiş olup, Tebliğin "15.6.7." bölümünde de konuyla ilgili gerekli açıklamalar yapılmıştır.

Anılan Kanun hükmüne istinaden, tam mükellef sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi hisse senetleri veya ortaklık paylarını sermaye azaltımı yoluyla itfa etmeleri halinde, iktisap bedeli ile hisse senetlerinin veya ortaklık paylarının itibari değeri arasındaki olumsuz farkın, sermaye azaltımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarih itibarıyla sermaye şirketleri nezdinde %15 oranında vergi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir.

Söz konusu madde hükmü esas itibarıyla kendi paylarını iktisap eden ve iktisap ettikleri bu kıymetleri sermaye azaltımı yoluyla itfa eden sermaye şirketlerinin, kendi hisse senetleri ve ortaklık paylarının iktisabına ilişkin ödenen bedel ile bu varlıkların itibari değeri arasındaki farkın şirketler için dağıtılmış kar payı olarak kabul edileceği ve bu tutar üzerinden Kanunda belirtilen %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerektiğine yönelik hususları düzenlemektedir. Sermaye azaltımında vergilemeye yönelik hükümler içeren Kurumlar Vergisi Kanununun 32/B maddesi ise kurumlar tarafından yapılan sermaye azaltımında sermayenin hangi unsurundan ne kadar azaltılacağına yönelik hükümler ihtiva etmektedir. Bu bağlamda, söz konusu Kanun maddeleri birbirinden farklı iki hususu düzenlemekte olup, sermaye azaltımı dolayısıyla azaltılan tutar üzerinden yapılması gereken vergi kesintisi ile sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi payları üzerinden dağıtılmış kar payı sayılan ve vergi kesintisi yapılan tutar birbirinden farklı kaynakları ihtiva etmektedir.

Örnek : (TBN) A.Ş.'nin hisse senetlerinin itibari değeri her bir hisse için 100 TL'dir. (TBN) A.Ş.'nin ortağı olan (DNZ) Ltd. Şti.'nin aktifinde bulunan (TBN) A.Ş.'ye ait 100 TL itibari değerle kayıtlı 150 adet hisse senedi, (TBN) A.Ş. tarafından 15/12/2021 tarihinde 45.000 TL bedel karşılığında satın alınmıştır.

(TBN) A.Ş. 45.000 TL'ye iktisap ettiği kendi hisse senetleri için sermaye azaltımı kararı almış ve itibari değeri 100 TL olan 150 adet hisse senedi için alınan itfa kararını 7/12/2022 tarihinde ticaret sicilinde tescil ettirmiştir.

Buna göre, (TBN) A.Ş. 7/12/2022 tarihi itibarıyla, hisse senetlerinin iktisap bedeli ile itibari değeri arasındaki fark olan 30.000 TL [45.000 – (150x100)] üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapacak ve 4.500 TL (30.000 TL x %15) vergiyi Aralık/2022 dönemi muhtasar ve prim hizmet beyannamesiyle beyan ederek ödeyecektir.

Diğer taraftan, sermaye azaltımında bulunan (TBN) A.Ş.'nin azaltım kararı öncesindeki bilançosundaki sermaye hesabında 1.500.000 TL yer almakta olup, bu tutarın;

- 750.000 TL'si aynı ve nakdi sermayeden,
- 450.000 TL'si 7/5/2019 tarihinde sermayeye ilave edilen enflasyon düzeltmesi olumlu farkından,
- 300.000 TL'si 7/5/2019 tarihinde sermayeye ilave edilen geçmiş yıl karlarından oluşmaktadır.

Bu durumda; sermaye kalemlerinin sermayeye eklendiği tarihten itibaren beş tam yıl geçmediği için azaltımın Tebliğin "32.4.4." bölümünde yapılan açıklamalara göre gerçekleştiği kabul edilecektir. Sermaye azaltımına konu edilen tutar hisse senetlerinin itibari değeri kadar [15.000 TL (100TLx150)] olup, bu tutarın tamamının kurumlar vergisine ve kar dağıtımına veya ana merkeze aktarılan tutara bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak öz sermaye kalemi olan enflasyon düzeltmesi olumlu farklarından kaynaklandığı kabul edilecektir.

