



For the latest from BDO Turkey, follow us



Sirküler Tarihi : 31/03/2026
Sirküler No : 2026/030

2025 YILI KAZANÇLARINA İLİŞKİN KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ DÜZENLEME REHBERİ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun (KVK) 32/1 inci maddesi gereğince, kurumlar vergisi mükellefleri, kurum kazancı üzerinden %25 oranında kurumlar vergisi öderler. Ancak bankalar, sigorta şirketleri ve diğer bazı finansal kurumlar için kurumlar vergisi oranı %30 olarak (yani artırımlı oranda) uygulanır. Ayrıca bazı mükellefler için indirimli oranda kurumlar vergisi uygulama imkânı bulunmaktadır.

Bu nedenle, 2025 yılı hesap döneminde, banka ve bazı finansal kuruluşların kurum kazançları üzerinden %30 oranında, diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin kazançlarından ise %25 oranında kurumlar vergisi hesaplanacaktır. İndirimli oranın geçerli olduğu hallerde yukarıda belirtilen oranlar bu indirimler yapılarak uygulanacaktır. Vergi karşılıklarının da bu oranlar ve %5 uyumlu vergi mükellefi indirimi esas alınarak oluşturulması gerekir.

Mali tablolarda yer alan kazanç (ticari kâr) vergiye tabi kurum kazancından muhtelif sebeplerle farklı olabileceği için matraha ulaşırken,

- İndirimi kabul edilmeyen giderlerin eklenmesi,
- Vergiye tabi olmayan gelirler ile bazı indirimlerin ve istisnaların ise düşülmesi,

gerekmektedir.

Rehberimiz, 2025 yılına ait kurum kazançlarına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin düzenlenmesine yönelik açıklamalar yapmak amacıyla hazırlanmıştır.

BDO Türkiye'nin uzun yıllara dayanan bilgi birikimini yansıtan bir yayın olan bu Rehberimizin başta müşterilerimiz olmak üzere tüm kullanıcılara faydalı olmasını dileriz.

Saygılarımızla,

DENET SİRKÜLER
Sayı : 2026/030

BDO Yayıncılık A.Ş.

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

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

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

BDO International global ağıнын toplam gelirleri 2024 yılında 15 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 166'dan fazla ülkede bulunan 1.800 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 119.611 kişi çalışmaktadır.

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

1. 2025 YILI KURUM VERGİLEMESİNİ ETKİLEYEN VEYA ETKİLEMEMEKLİ BİRLİKTE 2025’TE YÜRÜRLÜĞE GİREN ÖNEMLİ DÜZENLEMELER	5
1.1. Kur Korumalı TL Mevduat, Katılım ve Altın Hesaplarından Elde Edilen Gelirler İçin 2025 Yılında Geçerli İstisnalar	5
1.2. 2025 Yılında Enflasyon Düzeltmesine İlişkin Gelişmeler	6
1.2.1. 2025 yılında enflasyon düzeltmesinin yapılmaması yönünde yasal düzenleme yapılmıştır	6
1.2.2. Yapılmakta olan yatırımlarla ilgili enflasyon düzeltmesi farklarının izlendiği özel fonlar hesabındaki tutarların vergisel durumu	7
1.3. Kurumlar Vergisi Mükellefleri İçin Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi İhdas Edilmiştir	7
1.4. Geçmiş Yıl Zararlarının Asgari Yurt İçi Kurumlar Vergisi Matrahından İndirimi Konusundaki Gelişmeler	8
1.5. Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında 1 Seri No.lu Tebliğ’de Bazı Değişiklikler Yapılmıştır	9
1.6. Finansman Gideri Kısıtlaması 2025 Yılında da Uygulanmaya Devam Edecektir	9
1.7. Teknopark ve Ar-Ge/Tasarım Merkezlerinde Uzaktan Çalışma Oranı	10
1.8. Ar-Ge İndirimi ve Teknokent İstisnasından Faydalananların Fon Ayırma ve Yatırım Yapma Yükümlülüklerine İlişkin Had ve Sınırlarda Değişiklik Yapılmıştır	10
1.9. Yatırım Fonları veya Ortaklıkları Kazançlarının Kurumlar Vergisi İstisnasından Yararlanması Taşınmazlardan Elde Edilen Kazancın Yüzde 50’sinin Dağıtım Şartına Bağlanmıştır	12
1.10. Kar Dağıtım Şartını Sağlayamadığı İçin İstisnadan Faydalanamayan Yatırım Fon ve Ortaklıklarından Elde Edilen Kar Payları İçin İştirak Kazancı İstisnasından Faydalanılabilecektir	13
1.11. Kamu Özel İş Birliği Modeli Projelerinde Sözleşmelere Taraf Olan Şirketlerin Kurumlar Vergisi Oranı Yüzde 30 Olarak Belirlenmiştir	13
1.12. Serbest Bölge Kazanç İstisnası İhracatla Sınırlandırılmıştır	13
1.13. Kurumlarda Hasılat Denetimi Getirilmiş Olup Fiili Tespitlere Göre Hesaplanan Hasılattan Daha Düşük Hasılat Beyan Edenler İzaha Davet Edilecektir	14
1.14. 7555 Sayılı Kanunla İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulamasında Önemli Değişiklikler Yapılmıştır	14
1.15. Dernek ve Vakıfların Bazı Gelirleri Dolayısıyla İktisadi İşletme Oluşmayacağına İlişkin Hüküm Süresi Uzatılmıştır	15
1.16. İleri Tarihli Çek Keşide Edilmesi İmkânı 31/12/2028 Tarihine Kadar Uzatılmıştır	16
1.17. 2026 UEFA Avrupa Ligi Finali ve 2027 UEFA Konferans Ligi Finali Müsabakaları ile 2032 UEFA Avrupa Futbol Şampiyonası Organizasyonuna İlişkin Çeşitli Vergisel Kolaylıklar Sağlanmıştır	16
2. TİCARİ KÂRDAN MALİ KÂRA GEÇİŞ	16
2.1. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler ve Diğer İlaveler	16
2.2. Vergiye Tabi Olmayan Gelirler ve Diğer İndirimler	18
3. ZARAR OLSA DAHİ İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER	19
3.1. Beyanname Üzerinde Zarar Olsa veya İstisna Uygulaması Zarara Sebebiyet Verse Dahi 2025 Yılı Beyanname Üzerinde Uygulanabilecek İstisnalar	19
3.2. Yararlanılması Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu İbrazına Bağlı İşlemler	22
3.2.1. Hangi işlemler için YMM Tasdik Raporu ibraz şarttır?	22
3.2.2. Kısmi tasdik şartları nelerdir?	23
3.2.3. Diğer indirimler tasdike tabi midir?	24
3.2.4. Tam tasdik yaptıran mükelleflerde uygulama nasıl olacaktır?	25

3.2.5. Kısmi tasdik raporu getirilen işlemler için 2025 yılına ilişkin olarak tam tasdik yaptırılabilir mi?	25
3.2.6. Rapor teslim süresi	25
4. GEÇMİŞ YIL ZARAR MAHSUBU	26
4.1. Mahsup Hangi Tutarla ve Hangi Sırada Yapılacaktır?.....	26
4.2. Yurt Dışı Zararların Mahsubu	26
4.3. Devir veya Tam Bölünme Yoluyla Devralınan Kurum Zararlarının Mahsubu.....	27
5. KAZANCIN BULUNMASI HALİNDE İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER	27
5.1. Risturnlar	28
5.2. KVK'nın 10 uncu Maddesi ve Bazı Kanunlar Uyarınca Yapılabilecek İndirimler	28
5.3. Özel Kanunlar Uyarınca Kurum Kazancından İndirilebilecek Diğer Bağış ve Yardımlar ..	30
5.4. Diğer İndirim ve İstisnalar	30
5.5. Yatırım İndiriminde Endekslleme	31
6. KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI VE ORANI	31
6.1. İndirimli Matrah ve Oranlar.....	31
6.1.1. Uyumlu Mükelleflere % 5 Vergi İndirimi.....	33
6.1.2. Bölgesel, Büyük Ölçekli ve Stratejik Yatırımlarda İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması	34
6.2. Genel Orana Tabi Matrah ve Genel Oran	36
6.3. İşletmeden Çekilen Enflasyon Farkları	36
6.4. Bilançodaki Vergi Karşılığının Tahakkuk Eden Vergiden Farklı Olması	36
6.5. Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi.....	37
6.5.1. Yurt içi asgari kurumlar vergisinin mükellefleri	37
6.5.2. Asgari kurumlar vergisinin uygulanmayacağı mükellefler	37
6.5.3. Asgari kurumlar vergisi uygulaması ve hesaplaması	38
6.5.4. Asgari kurumlar vergisi matrahından indirilebilecek istisna ve indirimler.....	38
6.5.5. Asgari kurumlar vergisi matrahından indirilemeyen istisna ve indirimler	39
6.5.6. Asgari Kurumlar Vergisinden Mahsup Edilecek Vergiler :	40
7. MAHSUPLAR	41
7.1. Yurt İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler	41
7.2. Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu	42
7.3. Geçici Vergi Mahsubu.....	43
7.4. Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi (GEKSİS).....	44
8. KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN VERİLME ZAMANI	45
9. KURUMLAR VERGİSİNİN ÖDEME SÜRESİ	45
10. KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN GÖNDERİLME ŞEKLİ	45
11. BEYANNAMEYE EKLENECEK BELGELER	45
11.1. Beyannameye Eklenecek Mali Tablolar	45
a. Gerçek Faydalanıcı Bilgisi Bildirimi	46
b. Beyannameye Eklenecek Diğer Belgeler/Ekler veya Doldurulacak Tablolar	46
12. BEYANNAMEYİ İMZALAYAN SM VEYA SMMM'NİN KİMLİK BİLGİLERİ	47

13. BEYANNAME VE EKLERİNİ TASDİK EDEN YMM'İN KİMLİK BİLGİLERİ	47
14. GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞININ KURUMLAR VERGİSİ BEYAN REHBERİ.....	47
EK-1: ÖZEL KANUNLAR UYARINCA İNDİRİME KONU EDİLEBİLECEK VEYA GİDER YAZILABİLECEK BAĞIŞLARA İLİŞKİN TABLO	48
EK-2: "TRANSFER FİYATLANDIRMASI, KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM VE ÖRTÜLÜ SERMAYEYE İLİŞKİN FORM"UN (EK:2) DOLDURULMASINA İLİŞKİN ÖNERİLER.....	49

1. 2025 YILI KURUM VERGİLEMESİNİ ETKİLEYEN VEYA ETKİLEMEMEKLE BİRLİKTE 2025'TE YÜRÜRLÜĞE GİREN ÖNEMLİ DÜZENLEMELER

2025 yılının en önemli düzenlemeleri yurt içi asgari kurumlar vergisinin uygulanmaya başlaması ile enflasyon düzeltmesinin uygulamadan (üç yıl, yetki kullanılırsa 6 yıl) kalkması oldu.

Enflasyon düzeltmesinin ertelenmesi zaten beklenen bir gelişmeydi.

Aşağıda ilgili bölümde detaylı olarak açıklayacağımızı üzere, Danıştay 2025 yılı sona ermeden geçmiş yıl zararlarının asgari kurumlar vergisi matrahından indirilemeyeceği yönündeki tebliğin ilgili bölümlerini iptal ederek çok sayıda uyuşmazlığı peşinen önledi. Eğer bu konudaki kararlar çıkmıyorsa, bu yıla damgasını bu uyuşmazlıklar vuracaktı.