32.5. Yurt içi asgari kurumlar vergisi (Ek bölüm: RG-28/9/2024-32676)¹⁶

32.5.1. Yasal düzenleme

28/7/2024 tarihli ve 7524 sayılı Kanunun 36 ncı maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununa "Yurt içi asgari kurumlar vergisi" başlıklı aşağıdaki 32/C maddesi eklenmiştir.

"(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,

¹⁶ 28/9/2024 tarihli ve 32676 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 23 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile eklenmiştir.

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 sifıra kadar indirmeye veya bir katına kadar artırmaya Cumhurbaşkanı, maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

Böylece, kurumlar vergisi mükelleflerinin hesaplayacakları kurumlar vergisinin tespitine yönelik vergi güvenlik müessesesi ihdas edilmiştir.

Bu madde, 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 uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

32.5.2. Yurt içi asgari kurumlar vergisinin mükellefleri

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 bulunmaktadır.

Ayrıca, Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinde yer alan ve vergisi tevkif suretiyle alınan kazanç ve iratların beyanı dar mükelleflerin ihtiyarına bırakılmıştır. Dar mükellef kurumların söz konusu kazanç ve iratlar nedeniyle beyanname vermeleri halinde, bu kurumlar da asgari kurumlar vergisine tabi olacaklardır.

32.5.3. Asgari kurumlar vergisinin uygulanmayacağı mükellefler

Kurumlar vergisinden muaf olan kurumlar vergisi mükellefleri ile ilk defa faaliyete başlayan kurumlar hakkında faaliyete başlanılan hesap döneminden itibaren üç hesap dönemi boyunca asgari vergi hükümleri uygulanmayacaktır.

Örneğin, 2025 hesap döneminde kurulan bir şirket, 2025, 2026 ve 2027 hesap dönemlerinde asgari kurumlar vergisi uygulamasına tabi olmayacaktır. 2023 yılında kurulan bir şirket için 2025 hesap döneminde, 2024 yılında kurulan bir şirket için ise 2025 ve 2026 hesap dönemlerinde asgari vergi uygulanmayacaktır.

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

Gelir Vergisi Kanununun “Hasılat esaslı kazanç tespiti” başlıklı 113 üncü maddesine göre hasılat esasına göre vergilendirilen kurumlar vergisi mükellefleri hakkında asgari vergi uygulanmayacaktır.

32.5.4. Asgari kurumlar vergisi uygulaması ve hesaplaması

Kurumların bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri kazançlarına, Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesinin bir ila dokuzuncu fıkrası hükümleri ile 32/A maddesinin uygulanması suretiyle tespit olunacak oranın tatbik edilmesiyle hesaplanan kurumlar vergisi, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %10'undan az olmayacaktır.

Hesap dönemi takvim yılı olan mükelleflerin 2025 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına, özel hesap dönemine tabi olan mükelleflerin ise 2025 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına asgari kurumlar vergisi uygulanacaktır.

Geçici vergi dönemlerinde de, asgari kurumlar vergisi hesaplaması yapılacaktır.

Kurumlar vergisi mükellefleri, kurum geçici ve kurumlar vergisi beyannamelerinde Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci ve 32/A maddeleri hükümlerini dikkate alarak kurumlar vergilerini hesaplayacaklardır.

Aynı beyannamelerde, ticari bilanço karı/zararına kanunen kabul edilmeyen giderlerini ekleyeceklerdir. Bu tutarın sıfırdan büyük olması halinde, bu tutardan asgari kurumlar vergisi kapsamı dışında bulunan ve "32.5.5." bölümünde belirtilen istisna ve indirimler düşülecektir. Kalan bir tutar bulunması halinde bu tutara %10 oranı uygulanmak suretiyle asgari kurumlar vergisi hesaplanacaktır.

Maddede yer alan indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancı ibaresi, hesap dönemi sonundaki ticari bilanço kârına veya zararına kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesiyle bulunan tutarı ifade etmektedir. Ticari bilanço karı ile kanunen kabul edilmeyen giderler toplamının veya ticari bilanço zararı ile kanunen kabul edilmeyen giderler toplamının sıfırdan büyük olduğu durumlarda asgari kurumlar vergisi hesaplaması yapılacaktır.