Önceki yıllara nazaran bu yıl ihtirazî kayıtla beyan olasılığının düşeceğini tahmin etmekteyiz.

2025 yılı kurumlar vergisi beyanlarını etkileyen veya etkilememekle birlikte 2025'te yürürlüğe giren önemli düzenlemeler ve uygulamalar aşağıda kısaca özetlenmiştir.

1.1. Kur Korunmalı TL Mevduat, Katılım ve Altın Hesaplarından Elde Edilen Gelirler İçin 2025 Yılında Geçerli İstisnalar

Kurumlar Vergisi Kanununun (KVK) geçici 14 üncü maddesi uyarınca, kurumların istisna kapsamına giren bilançolarda yer alan yabancı paraları, altın hesapları ile işlenmiş ve hurda altın karşılığı altın hesabı bakiyelerini kur korunmalı TL mevduata dönüştürmeleri halinde elde edilecek kazançlara kurumlar vergisi istisnası uygulanmaktadır.

Söz konusu geçici maddenin yedinci fıkrasına göre, bu istisnalar aynı şartlarla bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükelleflerinin elde ettikleri kazançları hakkında da uygulanmaktadır.

KVK'nın geçici 14 üncü maddesinde yapılan süre uzatımları ile istisna uygulamasının 2025 yılında elde edilen gelirlere de uygulanmasına imkân sağlanmıştır.

Buna göre; 7352 sayılı Kanunun 2 nci maddesiyle KVK'ya eklenen geçici 14 maddenin, 7491 sayılı Kanunla değişik;

- **İkinci fıkrası uyarınca**, kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını 30/6/2024 tarihine kadar dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda oluşan kur farkı kazançlarının, geçici vergi dönemi sonu değerlemesiyle Türk lirasına çevrildiği tarih arasına isabet eden kısmı ile dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır.
- **Üçüncü fıkrası uyarınca**, kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan altın hesabı ile bu tarihten sonra açılacak işlenmiş ve hurda altın karşılığı altın hesabı bakiyelerini 30/6/2024 tarihine kadar Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm fiyatı üzerinden Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı en az üç ay vadeli Türk lirası

mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda Türk lirasına çevrildiği tarihte oluşan kazançlar ile dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır.

- **Dördüncü fıkrası uyarınca**, kurumların 31/3/2022 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını 30/6/2024 tarihine kadar Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda söz konusu hesapların dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır. Cumhurbaşkanı bu istisnayı 30/6/2024 tarihine kadar her bir geçici vergi veya yıllık hesap dönemleri sonu itibarıyla kurumların bilançolarında yer alan yabancı paralar için ayrı ayrı veya birlikte uygulamaya yetkili olup, 30/6/2022, 30/9/2022, 31/12/2022, 31/3/2023 ve 30/6/2023 tarihli bilançolarda yer alan yabancı paralar itibarıyla uygulamaya yönelik yetkisini kullanmış olup, konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalara Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 19)'nde yer verilmiştir.
- **Beşinci fıkrası uyarınca**, geçici 14 üncü madde kapsamındaki istisnalar 30/6/2024 tarihine kadar vade sonunda yenilenen hesaplara da uygulanır.
- **Dokuzuncu fıkrası uyarınca**, Cumhurbaşkanı yukarıda belirtilen 30/6/2024 tarihini, bitim tarihinden itibaren her defasında altı ayı geçmeyen süreler halinde üç defa uzatmaya, kazanç istisnasını sifıra kadar indirmeye veya kanuni seviyesine kadar artırmaya, istisna oranını; hesap türü, hesapların vadesi ve hesap açılış tarihine göre ayrı ayrı veya birlikte belirlemeye yetkilidir.

1.2. 2025 Yılında Enflasyon Düzeltmesine İlişkin Gelişmeler

1.2.1. 2025 yılında enflasyon düzeltmesinin yapılmaması yönünde yasal düzenleme yapılmıştır

25.12.2025 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 7571 sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda ve 631 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla;

- 2025 hesap dönemi ile geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere 2026 ve 2027 hesap dönemlerinde (kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2026, 2027 ve 2028 yılında biten hesap dönemleri itibarıyla), enflasyon düzeltmesine ilişkin şartların oluşup oluşmadığına bakılmaksızın, mali tabloların enflasyon düzeltmesine tabi tutulmaması,
- Belirlenen dönemleri, geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere, üç hesap dönemine kadar uzatma konusunda Cumhurbaşkanına yetki verilmesi,
- Mükerrer 298. maddenin (Ç) fıkrasında yer alan yeniden değerlendirme uygulaması açısından, enflasyon düzeltmesi yapılmayacağı belirtilen dönemlerin (yetki kapsamında uzatılan dönemler dahil) enflasyon düzeltmesi şartlarının gerçekleşmediği dönem olarak kabul edilmesi,

hükme bağlanmıştır.

Bu hüküm 25/12/2025 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu nedenle 2025 yılı için enflasyon düzeltmesi yapılmamıştır. Ancak devir, tam bölünme, tasfiye/iflas ve hesap dönemi değişikliği nedenleriyle, 25.12.2025 tarihinden önce kapanan kıst hesap dönemleri için verilecek kurumlar vergisi beyannamelerinin, enflasyon düzeltmesi yapılan mali tablolar üzerinden verilmiş olması gerektiğini düşünüyoruz. Zira enflasyon düzeltmesini kaldıran yukarıdaki düzenleme, 25.12.2025 tarihinde yürürlüğe girmiş olup, bu tarihten önce kapanan kıst dönemler için geçerli olamaz. Bu konuyla ilgili kapsamlı değerlendirmelerimizi, ortaklarımızdan Haluk Erdem'in "[Enflasyon düzeltmesinin ertelenmesi, kıst dönem kurumlar vergisini nasıl etkiler?](#)" başlıklı makalesinden bulabilirsiniz.

1.2.2. Yapılmakta olan yatırımlarla ilgili enflasyon düzeltmesi farklarının izlendiği özel fonlar hesabındaki tutarların vergisel durumu

Bilindiği gibi, yapılmakta olan yatırımlar enflasyon düzeltmesine tabidir. Bu düzeltme işlemi sonucunda hesaplanan enflasyon kazançları üzerinden 2024 yılında vergi ödenmesi gereğinin yoğun olarak tartışılması nedeniyle bu işlemin yarattığı haksız durumu gidermek amacıyla 30 Ekim 2024 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 7529 Sayılı Kanun'la, enflasyon düzeltmesinin yarattığı vergileme etkisini ertelemek amacıyla;

- Yapılmakta olan yatırımlar üzerinden hesaplanan enflasyon kazançlarının hesaplandığı dönemde **gelir yazılmaması**,

- Bu tutarların pasifte özel bir fon hesabına alınması ve aktifleştirildiği yıl dahil olmak üzere **beş yılda ve beş eşit taksitte dönem kazancının tespitinde dikkate alınması** hükme bağlanmıştır.

Bu düzenlemeye ilişkin uygulamanın nasıl yapılacağı konusunda ciddi tereddütler yaşanması nedeniyle Hazine ve Maliye Bakanlığı geç de olsa 9/2/2026 tarihinde nihayet bu uygulamaya ilişkin bazı hususları açıklamak amacıyla [196/2026-2 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirkülerini](#) yayımlamıştır.

Bu Sirküler ile yapılan en önemli açıklama, yapılmakta olan yatırımlar hesabının enflasyon düzeltmesi farklarının izlendiği özel fonlar hesabındaki tutarların 2025 yılı endekslemesinde 2025 yılı yeniden değerlendirme oranı olan %25,49 oranının kullanılacağı belirtilmiş olmasıdır.

Bu Sirkülerde yapılan açıklamalarla ilgili kapsamlı değerlendirmelerimizi, [2026/026 sayılı Sirkülerimiz](#) ile ortaklarımızdan Erdoğan Sağlam'ın "[Maliye'den beklentilere cevap: Enflasyon kazançlarında yeniden değerlendirme uygulaması nasıl yapılacak?](#)" başlıklı makalesinden bulabilirsiniz.

1.3. Kurumlar Vergisi Mükellefleri İçin Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi İhdas Edilmiştir

7524 sayılı Kanununun 36 ncı maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na "Yurt içi asgari kurumlar vergisi" başlıklı 32/C maddesi eklenmiştir.

Yapılan bu düzenlemeye göre, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32 ve 32/A maddeleri hükümleri dikkate alınarak hesaplanan kurumlar vergisi; indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %10'undan az olmayacaktır.

Maddede yer alan indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancı ibaresi, hesap dönemi sonundaki ticari bilanço karına kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesiyle bulunan tutarı ifade etmektedir.

Yapılan değişiklik sonrasında mükellefler değişiklik öncesindeki gibi kurumlar vergisi hesaplayacak ve bu şekilde hesaplanan vergi tutarı, getirilen yurt içi asgari kurumlar vergisi düzenlemesine göre indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %10'undan az olamayacaktır. Yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplamasında Kanun'da belirlenen bazı indirim ve istisnalar dikkate alınmayacaktır.

Yurt içi asgari kurumlar vergisi, geçici vergi dönemleri için de uygulanacak olmakla beraber, ilk defa faaliyete başlayan kurumlar hakkında faaliyete başlanılan hesap döneminden itibaren üç hesap dönemi boyunca uygulanmayacaktır.

Yurt içi asgari kurumlar vergisi oranını; 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 ise Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Düzenleme **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 (2 Ağustos 2024'te) yürürlüğe girmiştir.

Bu düzenleme ile ilgili detaylı açıklamalar aşağıda ilgili bölümünde yer almaktadır.

1.4. Geçmiş Yıl Zararlarının Asgari Yurt İçi Kurumlar Vergisi Matrahından İndirimi Konusundaki Gelişmeler

2025/38 sayılı Sirkülerimizde açıklandığı üzere, Danıştay 3. Dairesi **oybirliği** ile vermiş olduğu 10/02/2025 tarih ve 2024/5700 sayılı Kararı ile geçmiş yıl zararlarının yurt içi asgari kurumlar vergisi matrahından indirilemeyeceğine ilişkin tebliğ düzenlemelerinin yürütmesini durdurmuştu.

Bu konuda 2025 yılında yaşanan gelişmeler aşağıda sıralanmıştır:

- Danıştay 3. Dairesi'nin yürütmenin durdurulması kararına karşı Hazine ve Maliye Bakanlığının yaptığı itiraz, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından, yürütmenin durdurulması kararında belirtilen gerekçelerle ve **oy çokluğuyla** reddedilmiştir (Danıştay VDDK'nın 09.04.2025 tarih ve İtiraz No:2025/3 sayılı Kararı).

- Danıştay 3. Dairesi 25.11.2025 tarihli ve E.2024/5700, K.2025/4831 sayılı Kararı ile, tebliğin geçmiş yıl zararlarını ilgilendiren kısımlarının iptaline karar vermiştir.

Bu nedenle, 2025 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanacak asgari kurumlar vergisi matrahlarından geçmiş yıl zararları indirilebilecektir.

1.5. Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında 1 Seri No.lu Tebliğ'de Bazı Değişiklikler Yapılmıştır

28 Aralık 2024 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan ve aynı gün yürürlüğe giren [Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliğ \(Seri No: 1\)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ \(Seri No: 6\)](#) ile vakıflara vergi muafiyeti tanınması ve bunun sürdürülmesine yönelik düzenlemeler içeren Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında 1 Seri No.lu Tebliğ'de bazı değişiklikler yapılmıştır.

Bir husus hariç içerikte fazla bir değişiklik yapılmadığı, bölümler arasında kaydırmalar olduğu görülmektedir.