Beyannamelerde indirim konusu yapılan geçmiş yıl zararları asgari kurumlar vergisinden düşülmeyecek asgari kurumlar vergisinin hesaplanmasında dikkate alınacaktır.

213 sayılı Kanunun mükerrer 298 nci maddesi ve geçici 33 üncü maddesi hükmü uyarınca, mali tabloların enflasyon düzeltmesine tabi tutulduğu dönemlerde, asgari kurumlar vergisi hesabında enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan değerler dikkate alınacaktır.

Hesaplanan asgari kurumlar vergisinden;

- Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddenin altıncı, yedinci ve sekizinci fıkraları uyarınca payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurum kazançlarına uygulanan iki puan, ihracat kazançlarına uygulanan beş puan, sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarına uygulanan bir puanlık indirimli oran uygulaması nedeniyle alınmayan vergi,

- Kurumlar Vergisi Kanununun 32/C maddesinin yürürlüğe girdiği 2/8/2024 tarihinden önce Sanayi ve Teknoloji Bakanlığında alınmış olan teşvik belgelerindeki yatırıma katkı tutarlarının kullanılması nedeniyle 32/A maddesi hükmüne istinaden ilgili hesap döneminde alınmayan vergi

indirilecek ve ödenmesi gereken asgari kurumlar vergisi belirlenecektir.

Bu kapsamdaki yatırıma katkı tutarının tespitinde, 2/8/2024 tarihinden önce mevcut yatırım teşvik belgelerinde kayıtlı olan yatırım tutarı dikkate alınacak, bu tarihten sonra yatırım teşvik belgesinde gerçekleştirilen revizeler sonucundaki artışlar hesaplamaya dahil edilmeyecektir. 2/8/2024 tarihinden sonra (bu tarih dahil) yeni alınan teşvik belgeleri kapsamında yatırıma katkı tutarlarının kullanılması nedeniyle 32/A maddesi hükmüne istinaden ilgili hesap döneminde alınmayan vergi, hesaplanan asgari vergiden düşülmeyecektir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesinin altıncı, yedinci ve sekizinci fıkraları ile 32/A maddesinin aynı kazanca uygulandığı durumlarda, indirimli oran uygulamaları dolayısıyla alınmayan vergilerin tamamı asgari kurumlar vergisinden indirilebilecektir.

Yukarıda belirtildiği şekilde hesaplanan asgari kurumlar vergisinden, Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci ve 32/A maddeleri hükümleri dikkate alınarak indirimli oran uygulamaları nedeniyle alınmayan vergi tutarları düşüldükten sonra kalan tutarın mükellefin beyanı üzerine hesaplanan vergi tutarını aşması halinde, aşan fark tutar kadar asgari vergi hesaplanacaktır.

Hesaplanan 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 asgari kurumlar vergisini hesaplamaları gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesi kapsamında vergi indirimi hakkı bulunan kurumlar, hesaplanan asgari kurumlar vergisi için de bu haklarını kullanabileceklerdir.

32.5.5. Yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplamasında kurum kazancından düşülen istisna ve indirimler

5520 sayılı Kanun ile diğer Kanunlarda yer alan ve asgari kurumlar vergisi matrahından düşülen istisnalar aşağıdaki gibidir:

- a) İştirak kazançları istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-a)
- b) Emisyon primi kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-ç)
- c) Yatırım fon ve ortaklıklarının kazancı istisnası (taşınmazlardan elde edilen kazançlar hariç) (5520 sayılı Kanun madde 5/1-d)
- ç) Risturn kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-i)
- d) Sat-kirala-geri al işlemlerine yönelik kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-j)
- e) Varlık kiralama işlemlerinden elde edilen kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-k)
- f) Türk uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden sağlanan kazanç istisnası (4490 sayılı Kanun madde 12)
- g) Serbest bölgelerde elde edilen kazanç istisnası (3218 sayılı Kanun geçici madde 3)
- ğ) Teknoloji geliştirme bölgelerinde elde edilen kazanç istisnası (4691 sayılı Kanun geçici madde 2)

5520 sayılı Kanun ile diğer Kanunlarda yer alan ve asgari kurumlar vergisi matrahından düşülen indirimler aşağıdaki gibidir:

- a) 213 sayılı Kanunun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-g)
- b) 1/7/2005 tarihli ve 5378 sayılı Engelliler hakkında Kanuna göre korumalı işyeri indirimi (5520 sayılı Kanun madde 10/1-h)
- c) Ar-Ge ve tasarım indirimi (5746 sayılı Kanun madde 3 ve 3/A) (6550 sayılı Kanun geçici madde 1/c) (5520 sayılı Kanun madde 10/1-a)

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 indirim hakkı gibi) tutarlar üzerinden asgari kurumlar vergisi hesaplanmayacaktır.

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 tutarlar asgari kurumlar vergisinin kapsamına girmeyecektir. Ayrıca, yürürlükte bulunan ikili veya çok taraflı diğer uluslararası anlaşmalar uyarınca, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar da kapsamda değildir.

32.5.6. Yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplamasında kurum kazancından düşülmeyen istisna ve indirimler

Kurumlar vergisi mükelleflerince elde edilen tüm kazançlar kurum kazancına dâhil edilmekte, 5520 sayılı Kanun ile diğer Kanunlarda düzenlenen indirim ve istisnalar ise kurumlar vergisi beyannamesinin "Zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler" ile "Kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler" bölümünde gösterilmek suretiyle kazancın veya vergiye tabi matrahın tespitinde indirim konusu yapılmaktadır.

5520 sayılı Kanun ile diğer Kanunlarda yer alan ve asgari kurumlar vergisi matrahından düşülemeyen istisnalar aşağıdaki gibidir:

- a) Yurt dışı iştirak kazançları istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-b)
- b) Yurt dışı iştirak hissesi satış kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-c)
- c) Yatırım fon ve ortaklığı kazancı istisnası (Taşınmazlardan elde edilen kazançlar) (5520 sayılı Kanun madde 5/1-d)
- ç) Taşınmaz, iştirak hisseleri ve fon satış kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-e)

d) 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)

e) Yurt dışı şube kazançları istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-g)

f) Yurt dışı inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetler kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-h)

g) Eğitim ve öğretim kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-ı)

ğ) Yabancı fon kazançlarının vergilendirilmesinde yönetici şirketlere ilişkin kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/A)

h) Sınai mülkiyet hakları satış kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/B)

ı) Kur korumalı mevduat ve katılım hesaplarından elde edilen kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun geçici madde 14)

i) Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazanç istisnası (193 sayılı Kanun geçici madde 76)

j) Araştırma altyapılarının Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarda istisna (6550 sayılı Kanun geçici madde 1/a)

k) Özel kanunlarda yer alan ve asgari vergi matrahına dâhil edilmesi gereken diğer istisnalar

Kurumlar Vergisi Kanununun Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde sayılan yatırım fon ve ortaklıklarının istisna kapsamında taşınmazlarından elde ettikleri kazançları, asgari kurumlar vergisinin kapsamındadır.

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 kazançlardır.

5520 sayılı Kanun ile diğer Kanunlarda yer alan ve asgari kurumlar vergisi matrahından düşülemeyen indirimler aşağıdaki gibidir:

a) Sponsorluk harcamalarında indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-b)

b) Bağış ve yardımlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-c)

c) Eğitim ve sağlık tesisleri ile yurt inşaatlarına ilişkin bağış ve yardımlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-ç)

ç) Kültür ve turizm amaçlı bağış ve yardımlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-d)

d) Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına yapılan bağışlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-e)

e) Kızılay Derneği ile Yeşilay Cemiyetine yapılan nakdi bağış ve yardımlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-f)

f) Yurt dışına verilen yazılım, mühendislik, eğitim ve sağlık hizmetleri kazanç indirimi (5520 sayılı Kanun madde 10/1-ğ)

g) 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)

h) Yatırım indirimi istisnası (193 sayılı Kanun mülga 19, geçici 61 ve geçici 69)

ı) Teknogirişim sermaye desteği indirimi (5746 sayılı Kanun madde 3/5)

i) Teknokent sermaye desteği indirimi (4691 sayılı Kanun geçici madde 4)

j) Özel kanunlarda yer alan ve asgari vergi matrahına dâhil edilmesi gereken diğer indirimler.