Önemli değişiklik ise 1 Seri No.lu Tebliğin mevcut "3.3. Fon oluşturulması" başlıklı bölümüne aşağıdaki paragraflar eklenmiş olmasıdır:

"Diğer taraftan, vakfın mevcut mal varlığından ve bağışlardan elde edilen, süreklilik arz eden ve vakıf amaçları için kullanılan mutad gelirleri haricinde arızı olarak, son iki yıllık mutad gelir tutar ortalamasının yüzde ellisini aşacak şekilde, bir gelir elde edilmesi halinde, bu gelirin elde edildiği yılda özel bir hesapta izlenmesi ve beş yıl içinde vakfın amaçları doğrultusunda harcanması veya gelir getirici mal varlığını arttırmaya yönelik gayrimenkul ve iştirak hissesi alımında kullanılması ya da iktisadi işletmeye sermaye konulması mümkündür.

Özel hesapta takip edilen söz konusu gelirler ve nemaları; vakıf amaçlarına yönelik harcandığında, harcanan kısım, ilgili yılda gelir hesaplarına dahil edilir, gelir getirici mal varlığını arttırmaya yönelik gayrimenkul ve iştirak hissesi alımında kullanıldığı ya da iktisadi işletmeye sermaye konulduğu durumlarda ise amaca yönelik harcama oranının tespitinde gelir olarak dikkate alınmaz."

2025 yılını da ilgilendiren bu değişiklikler 2025/24 sayılı Sirkülerimizde detaylı bir şekilde açıklanmış bulunmaktadır.

1.6. Finansman Gideri Kısıtlaması 2025 Yılında da Uygulanmaya Devam Edecektir

Bilindiği gibi, Gelir Vergisi Kanununun 41/9 uncu maddesine göre, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Cumhurbaşkanınca kararlaştırılan kısmı gelir vergisi matrahından indirilemez.

Cumhurbaşkanınca kısıtlama oranı belirlenmediği için finansman gider kısıtlaması 2021 yılına kadar uygulanmamıştı.

Cumhurbaşkanı bu yetkisini 4/2/2021 tarihli ve 31385 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 3/2/2021 tarihli ve 3490 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla kullanmış olduğundan, 1/1/2021 tarihinden itibaren finansman gider kısıtlaması uygulanmaya başlanmıştır.

2025 yılı için de finansman gider kısıtlaması uygulanmaya devam edilecektir.

Dolayısıyla, yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşmış olan, bilanço usulüne tabi kurumlar vergisi mükelleflerinin, aşan kısım sınırlı olmak üzere, yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan

gider ve maliyet unsurları toplamının %10'luk kısmı, kurum kazancının tespitinde Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (KKEG) olarak dikkate alınacaktır.

Ayrıca, öz kaynak tutarını aşan yabancı kaynaklara ilişkin olarak faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurlarından, yatırımın maliyetine eklenmiş olan yabancı kaynaklardan doğan gider ve maliyet unsurları ise %10'luk bu kısıtlamaya tabi tutulmayacaktır.

Uygulama detayları Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 18)'de yer almaktadır.

Konu hakkında bu yıl yaşanan önemli bir gelişme, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 25.09.2025 tarih ve 38418978-125[6-2023/4]-542301 sayılı özelgesiyle geçici vergi dönemleri dahil olmak üzere finansman gider kısıtlamasının kurumlar vergisi karşılığı ayrılmadan önceki yabancı kaynak/özkaynak oranına göre tespit edileceğine dair görüşü olmuştur. Bu isabetli görüşe göre kurumlar vergisi karşılığı hesaplamada yabancı kaynak olarak dikkate alınmayacaktır.

Finansman gider kısıtlaması halen çok yoğun tartışmalara ve vergi incelemelerine konu olmaktadır. Maalesef açılan davaların önemli bir kısmında Maliye lehine yargı kararları verilmektedir. Bu konuya ilişkin tebliğin yeniden gözden geçirilmesinin gerekli olduğunu düşünüyoruz.

1.7. Teknopark ve Ar-Ge/Tasarım Merkezlerinde Uzaktan Çalışma Oranı

Bilindiği gibi, 7263 sayılı Kanunla teknoloji geliştirme bölgeleri ile Ar-Ge ve tasarım merkezlerinde **gelir vergisi stopaj teşvikine** konu edilen toplam çalışma sürelerinin % 20'sini aşmamak kaydıyla ilgili personelin, bölge/merkez dışında geçirdikleri süreler de gelir vergisi stopajı teşviki kapsamına alınmıştır. Ayrıca, Cumhurbaşkanına %20 olan dışarıda çalışma oranını, %75'e kadar arttırma yetkisi verilmiştir.

Cumhurbaşkanı söz konusu yetkisini kullanarak önce bu oranı %50'ye, sonra % 75'e yükseltmiş, son olarak ise 7440 sayılı Kanunla, 5746 sayılı Kanunun 3 üncü maddesi ve 4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesinde Cumhurbaşkanına verilen yetkinin kapsamı genişletilerek, meslek gruplarına göre de uzaktan çalışma oranını belirleme ve uzaktan çalışma sürelerini %100'e kadar arttırma yetkisi verilmiştir.

Bu yetkiye istinaden Cumhurbaşkanınca 7103 sayılı Kararla; söz konusu oranın, mahiyeti Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca belirlenecek bilişim personeline 1/04/2023-31/12/2023 tarihleri arasında (bu tarihler dahil) %100, bunlar dışındaki personele ise 31/12/2023 tarihine kadar (bu tarih dahil) %75 olarak uygulanmasına karar verilmiştir. Bakanlık daha sonra bu kapsamdaki bilişim personelinin tanımlayan duyuruyu yayımlamıştır.

Bu defa, 9368 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla; söz konusu oran, 31.12.2025 tarihine kadar mahiyeti Bakanlıkça belirlenen/belirlenecek bilişim personeline %100, diğer personele ise %75 olarak uygulanmaya devam etmiştir.¹

1.8. Ar-Ge İndirimi ve Teknokent İstisnasından Faydalananların Fon Ayırma ve Yatırım Yapma Yükümlülüklerine İlişkin Had ve Sınırlarda Değişiklik Yapılmıştır

Bilindiği gibi 7263 sayılı Kanunla, 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 3 üncü maddesine eklenen 14 üncü

¹ 10766 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile bu süre 31/12/2026 tarihine kadar (bu tarih dahil) uzatılmıştır.

fıkra ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa eklenen ek 3 üncü maddeyle, anılan Kanunlar kapsamında indirim ve/veya istisna kazanç elde edenlere yönelik fon ayırma ve bazı menkul kıymetlere yatırım yapma zorunluluğu getirilmiştir.

Getirilen bu düzenlemeler; anılan Kanunlar kapsamında Ar-Ge ve tasarım indiriminden yararlanan ve/veya bu bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde yararlandıkları Ar-Ge ve tasarım indirimi ile teknopark istisnası tutarının 1.000.000 TL'nin üzerinde olması halinde yararlandıkları indirim tutarının %2'si kadar bir tutarı (yıl bazında 20.000.000 TL'nı geçmemek üzere), ilgili beyannameye ait tahakkuku aldıkları tarih itibariyle ilgili yıl karından ayırıp öz varlık hesapları içinde bir fon hesabına aktarmaları ve bu tutarla bu fonun oluşturduğu yılın sonuna kadar Türkiye'de yerleşik girişimcilere yatırım yapmak üzere kurulmuş girişim sermayesi yatırım fonu payı satın almaları veya girişim sermayesi yatırım ortaklıkları ya da 4691 sayılı Kanun kapsamındaki kuluçka merkezlerinde faaliyette bulunan girişimcilere sermaye olarak koymaları zorunluluğunu öngörmektedir.

Bu zorunluluk, 2021 yılı (özel hesap dönemine tabi olanlarda 2022 yılında biten özel hesap dönemi) kurumlar vergisi beyannamesinde beyan edilen indirim ve istisnalarla birlikte başlamıştır.

Getirilen bu düzenlemelerle ilgili açıklamalarımıza 2021/036 ve 2022/029 sayılı Sirkülerlerimizde yer verilmiştir.

16.12.2023 tarihli ve 32401 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 7953 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla, bu düzenlemelerde yer alan oran ve tutarlar 1.1.2024 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere aşağıdaki şekilde yeniden belirlenmiştir:

* Yıllık beyanname üzerinden yararlanılan en az indirim/istisna tutarı 1.000.000 TL'den 2.000.000 TL'ye artırılmıştır.

* Bu tutar üzerinden pasifte geçici bir hesaba aktarılacak tutar %2 den %3'e yükseltilmiştir.

* Yıllık bazda aktarılması gereken tutar yükümlülüğünün sınırı 20.000.000 TL'den 100.000.000 TL'ye çıkarılmıştır.

Bu defa, 31.12.2025 tarihli ve 33124 (5. Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan [10803 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla](#), 7953 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı yürürlükten kaldırılarak, bu düzenlemelerde yer alan oran ve tutarlar 1.1.2026 tarihinden itibaren verilecek beyannamelerde geçerli olmak üzere aşağıdaki şekilde yeniden belirlenmiştir:

- Yıllık beyanname üzerinden yararlanılan en az indirim/istisna tutarı, 7953 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla belirlenen 2.000.000 TL'den 5.000.000 TL'ye artırılmıştır.
- Bu tutar üzerinden pasifte geçici bir hesaba aktarılacak tutar, 7953 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla belirlendiği haliyle %3 olarak korunmuştur.
- Yıllık bazda aktarılması gereken tutar yükümlülüğünün sınırı, 7953 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla belirlendiği haliyle 100.000.000 TL olarak korunmuştur.

İlgili tutar ve oran sınırları ilgili yasal düzenlemeler, önceki Cumhurbaşkanlığı Kararı ve yeni Cumhurbaşkanlığı Kararına göre aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

	İlgili Kanun (5746/4691)	Eski Cumhurbaşkanlığı Kararı (7953)	Yeni Cumhurbaşkanlığı Kararı (10803)
Asgari indirim/istisna tutarı	1 milyon TL	2 milyon TL	5 milyon TL
Fon yükümlülüğü	%2	%3	%3
Azami fon tutarı	20 milyon TL	100 milyon TL	100 milyon TL

10803 Cumhurbaşkanlığı Kararı 1/1/2026 tarihinde yürürlüğe girdiğinden, bu yeni oran ve tutarlar ilk olarak **2025 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde yararlanılacak Ar-Ge ve tasarım indirimi ile teknokent istisnası için uygulanacaktır.**

1.9. Yatırım Fonları veya Ortaklıkları Kazançlarının Kurumlar Vergisi İstisnasından Yararlanması Taşınmazlardan Elde Edilen Kazancın Yüzde 50'sinin Dağıtım Şartına Bağlanmıştır

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-d maddesi uyarınca Türkiye'de kurulu yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları kurumlar vergisinden müstesnadır.

7524 sayılı Kanunun 32'nci maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde yapılan değişikliklerle, **1/1/2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere**, bu istisnadan faydalanabilmesi için fon ve ortaklıkların (emeklilik yatırım fonları hariç) sahip oldukları taşınmazlardan elde ettikleri kazançların en az %50'sinin, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı izleyen ikinci ayın sonuna kadar kâr payı olarak dağıtılması şartı getirilmiştir.

Bu konuda yaşanan tartışmaları ortaklarımızdan Haluk Erdem "["Gayrimenkul yatırım ortaklıklarının istisnadan yararlanabilmesi için kârın yarısını dağıtmasına ilişkin kuralla ilgili yaşanan sorunlar"](#) başlıklı makalesinde ayrıntılı bir şekilde değerlendirmiştir.