5520 sayılı Kanun ile diğer Kanunlarda yer alan istisna ve indirimlerin, kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırlarında gösterilerek indirim konusu yapılması gerekmekte olup, ilgili satırı bulunmayan istisna ve indirimlerin ilgisine göre beyannamenin "Diğer indirimler ve istisnalar" veya "Diğer indirimler" bölümlerinde gösterilerek vergiye tabi matrahın tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmaktadır. Bu şekilde indirim konusu yapılan istisna ve indirimler de asgari kurumlar vergisi kapsamına girecektir.

Asgari vergi hesabında, geçmiş yıl zararları da kurum kazancından düşülmeyecek ve asgari vergi hesaplamasında dikkate alınacaktır.

Örnek 1: (A) A.Ş.'nin 2025 hesap dönemine ilişkin ticari bilanço karı 1.000.000 TL, kanunen kabul edilmeyen gideri 200.000 TL'dir. Buna göre, anılan kurumun asgari kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

	Kurumlar vergisi	Asgari kurumlar vergisi
Ticari bilanço karı	1.000.000	1.000.000
KKEG	200.000	200.000
İstisnalar ve indirimler	0	0
Kurumlar vergisi matrahı	1.200.000	1.200.000
Hesaplanan kurumlar vergisi	(1.200.000 x %25)	(1.200.000 x %10)
	300.000	120.000
Ödenecek kurumlar vergisi	300.000	

(A) A.Ş.'nin, indirim ve istisnalar ile geçmiş yıl zararları bulunmaması nedeniyle hesaplanan kurumlar vergisi, asgari kurumlar vergisinden fazla olduğundan, hesaplanan kurumlar vergisi 300.000 TL olarak dikkate alınacaktır.

Örnek 2: (B) A.Ş.'nin 2025 hesap dönemine ilişkin ticari bilanço zararı 1.000.000 TL, kanunen kabul edilmeyen gideri 1.200.000 TL'dir. Buna göre, anılan kurumun asgari kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

	Kurumlar vergisi	Asgari kurumlar vergisi
Ticari bilanço zararı	1.000.000	1.000.000
KKEG	1.200.000	1.200.000
İstisnalar ve indirimler	0	0
Kurumlar vergisi matrahı	200.000	200.000
Hesaplanan kurumlar vergisi	(200.000 x %25)	(200.000 x %10)
	50.000	20.000
Ödenecek kurumlar vergisi	50.000	

(B) A.Ş.'nin, indirim ve istisnalar ile geçmiş yıl zararları bulunmaması nedeniyle hesaplanan kurumlar vergisi, asgari kurumlar vergisinden fazla olduğundan, hesaplanan kurumlar vergisi 50.000 TL olarak dikkate alınacaktır.

Örnek 3: (C) A.Ş.'nin 2025 hesap dönemine ilişkin ticari bilanço karı 4.000.000 TL, kanunen kabul edilmeyen gideri 800.000 TL'dir. Mükellef kurum aynı hesap döneminde 5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesi hükmüne istinaden; 2.000.000 TL iştirak kazancı istisnasından, 800.000 TL iştirak hissesi satış kazancı istisnasından ve 4691 sayılı Kanun kapsamında 500.000 TL teknoloji geliştirme bölgeleri kazanç istisnasından yararlanmışır. Adı geçen Kurum ayrıca, 100.000 TL Ar-Ge indirimi ile nakdi sermaye artışı nedeniyle hesapladığı 200.000 TL nakdi sermaye faiz indirimi tutarını beyanname üzerinden indirim konusu yapmıştır. Şirketin beyanname üzerinden indirim konusu yapabileceği geçmiş yıl zararı ise 400.000 TL'dir.

Buna göre, anılan kurumun asgari kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

	Kurumlar vergisi	Asgari kurumlar vergisi
--	------------------	-------------------------

Ticari bilanço karı (a)	4.000.000	4.000.000
KKEG (b)	800.000	800.000
İstisnalar - İştirak kazancı istisnası 2.000.000 TL (c) - İştirak hissesi satış kazancı istisnası 800.000 TL (ç) - Teknoloji geliştirme bölgeleri kazanç istisnası 500.000 TL (d)	3.300.000 (c + ç + d)	2.500.000 (c + d)
Geçmiş yıl zararı (e)	400.000	0
İndirimler - Ar-Ge indirimi 100.000 TL (f) - Nakdi sermaye indirimi 200.000 TL (g)	300.000 (f + g)	100.000 (f)
Kurumlar vergisi matrahı	[(a + b) – (c + ç + d + e + f + g)] 800.000	[(a + b) – (c + d + f)] 2.200.000
Hesaplanan kurumlar vergisi	(800.000 x %25) 200.000	(2.200.000 x %10) 220.000
Ödenecek kurumlar vergisi	220.000	

(C) A.Ş.'nin, hesaplanan kurumlar vergisi, asgari kurumlar vergisinden düşük olduğundan, hesaplanan kurumlar vergisi 220.000 TL olarak dikkate alınacaktır.

Örnek 4: (D) A.Ş.'nin 2025 hesap dönemine ilişkin ticari bilanço karı 12.500.000 TL, kanunen kabul edilmeyen gideri 500.000 TL'dir. Şirket, gerçekleştireceği yatırım için 2021 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 4.000.000 TL, indirimli vergi oranı ise %5'tir. Öte yandan, kurumun aktifine kayıtlı taşınmaz, (A) Bankasına olan borç nedeniyle bu dönemde bankaya devredilmiş ve bu işlemde 4.000.000 TL kazanç elde edilmiştir. Kurum ayrıca, 2.000.000 TL Ar-Ge indirimi ile geçmiş dönemlerden devreden 1.000.000 TL yatırım indirimini indirim konusu yapmıştır.

Buna göre, anılan kurumun asgari kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

	Kurumlar vergisi	Asgari kurumlar vergisi
Ticari bilanço karı (a)	12.500.000	12.500.000
KKEG (b)	500.000	500.000
İstisnalar - Bankalara borçlu durumda olanların taşınmaz satış kazancı istisnası 4.000.000 TL (c)	4.000.000 (c)	0
İndirimler - Ar-Ge indirimi 2.000.000 TL (ç) - Yatırım indirimi 1.000.000 TL (d)	3.000.000 (ç + d)	2.000.000 (ç)
Kurumlar vergisi matrahı	[(a + b) – (c + ç + d)] 6.000.000	[(a + b) – ç] 11.000.000

Teşvik belgesine istinaden indirimli orana tabi matrah üzerinden hesaplanan vergi (e)	(4.000.000 x %5) 200.000	
Teşvik belgesine göre alınmayan vergi (f)	(4.000.000 x %20) 800.000	
Genel orana tabi matrah üzerinden hesaplanan vergi (g)	(2.000.000 x %25) 500.000	
Hesaplanan kurumlar vergisi	(e + g) 700.000	[(11.000.000 x %10) – f] 300.000
Ödenecek kurumlar vergisi	700.000	

(D) A.Ş.'nin, 1.100.000 TL olarak hesaplanan asgari kurumlar vergisinden, 32/A maddesi kapsamında teşvik belgesine göre alınmayan 800.000 TL verginin düşülmesi neticesinde asgari kurumlar vergisi 300.000 TL olacaktır. (D) A.Ş.'nin, beyanına göre 700.000 TL olarak hesaplanan kurumlar vergisi, asgari kurumlar vergisinden fazla olduğundan asgari kurumlar vergisi uygulaması nedeniyle ilave bir vergi ödenmesi söz konusu olmayacaktır.

Örnek 5: (E) A.Ş.'nin 2025 hesap dönemine ilişkin ticari bilanço karı 15.000.000 TL, kur korumalı mevduat hesaplarından elde edilen kazanç istisnası 5.000.000 TL ve geçmiş yıl zararları 5.000.000 TL'dir. Şirketin 2/8/2024 tarihinden önce aldığı yatırım teşvik belgesi kapsamında 2025 hesap dönemine ilişkin verdiği kurumlar vergisi beyannamesinde bu yatırımı dolayısıyla 2.000.000 TL matraha indirimli kurumlar vergisi uygulama hakkı bulunmakta olup indirimli vergi oranı ise %5'tir.