Kar dağıtım şartını sağlayan ve söz konusu istisnadan faydalanan yatırım fon ve ortaklıklarından elde edilen kar payları kurumlar tarafından KVK'nın 5/1-a maddesi kapsamında iştirak kazancı istisnasına konu edilemeyecektir.

Belirlenen süre içerisinde belirtilen orana kadar kârın ortaklara dağıtılmaması durumunda, istisnadan faydalanılması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.

Kazancın kanunda öngörülen süreden sonra dağıtılması halinde de istisnadan yararlanılamayacaktır.

Yatırım fon ve ortaklıklarının vergilenmesine ilişkin olarak yapılan bu değişiklikler hakkında [1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair 23 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde](#) ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.

1.10. Kar Dağıtım Şartını Sağlayamadığı İçin İstisnadan Faydalanamayan Yatırım Fon ve Ortaklıklarından Elde Edilen Kar Payları İçin İştirak Kazancı İstisnasından Faydalanılabilecektir

7524 sayılı Kanunun 32 nci maddesiyle KVK'nın iştirak kazançlarını düzenleyen 5/1-a maddesinde yapılan değişiklikle, söz konusu bentte yer alan "elde edilen" ibaresi, "elde edilen, (d) bendindeki istisnadan yararlanamayan fon ve ortaklıklardan elde edilenler hariç," şeklinde değiştirilmiştir.

Bu suretle %50 kar dağıtım şartını sağlayamadığı için kurumlar vergisi istisnasından yararlanamayan yatırım fon ve ortaklıklarından elde edilen kar payları için elde eden kurumlara iştirak kazancı istisnasını uygulama imkânı tanınmıştır.

Bu düzenleme 1/1/2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Bu konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalar ve örnekler 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair 23 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yer almaktadır.

1.11. Kamu Özel İş Birliği Modeli Projelerinde Sözleşmelere Taraf Olan Şirketlerin Kurumlar Vergisi Oranı Yüzde 30 Olarak Belirlenmiştir

7524 sayılı Kanunun 35'inci maddesiyle, KVK'nın 32 nci maddesinde yapılan değişiklikle, 3996 sayılı Kanuna göre yap-işlet-devret modeli çerçevesinde gerçekleştirilen projeler ile 6428 sayılı Kanuna göre kamu özel iş birliği modeli çerçevesinde yürütülen projelerde faaliyette bulunan kurumların tüm kazançları üzerinden hesaplanması gereken kurumlar vergisi oranı %30 olarak belirlenmiştir.

Düzenleme, **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 (2 Ağustos 2024'te) yürürlüğe girmiştir.

1.12. Serbest Bölge Kazanç İstisnası İhracatla Sınırlandırılmıştır

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendi uyarınca, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançlar gelir veya kurumlar vergisinden istisna idi.

7524 sayılı Kanunun **1.1.2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere** yayımı tarihinde yürürlüğe giren 24 üncü maddesi ile, söz konusu maddede yer alan "imal ettikleri ürünlerin" ibaresi "imal ettikleri ürünlerin yurt dışına" şeklinde değiştirilerek istisnanın sadece bölgede imal edilen malların yurt dışına satışından doğan kazançlar için uygulanması sağlanmıştır.

Bu değişiklik uyarınca 2025 ve izleyen hesap dönemlerinde serbest bölgelerde faaliyette bulunan imalatçıların, bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarda istisna sınırlandırılmakta, bunların imal ettikleri malların sadece yurt dışına gönderilen kısmından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamında değerlendirilmekte ve yurt içine gönderilen mallardan elde ettikleri kazançlar ise istisna kapsamı dışında bırakılmaktadır.

Bu düzenlemeye ilişkin ayrıntılı açıklamalar ve örnekler 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair 23 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yer almaktadır.

1.13. Kurumlarda Hasılat Denetimi Getirilmiş Olup Fiili Tespitlere Göre Hesaplanan Hasılattan Daha Düşük Hasılat Beyan Edenler İzaha Davet Edilecektir

7524 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununun yeniden düzenlenen ve **1.1.2025 tarihinde yürürlüğe giren** mülga 69 uncu maddesi ile ticari ve mesleki kazançları nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlarla kurumlar vergisi mükelleflerinin hasılatlarına yönelik düzenli şekilde (bir ayda 3'ten, bir takvim yılında 12'den az olmamak kaydıyla) yapılabilecek yoklamalar sonucu tespit edilecek günlük hasılat tutarları ortalamasından hareketle aylık hasılat tutarı hesaplanması hükme bağlanmıştır.

Bu şekilde tespit edilecek aylık hasılat tutarlarının toplamı, tespit yapılan ay sayısına bölünerek aylık ortalama hasılat tutarı belirlenecektir. Aylık ortalama hasılat tutarı, faaliyette bulunulan ay sayısı ile çarpılmak suretiyle de mükelleflerin ilgili yılın hasılatları bulunacaktır.

Bulunacak hasılat tutarları ile mükelleflerin faaliyette buldukları döneme ilişkin beyan ettikleri hasılat tutarları karşılaştırılacak ve karşılaştırma sonucu bulunan farkın yüzde 20'den fazla olması durumunda, mükellefler, Vergi Usul Kanununda yer alan "izaha davet müessesesi" kapsamında izaha davet edileceklerdir.

Gereğede bu düzenleme, ticari veya serbest meslek faaliyetleri yönünden mükellefiyeti bulunan gelir vergisi mükellefleri ile kurumların gerçek hasılatlarının tespitine yönelik olarak ihdas edilen yeni bir "vergi güvenlik müessesesi" olarak takdim edilmiş bulunmaktadır.

Bazı sektörlerde fiili tespitlere 2025 yılı başından itibaren başlanmıştır.

1.14. 7555 Sayılı Kanunla İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulamasında Önemli Değişiklikler Yapılmıştır

7555 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda ve 635 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 18 inci maddesiyle, Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinde düzenlenen indirimli kurumlar vergisi uygulamasında çok önemli değişiklikler yapılmıştır.

Söz konusu yasal değişikliklere ilişkin açıklamalarımız **2025/053 sayılı Sirkülerimizde** yapılmıştır.

Bu değişikliklere ilişkin olarak 04.09.2025 tarihli ve 33007 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair

Tebliğ (Seri No: 24)'e ilişkin açıklamalarımız ise **2025/59 sayılı Sirkülerimizde** yer almaktadır.

1.15. Dernek ve Vakıfların Bazı Gelirleri Dolayısıyla İktisadi İşletme Oluşmayacağına İlişkin Hükümün Süresi Uzatılmıştır

7566 sayılı Kanunun 29 uncu maddesiyle 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 2 inci maddesinin birinci fıkrasında yer alan “31/12/2025” ibaresi “31/12/2035” şeklinde değiştirilmiştir. Böylece;

- **Dernek veya vakıflarca elde edilen kesinti suretiyle vergilendirilmiş** kira gelirleri ile menkul kıymet ve faiz gelirleri ile,
- Millî Eğitim Bakanlığına bağlı okullardaki atölye ve uygulama birimleri ile çıraklık ve halk eğitim merkezlerindeki uygulama birimlerine bağlı döner sermaye işletmelerinin gelirleri nedeniyle,

İktisadi işletme oluşmuş sayılmayacağına yönelik düzenlemenin uygulama süresi 10 yıl süre ile (yani 31/12/2035 tarihine kadar) uzatılmıştır.

Ortaklarımızdan Erdoğan Sağlam 11 Eylül 2020 tarihli [makalesinde](#) açıkladığı üzere, geçmişte dernek veya vakıf şeklinde yapılandırılan özel emekli ve yardım sandıkları vergi incelemesine tabi tutulmuş ve haksız bir şekilde, ticari faaliyette buldukları yani elde ettikleri gelirler dolayısıyla bir “*iktisadi işletme*” olduğu iddia edilerek iktisadi işletme adına büyük rakamlarda cezalı vergi tarhiyatları yapılmış ve sürekli mükellefiyet tesis ettirilmişti.

Daha sonra bu sorun Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 2. madde ile 01/1/2008 - 31/12/2015 tarihleri arasında, **dernek veya vakıflar ile vergi uygulamalarında dernek veya vakıf olarak değerlendirilen kurum ve kuruluşlarca** elde edilen Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin (5) numaralı bendi ve geçici 67. maddesi kapsamında **stopaj yoluyla vergilendirilmiş** kazanç ve iratlar dolayısıyla **iktisadi işletme oluşmuş sayılmayacağı** hükme bağlanmak suretiyle geçici olarak çözüme kavuşturulmuştu.

Uygulamanın süresi en son 31/12/2025 tarihine kadar uzatılmıştı.

Bu defa süre 10 yıl daha uzatıldı. Yukarıda bahsedilen yazıda belirtildiği üzere, geçici madde ile süreleri devamlı uzatmak yerine, stopajlı-stopajsız gelir ayrımı yapılmaksızın dernek ve vakıflarca elde edilen bu tip pasif nitelikte gelirlerin “*iktisadi işletme oluşturmayacağı*” konusunun kalıcı olarak çözülmesi gerekir. Sürenin 20 yıla yakın uzatılması bu konuda Maliyenin de vergi uygulamasını haksız gördüğünün göstergesidir.

1.16. İleri Tarihli Çek Keşide Edilmesi İmkânı 31/12/2028 Tarihine Kadar Uzatılmıştır

7566 sayılı Kanununun 31. maddesiyle 5941 sayılı Çek Kanununun geçici 3. maddesinin beşinci fıkrasında yer alan “31/12/2025” ibaresi “31/12/2028” şeklinde değiştirilerek, üzerinde yazılı bulunan düzenleme tarihinden önce çeklerin ödenmek üzere muhatap bankaya ibrazının geçersiz sayılmasına ilişkin düzenlemenin süresi 3 yıl daha uzatılmıştır.

Bu değişikliğe bağlı olarak alınan ve verilen vadeli çeklerde normalde yapılamayan reeskont uygulamasının süresi de 2028 yılı sonuna kadar düzenlenen çekler için kendiliğinden uzamıştır.

1.17. 2026 UEFA Avrupa Ligi Finali ve 2027 UEFA Konferans Ligi Finali Müsabakaları ile 2032 UEFA Avrupa Futbol Şampiyonası Organizasyonuna İlişkin Çeşitli Vergisel Kolaylıklar Sağlanmıştır

7566 Sayılı Kanunla 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa aşağıdaki geçici madde eklenerek, 2026 UEFA Avrupa Ligi Finali ve 2027 UEFA Konferans Ligi Finali müsabakaları ile 2032 UEFA Avrupa Futbol Şampiyonası organizasyonuna ilişkin çeşitli vergisel kolaylıklar getirilmiştir:

“GEÇİCİ MADDE 18- (1) 2026 UEFA Avrupa Ligi Finali ve 2027 UEFA Konferans Ligi Finali müsabakalarının Türkiye’de oynanması ile 2032 UEFA Avrupa Futbol Şampiyonasının Türkiye’de düzenlenmesine ilişkin olarak Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla Avrupa Futbol Federasyonları Birliği (UEFA) ile işyeri, kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan katılımcı takımlar ve organizasyonda görevli tüzel kişiler gelir ve kurumlar vergisinden muaftır. Bu muafiyet, tevkif yoluyla alınan vergileri de kapsar. UEFA Türkiye Ofisinin bu müsabakalar ve Şampiyona kapsamında elde ettiği gelirler dolayısıyla iktisadi işletme oluşmuş sayılmaz.”