Buna göre, anılan kurumun asgari kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

	Kurumlar vergisi	Asgari kurumlar vergisi
Ticari bilanço karı (a)	15.000.000	15.000.000
İstisnalar - Kur korumalı mevduat hesaplarından elde edilen kazanç istisnası (b)	5.000.000 (b)	0
Geçmiş yıl zararları (c)	5.000.000	0
Kurumlar vergisi matrahı (ç)	(a – b – c) 5.000.000	15.000.000 (a)
Teşvik belgesine istinaden indirimli orana tabi matrah üzerinden hesaplanan vergi (d)	(2.000.000 x %5) 100.000	
Teşvik belgesine göre alınmayan vergi (e)	(2.000.000 x %20) 400.000	
Genel orana tabi matrah üzerinden hesaplanan vergi (f)	(3.000.000 x %25) 750.000	
Hesaplanan kurumlar vergisi	(d + f) 850.000	[(15.000.000 x %10) – e] 1.100.000
Ödenecek kurumlar vergisi	1.100.000	

(E) A.Ş.'nin, 1.500.000 TL olarak hesaplanan asgari kurumlar vergisinden, 32/A maddesi kapsamında teşvik belgesine göre alınmayan 400.000 TL verginin düşülmesi neticesinde asgari kurumlar vergisi 1.100.000 TL olacaktır. Bu tutar (E) A.Ş.'nin, beyanına göre 850.000 TL olarak hesaplanan kurumlar vergisinden yüksek olduğundan, hesaplanan kurumlar vergisi 1.100.000 TL olarak dikkate alınacaktır.

Örnek 6: (F) A.Ş.'nin 2025 hesap dönemine ilişkin ticari bilanço karı 10.000.000 TL, kanunen kabul edilmeyen gideri 1.000.000 TL'dir. Şirketin ihracattan elde ettiği ve ilgili hükümlere göre 5 puan indirimli orana tabi tutacağı kazancı ise 2.000.000 TL'dir. Öte yandan, kurumun serbest bölgede faaliyette bulunan şubelerinden elde ettiği istisna kazancı 1.000.000 TL, sınai mülkiyet hakları istisna satış kazancı 4.000.000 TL'dir. Kurum ayrıca, 2.000.000 TL nakdi sermaye faiz indirimini matrahından indirim konusu yapmıştır.

Buna göre, anılan kurumun asgari kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

	Kurumlar vergisi	Asgari kurumlar vergisi
Ticari bilanço karı (a)	10.000.000	10.000.000
KKEG (b)	1.000.000	1.000.000
İstisnalar	5.000.000	1.000.000
- Serbest bölge kazanç istisnası 1.000.000 TL (c)	(c + ç)	(c)
- Sınai mülkiyet hakları kazanç istisnası 4.000.000 TL (ç)		
İndirimler	2.000.000	0
- Nakdi sermaye indirimi 2.000.000 TL (d)	(d)	
Kurumlar vergisi matrahı	[(a + b) – (c + ç + d)]	[(a + b) – c]
	4.000.000	10.000.000
İhracat kazancı üzerinden 5 puan indirimli orana göre hesaplanan vergi (e)	(2.000.000 x %20)	
	400.000	
İhracat oran indirimi kaynaklı alınmayan vergi (f)	(2.000.000 x %5)	
	100.000	
Genel orana tabi matrah üzerinden hesaplanan vergi (g)	(2.000.000 x %25)	
	500.000	
Hesaplanan kurumlar vergisi	(e + g)	[(10.000.000 x %10) – f]
	900.000	900.000
Ödenecek kurumlar vergisi		900.000

(F) A.Ş.'nin, 1.000.000 TL olarak hesaplanan asgari kurumlar vergisinden, 5520 sayılı Kanunun 32 nci maddesinin yedinci fıkrası kapsamında ihracat yapan şirketlere tanınan 5 puanlık indirimden dolayı alınmayan 100.000 TL'lik verginin düşülmesi neticesinde asgari kurumlar vergisi 900.000 TL olarak hesaplanacaktır. Bu durumda (F) A.Ş.'nin hesaplanan kurumlar vergisi, asgari kurumlar vergisiyle aynı olduğundan, hesaplanan kurumlar vergisi 900.000 TL olacaktır.

Örnek 7: (G) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.'nin 2025 hesap dönemine ilişkin ticari bilanço karı 5.000.000 TL olup kazancının tamamı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (D) bendi uyarınca vergiden istisnadır. Bu kazancı 3.000.000 TL'si kurumun aktifine kayıtlı taşınmazlardan elde ettiği satış kazancı ve kira gelirlerinden oluşmaktadır.