Bu geçici madde 19.12.2025 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

2. TİCARİ KÂRDAN MALİ KÂRA GEÇİŞ

Bilindiği gibi kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde, ticari bilançoda yer alan vergi öncesi kurum kazancı (ticari bilanço kâr veya zararı) tutarından hareket edilerek vergi hesaplanır. Ancak ticari esaslara göre çıkarılan ticari bilançolarda yer alan kurum kazancı vergisel standartlardan çeşitli nedenlerle farklı olabilir. Bu farklılıkların beyanname üzerinde matraha eklenerek veya matrahtan düşülerek düzeltilmesi, yani vergi mevzuatına uygun hale getirilmesi gerekir.

2.1. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler ve Diğer İlaveler

Yaygın olarak karşılaşılan kanunen kabul edilmeyen giderler ile diğer ilavelere örnekler aşağıdaki gibidir:

- Kıdem tazminatı karşılığı,
- VUK hükümlerine uygun olmayan reeskontlar,

- VUK hükümlerine uygun olmayan diğer karşılıklar,
- Ödenmemiş SGK primleri,
- Tahakkuk esasına aykırı olarak bu yıla dahil edilmiş giderler,
- Dönemsellik ilkesine aykırı olarak bu yıla dahil edilmiş giderler,
- Belgesiz giderler (İhracat giderleri dahil)²,
- Binek oto motorlu taşıt vergileri,
- Binek oto kira giderlerinin yasal sınırı aşan kısmı,
- Binek oto kullanım giderlerinin %30'u,
- Özel iletişim vergisi,
- Cezalar, gecikme zamları, gecikme faizleri, pişmanlık zamları, tecil faizleri,
- Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar,
- Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler,
- İndirimi kabul edilen ve edilmeyen tüm bağışlar (gider olarak dikkate alınan gıda bankacılığı kapsamındaki bağışlar hariç),
- Kontrol edilen yabancı kurum (CFC) kazançları,
- Kanunen kabul edilmeyen tazminatlar,
- İstisna kazançlara ilişkin giderler ve istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararlar,
- Finansman gider kısıtlaması kapsamında hesaplanan finansman giderleri,
- ATİK dışındaki kıymetlerin satışında 2023 enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan zararlar,
- Sair kanunen kabul edilmeyen giderler ve diğer ilaveler.

Bilindiği gibi, kurumlar vergisi beyannamesinde bazı değişiklikler yapılarak, kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin bir tablo ilave edilmiş ve bazı gider tutarlarının bildirilmesi talep edilmiştir. Bu tabloda yer almayan gider türleri en altta "Diğer" satırında topluca bildirilecektir. Söz konusu tablo aşağıda bilgilerinize sunulmuştur.

² GVK'nın 40/1 inci maddesinde düzenlenmiş bulunan binde 5 götürü gider uygulaması 7491 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, 1 Ocak 2024 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere yürürlükten kaldırıldığından, 2023 yılında elde kazançlar için son kez uygulanmıştır.

KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER	
Giderin Türü	Tutar
KVK m.11 hükümlerine göre kabul edilmeyen indirimler (KVK m.11/1-i finansman gider kısıtlaması hariç)	
KVK m.11 hükümlerine göre kabul edilmeyen indirimler (KVK m.11/1-i finansman gider kısıtlaması)	
VUK hükümlerine aykırı olarak ayrılan karşılıklar	
VUK hükümlerine aykırı olarak ayrılan reeskontlar	
VUK hükümlerine aykırı olarak ayrılan amortismanlar	
5510 sayılı Kanun m.88 kapsamındaki kanunen kabul edilmeyen giderler	
Bağış ve yardımlar	
GVK m.75 uyarınca yönetim kurulu üyelerine ödenen kar payları	
KDV Kanunu m.30/d uyarınca indirilemeyen KDV tutarı	
6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu uyarınca gider yazılan özel iletişim vergisi	
MTV Kanunu m.14 uyarınca gider kaydedilen MTV'ler	
İstisna faaliyetlerden/işlemlerden doğan zararlar	
GVK m.40 uyarınca KKEG yapılması gereken binek oto, amortisman ve kira giderleri	
7326 sayılı Kanun kapsamında oluşan KKEG	
7440 sayılı Kanun kapsamında oluşan KKEG	
Sponsorluk harcamaları (Profesyonel spor dalları)	
Sponsorluk harcamaları (Amatör spor dalları)	
Emisyon prim kazancı (KVK m.5/1-ç)	
Diğer	

2.2. Vergiye Tabi Olmayan Gelirler ve Diğer İndirimler

Beyannamenin ayrı bir satırında, “6491 sayılı Türk Petrol Kanununun Mad.12/5 kapsamında itfa payı olarak addolunan gelirler” bu özel düzenleme uyarınca kurum kazancından indirim konusu yapılır.

Beynamede 350 kodlu satırda “Diğer İndirimler ve İstisnalar” kapsamında indirim konusu yapılan, vergiye tabi olmayan gelirler ile diğer indirimlere ilişkin yaygın karşılaşılan örnekler aşağıdaki gibidir:

- Daha önce KKEG olarak dikkate alınmış konusu kalmayan karşılıklar,
- Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması hükümleri uyarınca vergi dışı kalan gelirler,
- Malî açıdan gerekli olmayan gelir tahakkukları,
- VUK hükümlerine uygun olmayan reeskont iptalleri,

- Önceki dönemde matraha eklenmiş bulunan kontrol edilen yabancı kurum (CFC) kazançlarından cari dönemde kâr payı olarak dağıtılan kısım,
- Önceki dönemlerde, ödenmemiş olması nedeniyle KKEG olarak dikkate alınan sosyal sigorta primlerinden cari dönemde ödenenler,
- Gider yazılmamış olan ve genel kurulca onaylanan cari döneme ilişkin personele temettü ikramiyesi,
- Cari dönemde işten ayrılan personele ödenen ve karşılık iptali yoluyla kayda alınan (yani gider yazılmamış olan) kıdem tazminatı,
- Sair vergi dışı gelirler ve diğer indirimler.

3. ZARAR OLSA DAHI İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER

3.1. Beyanname Üzerinde Zarar Olşa veya İstisna Uygulaması Zarara Sebebiyet Verse Dahî 2025 Yılı Beyanname Üzerinde Uygulanabilecek İstisnalar

Bazı kurum kazançları KVK'nın 5 inci maddesi ile kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bazı kazançlar için ise özel kanunlarla kurumlar vergisi istisnası getirilmiştir. Aşağıda, 2025 yılı kurumlar vergisi beyanname üzerinde zarar olsa veya bu istisnaların uygulanması zarara sebebiyet verse dahi uygulanabilecek istisnalar sayılmıştır:

- Tam mükellef kurumlardan elde edilen iştirak kazançları (KVK Md. 5/1-a-1)
- Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları (KVK Md. 5/1-a-2)
- Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları ve katılma paylarının fona iadesinden doğan gelirler ile bu fonların katılma paylarının 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 279 uncu maddesi kapsamında değerlendirilmesinden kaynaklanan değer artış kazançları (KVK Md. 5/1-a-3)³
- Kar dağıtım şartını yerine getiremediği için KVK Md. 5/1-d maddesinde düzenlenen istisnadan yararlanamayan yatırım fon ve ortaklıklarından istisna dışı kazançların dağıtımını suretiyle elde edilen kar payları (KVK Md. 5/1-a)⁴
- Yurt dışı iştirak kazançları (şartlara bağlı olarak kazancın %100'ü veya %50'si) (KVK Md. 5/1-b)
- Tam mükellef anonim şirketlerin yurt dışı iştirak hisseleri satış kazançları (KVK Md. 5/1-c)
- Emisyon primi kazancı (KVK Md. 5/1-ç)⁵

³ 15/7/2023 tarihinden önce iktisap edilmiş diğer yatırım fonu katılma paylarından elde edilen kazançlar için 7456 sayılı Kanunla 19 uncu maddesiyle yapılan değişiklik öncesi Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-a maddesi hükümleri uygulanacaktır.

⁴ 1/1/2025 tarihinden itibaren elde edilen kar payları için uygulanır (7524 sayılı Kanunun 32 nci maddesiyle yapılan düzenleme)

⁵ Bilançoda doğrudan yasal yedek olarak görüldüğünden öncelikle KKEG satırında kurum kazancına ilave edilmesi gerekir.

- Yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları (KVK Md. 5/1-d)⁶
- 15.07.2023 tarihinden önce aktifte yer alan taşınmazların satış kazancının %25'i (KVK Geçici Md.16)
- İştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları ve KVK'nın 5/1-a maddesi kapsamında istisna kazançlarına kaynak oluşturan yatırım fonlarının katılma paylarının satış kazancının %50'si (KVK Md. 5/1-e)⁷
- Bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine borçları nedeniyle kanunî takibe alınmış (5411 Sayılı Bankacılık Kanunu'nun Geçici 32. Maddesine göre yapılan finansal yeniden yapılandırılmalarda kanuni takibe alınmış olma şartı aranmaz) veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı ile bankaların, finansal kiralama ya da finansman şirketlerinin bu şekilde elde ettikleri söz konusu kıymetlerden taşınmazların (6361 sayılı Kanun kapsamında yapılan finansal kiralama işlemlerinde kiracının temerrüdü sebebiyle kanuni takipteki finansal kiralama alacakları karşılığında tarafların karşılıklı mutabakatıyla kiralayanın her türlü tasarruf hakkını devraldığı finansal kiralama konusu taşınmazlar dâhil) satışından doğan kazançların %50'lik, diğerlerinin satışından doğan kazançların %75'lik kısmı (KVK Md. 5/1-f)
- Yurt dışı şube kazançları (KVK Md. 5/1-g)
- Yurt dışı inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanan kazançlar (KVK Md. 5/1-h)
- Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları, özel kreş ve gündüz bakımevleri ile Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Hazine ve Maliye Bakanlığının belirleyeceği usuller çerçevesinde beş hesap dönemi itibarıyla elde edilen kazançlar (KVK Md. 5/1-ı)⁸
- Her türlü taşınır ve taşınmaz malların 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kurumlar tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına satışından doğan kazançlar ve bu kurumlarca söz konusu varlıkların devralındığı kuruma kira süresi sonunda devrinden doğan kazançlar (KVK Md. 5/1-j)

⁶ 7524 sayılı Kanununun 32 nci maddesi ile KVK'nın 5 inci maddesinin birinci fıkrasının ((d) bendine eklenen ve 1/1/2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere yürürlüğe giren paragrafta göre, bu istisnadan faydalanılabilmesi için fon ve ortaklıkların (emeklilik yatırım fonları hariç) sahip oldukları taşınmazlardan elde ettikleri kazançların en az %50'sinin, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı izleyen ikinci ayın sonuna kadar kâr payı olarak dağıtılması şarttır. Bu süre içerisinde belirtilen orana kadar kârın ortaklara dağıtılmaması durumunda, istisnadan faydalanılması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.

⁷ 27.11.2024 tarihinde yürürlüğe giren 9160 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile istisna oranı %75'ten %50'ye düşürülmüştür.

⁸ İstisna, belirtilen okulların, kreş ve gündüz bakımevlerinin ve rehabilitasyon merkezlerinin faaliyete geçtiği hesap döneminden itibaren başlar.