Buna göre, anılan kurumun asgari kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

	Kurumlar vergisi	Asgari kurumlar vergisi
Ticari bilanço karı (a)	5.000.000	5.000.000
GYO kazanç istisnası taşınmaz gelirleri dışındaki gelirleri (b)	2.000.000	2.000.000
GYO kazanç istisnası taşınmaz gelirleri (c)	3.000.000	0
Kurumlar vergisi matrahı (ç)	(a – b - c) 0	(a - b) 3.000.000
Hesaplanan kurumlar vergisi (d)	0	(3.000.000 x %10) 300.000
Ödenecek kurumlar vergisi		300.000

(G) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.'nin, istisna nedeniyle hesaplanan kurumlar vergisi çıkmamaktadır. Hesaplanan asgari kurumlar vergisi ise 300.000 TL olduğundan, hesaplanan kurumlar vergisi 300.000 TL olarak dikkate alınacaktır.

Örnek 8: (H) A.Ş.'nin 2025 hesap dönemine ilişkin ticari bilanço karı 7.000.000 TL, sınai mülkiyet hakları istisna satış kazancı 4.000.000 TL'dir. Mükellef kurum aynı hesap döneminde;

- 5520 sayılı Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi hükmüne istinaden 1.000.000 TL yurt dışı iştirak kazancı istisnasından yararlanmış ve (A) Ülkesinde bu kazanç üzerinden 150.000 TL kurumlar vergisi ödenmiştir.

- 5520 sayılı Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendine göre (B) Ülkesinde 800.000 TL kazanç elde etmiş ve bu ülkede kazanç üzerinden 50.000 TL kurumlar vergisi ödenmiştir.

Bu kapsamda, %10 ve üzeri vergi yükü taşıyan yurt dışı kaynaklı istisna kazançlar üzerinden halihazırda %10 vergi hesaplanmış olduğundan, asgari vergi hesaplamasında bu istisna kazançların düşülmesi gerekmektedir. Öte yandan, %10 vergi yükü taşımayan yurt dışı kaynaklı istisna kazançların ise, taşıdığı vergi yüküne isabet eden kazanç kısmı asgari vergi matrahından düşülebilecektir.

Buna göre, anılan kurumun yurt içi asgari kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

	Kurumlar vergisi	Asgari kurumlar vergisi
Ticari bilanço karı (a)	7.000.000	7.000.000
İstisnalar	5.800.000	1.500.000
- Yurt dışı iştirak kazancı istisnası 1.000.000 TL (b)	(b + c + ç)	(b + 500.000)
- Yurt dışı inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmet kazanç istisnası 800.000 TL (c)		
(%10 vergi yüküne isabet eden istisna kazanç kısmı (50.000/0,1=) 500.000 TL)		
- Sınai mülkiyet hakları kazanç istisnası 4.000.000 TL (ç)		
Kurumlar vergisi matrahı	(a - b - c - ç)	(a-b-500.000)
	1.200.000	5.500.000
Hesaplanan kurumlar vergisi	(1.200.000 x %25)	(5.500.000 x %10)
	300.000	550.000
Ödenecek kurumlar vergisi		550.000

(H) A.Ş.'nin hesaplanan kurumlar vergisi, asgari kurumlar vergisinden düşük olduğundan, hesaplanan kurumlar vergisi 550.000 TL olarak dikkate alınacaktır.

5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi hükmüne istinaden 1.000.000 TL yurt dışı iştirak kazancı istisnasına ilişkin (A) Ülkesinde oluşan vergi yükü (150.000/1.000.000 =%15) %10'u aştığından, yurt dışı iştirak kazancı asgari vergi hesaplaması dışında tutulmuştur.

5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi hükmüne istinaden istisna kapsamında olan 800.000 TL kazanç üzerinden yurt dışında ödenen 50.000 TL'lik verginin asgari vergi oranı dikkate alınarak hesaplanan (50.000/0,1) 500.000 TL'si asgari vergi uygulamasına tabi olmayacak, kalan 300.000 TL üzerinden ise asgari vergi hesaplanacaktır.