- Her türlü varlık ve hakların, kaynak kuruluşlarca, kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile varlık kiralama şirketlerince bu varlıkların devralındığı kuruma satışından doğan kazançlar (KVK Md. 5/1-k)
- Sınai mülkiyet haklarında istisna (KVK Md. 5/B)
- Serbest bölgelerde elde edilen kazançlar (3218 sayılı Kanun Geç. Md. 3/a)⁹
- Teknoloji geliştirme bölgelerinde elde edilen kazançlar (4691 sayılı Kanun Geçici Md. 2)¹⁰
- Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar (4490 sayılı Kanun)
- 5300 sayılı Kanun kapsamındaki tarımsal ürün senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar (GVK Geç.Md.76)
- Türkiye’de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan buluşlardan sağlanan bazı kazanç unsurlarının % 50’si (KVK Md.5/B)
- 7143 sayılı Kanun kapsamında yurt dışı istisna kazançlar
- Kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını 30/06/2024 tarihine kadar Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda oluşan kur farkı kazançları ile geçici vergi dönemi sonu değerlemesiyle Türk lirasına çevrildiği tarih arasına isabet eden kısmı ile dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar (KVK Geçici Md.14/2)
- Kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan altın hesabı ile bu tarihten sonra açılacak işlenmiş ve hurda altın karşılığı altın hesabı bakiyelerini 30/06/2024 tarihine kadar Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm fiyatı üzerinden Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda Türk lirasına çevrildiği tarihte oluşan kazançlar ile dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar (KVK Geçici Md.14/3)
- Kurumların 31/3/2022 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını 30/6/2024 tarihine kadar tarihine kadar Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda söz konusu hesapların dönem sonu

⁹ 7524 sayılı Kanununun 1.1.2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe giren 24 üncü maddesi ile, söz konusu istisnanın sadece bölgede imal edilen malların yurt dışına satışından doğan kazançlar için uygulanması sağlanmıştır.

¹⁰ Teknoloji geliştirme bölgelerinden elde edilen kazançlarla ilgili olarak kurumlar vergisi beyannamesine bir tablo eklenmiştir. Bu tabloda faaliyet kolu, faaliyette bulunulan teknoloji geliştirme bölgesi ve elde edilen kazançta yer verilecektir.

değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar (KVK Geçici Md.14/4) (Cumhurbaşkanı bu istisnayı 30/6/2024 tarihine kadar her bir geçici vergi veya yıllık hesap dönemleri sonu itibarıyla kurumların bilançolarında yer alan yabancı paralar için ayrı ayrı veya birlikte uygulamaya yetkili olup, bu yetki 30/6/2022, 30/9/2022, 31/12/2022, 31/3/2023 ve 30/6/2023 tarihli bilançolarda yer alan yabancı paralar için kullanılmıştır. Konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalara Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 19)'nde yer verilmiştir.),

- Uluslararası anlaşmalarla sağlanan istisnalar
- Diğer istisna ve indirimler¹¹

3.2. Yararlanılması Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu İbrahimine Bağlı İşlemler

Bilindiği gibi, Vergi Usul Kanununun mükerrer 227 nci maddesinin 1 numaralı bendinde, vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını yeminli mali müşavirlerce (YMM) düzenlenmiş tasdik raporu ibraz şartına bağlamaya Hazine ve Maliye Bakanlığının yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

Ayrıca, söz konusu maddenin 7338 sayılı Kanunla değişik 3 üncü fıkrasında; yararlanılması yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz şartına bağlanan konularda, tasdik raporunun zamanında ibrazının şart olduğu; tasdik raporunun zamanında ibraz edilmemesi halinde, mükellefe tebliğ edilmek şartı ile 60 günlük bir mühlet verileceği; tasdik raporunun bu süre içinde de ibraz edilmemesi halinde mükelleflerin tasdike konu haktan yararlanamayacakları belirtilmiştir. Dolayısıyla, yeminli mali müşavirlerce tasdiki zorunlu olan işlemlerde, tasdik işleminin yaptırılmaması halinde mükellefler tasdike konu haklardan yararlanamayacaklardır.

49 seri nolu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği (RG. 30 Aralık 2025 tarih ve 33123 sayılı) ile gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde yer alan ve YMM tarafından düzenlenen tasdik raporu ibraz şartına bağlanan **istisna, indirim ve uygulamalar** yeniden belirlenmiştir.

Söz konusu Tebliğ 01/1/2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere yayımı tarihinde (30.12.2025) yürürlüğe girdiği için 2025 yılındaki işlemler için de kısmi tasdik raporu düzenleme zorunluluğu bulunmaktadır.

Bu düzenlemeden önce, az sayıda işlem için tasdik raporu ibraz zorunluluğu bulunmaktaydı.

3.2.1. Hangi işlemler için YMM Tasdik Raporu İbrahimine Bağlıdır?

Yeni düzenleme uyarınca, kurumlar vergisi mükelleflerinde belli şartlara bağlı olarak yararlanılması YMM tasdik raporu ibrazına bağlı işlemler aşağıdaki gibidir:

¹¹ E-beyannamenin doldurulmasında sırasında “diğer indirim ve istisnalar”ın, her bir indirim ve istisnanın, hangi mevzuattan veya işlemten kaynaklandığı belirtilecek şekilde ayrı ayrı satırlara yazılması gerekmektedir.

İstisna/İndirim/Uygulama	İlgili Mevzuat
1- Yurtdışı İştirak Kazançları İstisnası	5520 sayılı Kanun (Madde 5/1-b)
2- Yurtdışı İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası	5520 sayılı Kanun (Madde 5/1-c)
3- Emisyon Primi Kazancı İstisnası	5520 sayılı Kanun (Madde 5/1-ç)
4- Gayrimenkul Yatırım Fonları Veya Ortaklıklarının Kazanç İstisnası (Esas Faaliyet Konusu İtibarıyla Gayrimenkul, Gayrimenkul Projeleri Ve Gayrimenkule Dayalı Haklardan Oluşan Portföyü İşletmek Amacıyla Kurulanlar Dışında Kalanların Kazançları Hariç)	5520 sayılı Kanun (Madde 5/1-d/4)
5- Taşınmaz Ve İştirak Hisseleri İle Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri, Rüçhan Hakları İle Girişim Sermayesi Yatırım Fonları Katılma Paylarının Satış Kazancı İstisnası	5520 sayılı Kanun (Madde 5/1-e ve Geçici Madde 16)
6- Yurtdışı İnşaat, Onarım, Montaj Ve Teknik Hizmetler Kazanç İstisnası	5520 sayılı Kanun (Madde 5/1-h)
7- Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna	5520 sayılı Kanun (Madde 5/B)
8- Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden Ve Devrinden Sağlanan Kazanç İstisnası	4490 sayılı Kanun
9- Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazanç İstisnası	3218 sayılı Kanun
10- Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazanç İstisnası	4691 sayılı Kanun
11- Araştırma Altyapılarının Ar-Ge ve Yenilik Faaliyetlerinden Elde Ettikleri Kazançlarda İstisna	3/7/2014 tarihli ve 6550 sayılı Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun
12- Ar-Ge İndirimi	5520 sayılı Kanun (Mülga Madde 10/1-a)
13- Yurtdışına Verilen Yazılım, Mühendislik, Eğitim Ve Sağlık Hizmetleri Kazanç İndirimi	5520 sayılı Kanun (Madde 10/1-ğ)
14- Nakdi Sermaye Artışından Kaynaklanan Faiz İndirimi	5520 sayılı Kanun (Madde 10/1-ı)
15- Kurumlar Vergisi Oranının İndirimli Uygulanması/ İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulanması	5520 sayılı Kanun (Madde 32/6,7,8 ve Madde 32/A)
16- Yerel ve Kıtresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi Uygulanması	5520 sayılı Kanun (Ek Madde 1,2,3,4,5,6,7,8,9,10,11,12,13 ve Geçici Madde 17)
17- Ar-Ge Ve Tasarım İndirimleri	5746 sayılı Kanun
18- Teknogirişim Sermaye Desteği İndirimi	5746 sayılı Kanun
19- Teknokent Sermaye Desteği İndirimi	4691 sayılı Kanun
20- Yatırım İndirimi İstisnası (193 sayılı Kanunun Geçici 61 inci Maddesi Kapsamında Tevkifata Tabi Olmayanlar)	193 sayılı Kanun
21- Yıllık Kurumlar Vergisi Beyannamesinin; "Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna Ve İndirimler" Başlıklı Bölümünde Yer Alan "Diğer İndirimler Ve İstisnalar" İle "Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna Ve İndirimler" Başlıklı Bölümünde Yer Alan "Diğer İndirimler"	5520 sayılı Kanun ile diğer Kanunlar

3.2.2.Kısmi tasdik şartları nelerdir?

Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca, hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan mükelleflerin 2025 yılı ve izleyen hesap dönemlerine, özel hesap dönemine tabi olan mükelleflerin ise 2025 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen özel hesap dönemlerine uygulanmak üzere; mükelleflerin verecekleri kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında beyan ettikleri;

a) Beyannamenin (Beyanname Düzenleme Programı-BDP) "Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler" başlıklı bölümünde yer alan "Diğer İndirimler ve İstisnalar" satırı

ile “Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler” başlıklı bölümünde yer alan “Diğer İndirimler” satırı dışında; beyannamede müstakil satırı bulunan ve ikinci fıkrada sayılan her biri itibarıyla 500 bin Türk Lirasını aşan istisna ve indirimlerinin,

b) (a) bendinde belirtilen her bir istisna ve indirimin, aynı bentte belirlenen tutarı aşmaması ancak birden fazla istisna ve indirim toplamının 1 milyon Türk Lirasını aşması halinde tümünün,

c) Beyannamenin gerek “Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler” başlıklı bölümünde yer alan “Diğer İndirimler ve İstisnalar” satırına, gerekse “Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler” başlıklı bölümünde yer alan “Diğer İndirimler” satırına yazılan tutarın 1 milyon Türk Lirasını aşması ya da bu iki satıra yazılan tutarların toplamının yine aynı tutarı aşması halinde istisna ve indirimlerin tümünün,

ç) (a) ve (c) bentlerinde belirtilen satırlara yazılan tutarların toplamının 1 milyon Türk Lirasını aşması halinde tümünün,

d) 5520 sayılı Kanunun 32 nci maddesinin altı, yedi ve sekizinci fıkraları kapsamındaki kurumlar vergisi oranının indirimli uygulamalarında, yararlanılan toplam vergi indiriminin 200 bin Türk Lirasını aşması halinde tümünün,

e) 5520 sayılı Kanunun 32/A maddesi kapsamındaki indirimli kurumlar vergisi uygulaması ile aynı Kanunun ek 1 ila ek 13 ve geçici 17 nci maddeleri kapsamındaki yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulamasında ise tutar sınırı olmaksızın hesaplanan tutarların, ilgili mevzuat hükümlerine uygun olduğunun yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen tasdik raporu ile tasdik edilmesi zorunludur.

(4) Maliye tarafından farklı bir tutar belirlenmediği takdirde, üçüncü fıkrada belirlenen tutarlar izleyen yıllarda, her yıl yeniden değerlendirme oranının yarısı oranında artırılmak suretiyle hesaplanacak. Bu şekilde belirlenen tutarın 10 bin Türk Lirasını aşmayan kısımları dikkate alınmayacak (Yani izleyen yıllarda daha fazla mükellef tasdik kapsamına girecek).

(5) Üçüncü fıkrada belirlenen tutarları aşmayan veya tasdiki zorunlu olmayan istisna, indirim ve uygulamalardan yararlanan mükellefler diledikleri takdirde, bu Tebliğde belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde, işlemlerini YMM'lere ihtiyari olarak tasdik ettirebilirler.

(6) 233 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine tabi kamu iktisadi teşebbüsleri ile bunlara ait müesseselerin, bu Tebliğ kapsamındaki işlemlerinin ilgili mevzuat hükümlerine uygun olduğunun yeminli mali müşavirlere tasdik ettirilmesi mecburiyeti bulunmamaktadır.

Görülebileceği üzere, beyannamelerde yararlanılan neredeyse tüm indirim ve istisnalar için tasdik şartı getirilmiş bulunmaktadır.

3.2.3. Diğer indirimler tasdike tabi midir?

Tebliğe göre; kurumlar vergisi beyannamesinde “Diğer indirimler” veya “Diğer indirimler ve istisnalar” satırlarında gösterilmekle birlikte, mahiyet itibarıyla indirim veya istisna kapsamında (başka bir ifade ile vergi harcaması niteliğinde) 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 gibi tutarlar için de belirlenen tutarın aşılması durumunda tasdik raporu düzenlenmesi gerekmektedir.

Anlaşılan Hazine ve Maliye Bakanlığı, bu tutarların da doğru tespit edilip edilmediğini kontrol ettirme amacındadır. Çünkü söz konusu satılarda çok yüksek indirim tutarları ile karşılaşılmaktadır.

3.2.4. Tam tasdik yaptıran mükelleflerde uygulama nasıl olacaktır?

Kurumlar vergisi beyannameleri ve eklerinin tasdikine ilişkin (tam tasdik) sözleşme düzenleyerek beyannamelerini tasdik ettiren mükelleflerin, haklarında düzenlenecek tam tasdik raporlarının ayrı bir bölümünde söz konusu indirim, istisna veya uygulamalara ilişkin Tebliğ ekindeki rapor pozisyonunda yer alan hususlara yer verilmesi şartıyla, tasdik kapsamındaki işlemleri için ayrıca rapor ibraz etmelerine gerek bulunmamaktadır.

Bu durumda tam tasdik yaptırmak daha avantajlı görülmektedir. Çünkü tam tasdikte dönem içinde düzenli denetim yapılmaktadır. Bunun dolaylı faydaları söz konusu olacaktır.

3.2.5. Kısmi tasdik raporu getirilen işlemler için 2025 yılına ilişkin olarak tam tasdik yaptırılabilir mi?

Bilindiği gibi, süresinden sonra tam tasdik yaptırmak mümkündür. Bu nedenle tasdik kapsamına alınan mükelleflerden dileyenler 2025 yılı için kısmi tasdik raporu düzenlettirmek yerine, tam tasdik yaptırabilirler.

Tebliğde tam tasdik yaptırmamış olanların kısmi tasdik için YMM ile sözleşme yapmaları zorunluluğu getirilmekle beraber bu sözleşme için tam tasdikte olduğu gibi belli bir süre şartı öngörülmemiştir. Bu nedenle, kısmi tasdik raporunun düzenlenmesi gereken tarihten önce bu sözleşmenin yapılması mümkün bulunmaktadır.

3.2.6. Rapor teslim süresi

- ▶ 01/1/2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere yayımı tarihinde (30.12.2025) yürürlüğe giren bu Tebliğe göre; tasdiki zorunlu işlemlerle ilişkili düzenlenen tasdik raporlarının ilgili hesap döneminin kurumlar vergisi beyannamesi ile birlikte veya bu beyannamenin verilme süresinin bitimini takip eden iki ay (GMYO ve GYF istisnasına ilişkin raporların üç ay) içerisinde dijital vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda gönderilmesi zorunludur.
- ▶ Kısmi tasdik raporunun bu süreler içerisinde verilmemesi halinde mükellefe, tasdike konu tutar üzerinden %5 özel usulsüzlük cezası kesilir. Bu ceza 2026 yılı için 400.000 TL'den az 4.000.000 TL'den fazla olamaz.
- ▶ Kısmi tasdik raporunun bu süreler içinde verilmemesi durumunda, vergi dairesince mükellefe 60 gün süre verilir. Bu sürede de rapor ibraz edilmezse, yararlanılan istisna/indirim nedeniyle ödenmeyen vergi re'sen tarhiyata konu olur ve vergi ziyai cezası ve gecikme faiziyle birlikte tahsil edilir.
- ▶ Bu ceza sadece yararlanılması tasdik raporu ibraz şartına bağlanan işlemler için getirildiğinden, kısmi tasdik raporu gerektiren işlemleri içeren tam tasdik raporlarının süresinde verilmemesi halinde cezanın uygulanamayacağını düşünüyoruz.

4. GEÇMİŞ YIL ZARAR MAHSUBU

4.1. Mahsup Hangi Tutarla ve Hangi Sırada Yapılacaktır?

Kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde “zarar olsa dahi indirilecek istisnalar” uygulandıktan sonra geçmiş yıl zararlarının mahsubu yapılır.

Bilindiği gibi zarar mahsubu, KVK'nın “Zarar mahsubu” başlıklı 9 uncu maddesinde düzenlenmiştir. Mahsup yapılabilmesi için istisnaların uygulanmasından sonra pozitif bir rakamın kalmış olması gerekir. İstisna uygulaması sonrası kalan tutar negatif ise zarar mahsubu yapılamaz. Bu negatif tutar gelecek döneme devreden cari yıl mali zarar tutarını gösterir.

KVK'nın 9/1 maddesi uyarınca zarar mahsubunda ilk şart, her yıla ilişkin zarar tutarının kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrı ayrı gösterilmesidir. İkinci şart zararların beş yıldan fazla nakledilmemesidir.

Buna göre, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde, zamanaşımına uğramamış son beş yıla ait mali zararlar (ilgili yılların kurumlar vergisi beyannamelerinde oluşan zararlar), en eski yıldan başlayarak mahsuba konu edilir. Her ne kadar beyanname üzerinde istisnadan kaynaklanan geçmiş yıl zararı ile diğer zararlar ayrı satırlarda gösterilse de bugün için böyle bir ayırımın ve öncelikli mahsubun istatistik değeri dışında hiçbir anlamı ve sonucu yoktur. Ancak Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi uygulanmaya başlandıktan sonra sonraki yıllarda mahsuba konu edilecek 2025 ve devamı yıllar zararlarının asgari kurumlar vergisine konu istisna ve indirimlerden kaynaklanan kısmının takibi için bu anlamlı olabilir. Mahsuba konu edilecek zararların beyannamenin ilgili bölümünde yıllar itibariyle gösterilmesi gerekir.

Mahsuba konu edilecek zararlar bilançoda görünen ticari zararlar değil, yukarıda açıklandığı üzere beyanname üzerinde görünen mali zararlardır. Yani ilgili yılların ticari kar veya zarar rakamına KKEG'ler ilave edildikten ve zarar olsa dahi indirilecek istisnalar ile diğer indirimler uygulandıktan sonra bulunan rakam, başka bir deyişle beyanname üzerinde oluşan zarar tutarı mahsuba esas alınacaktır.

Örneğin geçmiş yıl ticari zararlarının tamamı yahut bir kısmı, zarar karşılama (telafi) fonu (akçesi, ihtiyatı) yahut dönem karına mahsup edilerek kapatılsa dahi, söz konusu zarar yukarıda belirtilen koşullar sağlandığı sürece mali zarar olarak kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılabilecektir.

Geçmiş yıl zararlarının mahsup edilebileceği kurum kazancı bulunan kurumlar, ilgili yılda bu mahsubu yapmazlarsa, mahsup etmedikleri tutarları izleyen yıllarda mahsuba konu edemezler. Ancak, düzeltme zamanaşımı süresi içinde, ilgili yıl beyannamesi düzeltilmek suretiyle mahsup haklarının düzeltme yoluyla kullanılabilmesi mümkündür.

Kurumlar vergisi yönünden matrah artırımı yapan kurumların, artırımı yaptığı yıllara ilişkin zarar mahsup haklarının yarısı, 2022 yılına ilişkin matrah artırımı yapanların ise 2022 yılına ilişkin mali zararlarının tamamı 2025 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde mahsup edilemeyecektir.

4.2. Yurt Dışı Zararların Mahsubu

Yurt dışı faaliyetlerden doğan zararların KVK'nın 9/b maddesinde belirtilen esaslara göre mahsubu mümkündür.

Yurt dışı zarar mahsubunun yapılabilmesi için,

- Faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının zarar dâhil, her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması,
- Bu raporun aslı ile tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibrazı,

gerekmektedir. Ancak bu mahsubun yapılabilmesi için söz konusu faaliyetin Türkiye'de vergiden istisna edilmemiş olması gerekir.

4.3. Devir veya Tam Bölünme Yoluyla Devralınan Kurum Zararlarının Mahsubu

KVK'nın 20 nci maddesinin birinci fıkrası kapsamında vergisiz olarak devralınan kurumların zararları ile ikinci fıkrası kapsamında gerçekleştirilen tam bölünme işleminde, bölünen kurumun mali zararlarının devralan kurum tarafından mahsubu mümkündür.

Bunun için "*son 5 yıla ait kurumlar vergisi beyannamelerinin yasal süreleri içinde verilmiş olması*" ve "*devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği tarihten itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi*" şarttır. Bu şartlar sağlandığı takdirde;

- **Devralınan kurumların devir tarihi itibariyle öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile,**
- **Bölünen kurumun öz sermayesinin devralınan kısmını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararları indirilebilecektir.**

Şartların ihlali halinde, zarar mahsupları nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, gecikme faizi ve vergi ziyayı cezası ile birlikte tahsil olunur. Tabiidir ki, bu duruma düşen mükellefler pişmanlıkla beyanname vermek suretiyle cezadan kurtulabilirler.

Zarar mahsup süresi devir veya bölünme ile birlikte yeniden başlamayıp, her yıla ait zarar tutarı izleyen beş yıllı sınırlı olarak mahsuba konu olmaktadır.

Başka bir ifade ile, devralınan zararlar, devreden veya bölünen kurumda doğdukları dönemi takip eden beş yıllık süre içinde mahsup edilebilecektir.

Zararın öz sermaye veya devralınan aktif toplamını aşması, devir veya bölünmeye ve zarar mahsubuna engel değildir. Ancak bu takdirde öz sermaye veya devralınan aktif toplamını aşan zarar tutarı mahsuba konu edilemez. Böyle bir durumda mahsup edilecek zararlarla, mahsubu mümkün olmayan zararların nasıl ayrıştırılacağı tereddüt konusu olabilir. Kurumlar bu ayrımı serbestçe yapabilirler, yani mahsup edilebilecek zararların en yeni yıllara ait olduğunu, mahsup edilemeyecek kısmın ise eski yıllardan kaynaklandığını kabul edebilirler.

5. KAZANCIN BULUNMASI HALİNDE İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER

Kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde geçmiş yıl zarar mahsubu yapıldıktan sonra pozitif bir rakamın kalması halinde, bu rakamla sınırlı olarak, kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimlerin uygulanmasına geçilir. Beyanname formatına göre bu indirimde sıra aşağıdaki gibi olacaktır:

5.1. Risturnlar

Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-i maddesi gereğince, vergiye tabi kooperatiflerin ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar ile aşağıda belirtilen kooperatiflerin ortakları için;

- Tüketim kooperatiflerinde, ortakların kişisel ve ailevî gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine,
- Üretim kooperatiflerinde, ortakların üreterek kooperatife sattıkları veya kooperatiften üretim faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların değerine,
- Kredi kooperatiflerinde, ortakların kullandıkları kredilere,

göre hesapladıkları risturnlar kurumlar vergisinden müstesna idi.

Söz konusu madde, 7061 sayılı Kanunun 89 uncu maddesiyle 01/01/2018 tarihinden geçerli olmak üzere değiştirilerek, sadece “*kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar ile tüketim kooperatiflerinin, ortaklarının kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine göre hesapladıkları risturnlar*” istisna edilmiş bulunmaktadır.

5.2. KVK'nın 10 uncu Maddesi ve Bazı Kanunlar Uyarınca Yapılabilecek İndirimler

KVK'nın 10 uncu maddesi, uygulanabilecek “Diğer İndirimler”i düzenlemektedir. Diğer taraftan 5746 sayılı Kanunun 3'üncü maddesine istinaden AR-GE indiriminden yararlanmak mümkündür. Kurumlar Vergisi Beyannamesi üzerindeki yönlendirmeye göre, indirimler aşağıdaki sıra dahilinde uygulanabilir.

- Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü oranında hesaplanacak **AR-GE İndirimi (KVK Md.10/1-a)**¹²,
- **5746 sayılı Kanun'un 3/1 maddesi kapsamında gerçekleştirilen AR-GE harcamalarının % 100'ü oranında hesaplanacak Ar-GE İndirimi** (Bazı koşullara bağlı olarak ilave destek sağlanabilmektedir.),
- **5746 sayılı Kanun'un 3/A maddesi kapsamında gerçekleştirilen AR-GE ve tasarım harcamalarının % 100'ü oranında hesaplanacak AR-GE İndirimi,**
- **5746 sayılı Kanun'un 3/1 maddesi kapsamında gerçekleştirilen tasarım harcamalarının % 100'ü oranında hesaplanacak Tasarım İndirimi,**
- **Sponsorluk harcamaları (KVK Md.10/1-b),**
- Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, kamu menfaatlerine yararlı

¹² 6728 sayılı Kanunla 09/08/2016 tarihinde yürürlükten kaldırılmış olmakla birlikte, bu tarihten önce yapılan başvurulara konu projelerle ilgili olarak 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinin 6728 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki hükümlerine göre Ar-Ge indiriminden faydalanılacaktır.

sayılan derneklere ve bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan o yıla ait kurum kazancının % 5'i ile sınırlı olarak indirim imkanı bulunan **bağış ve yardımlar** (KVK Md.10/1-c)¹³,

- Yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara **bağışlanan okul, sağlık tesisi, öğrenci yurdu, yetiştirme yurdu, çocuk yuvası, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi** ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak **ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının** inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı (KVK Md.10/1-ç),
- **Kültür ve turizm amaçlı bağış ve yardımlar** (KVK Md.10/1-d),
- **Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına** makbuz karşılığı yapılan aynî ve nakdî bağışların tamamı (KVK Md.10/1-e),
- İktisadi işletmeleri hariç, **Türk Kızılay Derneği'ne ve Türkiye Yeşilay Cemiyeti'ne** makbuz karşılığı yapılan **nakdî bağış ve yardımların tamamı** (KVK Md.10/1-f)
- **VUK 325/A'ya göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların beyan edilen gelirin %10'unu ve özsermayenin %20'sini aşmayan kısmı** (KVK Md. 10/1-g),
- Faaliyetten sağlanan kazancın tamamının Kurumlar Vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye getirilmesi şartıyla, Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, 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 alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile 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 %80'i (KVK Md. 10/1-ğ)¹⁴,
- 5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanuna göre kurulan korumalı işyerlerinde istihdam edilen ve iş gücü piyasasına kazandırılmaları güç olan zihinsel veya ruhsal engelli çalışanlar için diğer kişi ve kurumlarca karşılanan tutar dâhil yapılan ücret ödemelerinin yıllık brüt tutarının % 100'ü oranında korumalı işyeri indirimi (İndirim, her bir engelli çalışan için azami beş yıl süre ile uygulanır ve yıllık olarak indirilecek tutar, her bir engelli çalışan için asgari ücretin yıllık brüt tutarının % 150'sini aşamaz.) (KVK Md. 10/1-h),

¹³ 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde belirtildiği üzere, indirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespitinde esas alınan kurum kazancı, zarar mahsubu dahil giderler ile iştirak kazançları istisnası düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki tutardır. [Ticari Bilanço Karı-(İştirak Kazançları İstisnası + Geçmiş Yıl Zararları)]

¹⁴ Kurumlar Vergisi Kanununun "Diğer İndirimler" başlıklı 10 uncu maddesinin (ğ) bendinde belirtilen kazançlarla ilgili olarak beyannameye;
- Yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurumlara verilen eğitim hizmetlerine,
- Yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurumlara verilen sağlık hizmetlerine,
ilişkin formlar eklenmiştir.

- **Kapadokya Alanı Başkanlığına yapılan her türlü aynı ve nakdi bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamalarının tamamı (7174 sayılı Kanun Md. 7/2)¹⁵,**
- Yatırım indirimi istisnası¹⁶
- Nakit sermaye artırımında faiz indirimi (KVK Md. 10/1-ı)¹⁷ (Bu indirimden, sermaye artırımına ilişkin kararın veya ilk kuruluş aşamasında ana sözleşmenin tescil edildiği hesap dönemi ile bu dönemi izleyen dört hesap dönemi için ayrı ayrı yararlanır. Bu dönemlerde sermaye azaltımı yapılması hâlinde azaltılan sermaye tutarı indirim hesaplamasında dikkate alınmaz.),
- İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde faaliyette bulunan kurumların elde ettikleri kazançlarda indirim (KVK Md. 10-1-i),
- Teknogirişim sermaye desteği indirimi (5746 sayılı Kanun Md. 3/5),
- Teknokent sermaye desteği indirimi (4691 sayılı Kanun Geç. Md.4).

5.3. Özel Kanunlar Uyarınca Kurum Kazancından İndirilebilecek Diğer Bağış ve Yardımlar

Bazı özel kanunlarda, belli kuruluşlara yapılan bağışların kurumlar vergisi matrahını etkileyebileceğine dair hükümler bulunmaktadır. Bu hükümler önceki bölümde belirtilen indirimlere ilaveten uygulanmaktadır. Bu kapsamda yapılabilecek bağışlara ilişkin liste Sirkülerimiz ekinde yer almaktadır. **Söz konusu Tabloda yer alan bağışlardan bazıları, ilgili kanunda “gider yazılabileceği belirtildiği için” indirim şeklinde değil gider yazılmak suretiyle matrahtan indirilebilecektir. Bunun anlamı söz konusu bağışların zarar olsa dahi indirilebileceğidir.**

5.4. Diğer İndirim ve İstisnalar

¹⁵ İlgili maddede, İdareye yapılan her türlü nakdi ve aynı bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamalarının tamamının gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınabilmesi için, gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilme şartı arandığı için, kurumlar vergisi beyannamesinde bu indirimle ilişkin ayrı bir satır açılmıştır.

¹⁶ Yatırım indirimi uygulama hakkı bulunan mükelleflerin, başka yatırımları dolayısıyla indirimli kurumlar vergisi uygulama hakları da bulunmakta ise, bu iki imkândan aynı anda yararlanılabilmesi mümkündür. Ancak beyanname formatına göre, yatırım indirimi daha önce uygulandığından, stopaja tabi yatırım indirimi hakları olan ve bu indirim dolayısıyla indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecek kazançları kalmayan mükelleflerin, öncelikle yatırım indirimini uygulama ve dolayısıyla % 19,8 oranındaki stopajı ödeme yükümlülükleri vardır.

¹⁷ 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun “Diğer indirimler” başlıklı 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1) bendinde; sermaye şirketlerinin 01.07.2015 tarihinden itibaren tescil edilen nakit sermaye artırımlarının ödenen kısımları üzerinden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) tarafından indirimden yararlanan yıl için en son açıklanan “Bankalarca Açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı” dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50’sinin (yurt dışından getirilen nakitle karşılanan kısmı için %75’inin) kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır. 9 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğiyle 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine eklenen “10.6. Sermaye artırımında indirim” başlıklı bölümde, indirim uygulamasında TCMB tarafından indirimden yararlanan yıl için en son açıklanan “Bankalarca Açılan Kredilere Uygulanan Ağırlıklı Ortalama Faiz Oranları”ndan “Ticari Krediler (TL Üzerinden Açılan) (Tüzel Kişi KMH ve Kurumsal Kredi Kartları Hariç)” faiz oranının dikkate alınacağı belirtilmiştir. **2025 yılı için geçerli indirim oranı %45,34’tür.**

Yukarıda sayılan istisna ve indirimlerin dışında olup, kazancın varlığına bağlı olan indirimler kurumlar vergisi beyannamesinin “*Diğer İndirim ve İstisnalar*” satırında yapılır.

Bu satıra yazılacak indirim ve istisna konusu kazançların bulunması halinde bunların nelerden oluştuğu hususu beyannameye eklenen yazıda ayrıca belirtilecektir. E-beyanda bulunanlar ise “*diğer indirim ve istisnalar*” satırını, her bir indirim ve istisnanın, hangi mevzuattan veya işlemten kaynaklandığını belirtecek şekilde ayrı ayrı satırlara yazacaklardır.

5.5. Yatırım İndiriminde Endeksleme

2025 yılına ilişkin olarak yararlanılacak yatırım indirimi haklarının nasıl endeksleneceği aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

Yatırım İndiriminin Kaynağı	Endekslemenin Hangi Ölçü İle Yapılacağı	2025 Yılı Endeksleme Oranı
GVK'nın mülga Ek:1-6 maddeleri kapsamındaki (eski hükümlere tabi) teşvik belgeli yatırım indirimi hakları	Yeniden değerlendirme oranı	%25,49
GVK'nın mülga 19 uncu maddesi kapsamındaki (yeni hükümlere tabi) teşvik belgesi yatırım indirimi hakları	Yİ-ÜFE artış oranı	%27,67

6. KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI VE ORANI

6.1. İndirimli Matrah ve Oranlar

2025 yılı için geçerli kurumlar vergisi oranı % 25'tir, ancak aşağıdaki hallerde artırımlı veya indirimli oran uygulanmaktadır:

	KV Oranı
Genel kurumlar vergisi oranı	%25
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 Yaptırılması 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 Yaptırılması, 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 şirketler için *	%30
Payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurumlar için (beş hesap dönemiyle sınırlı olmak üzere) (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 hariç) **	%23
İhracat yapan kurumların münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançları için	%20
Sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançları için	%24
Payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen ve ihracat yapan kurumlar için	%18
Payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen ve sanayi sicil belgesine haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlar için	%22

**7524 sayılı Kanununun 35 inci maddesi ile 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması 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 Yaptırılması, 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 kazançları için de vergi oranı 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 %30'a yükseltilmiştir.*

***Bu kurumların münhasıran imalat ve ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazanç bulunması halinde, bu kazançlar için bu orana ayrıca 1 veya 5 puanlık indirim uygulanır.*

6.1.1. Uyumlu Mükelleflere % 5 Vergi İndirimi

Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olan uyumlu mükelleflerin yıllık gelir vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'i, ödenmesi gereken gelir vergisinden indirilir. Bu indirimden, finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere şartları taşıyan kurumlar vergisi mükellefleri de yararlanır.

Söz konusu indirimden faydalanmak için belirlenen şartlar Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesinde düzenlenmiştir.

Bu maddeye göre söz konusu indirimden faydalanabilmek için;

- İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması (Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz.),
- Yukarıdaki belirtilen süre içerisinde kesinleşmiş olması koşuluyla vergi beyannamelerindeki vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması (Kesinleşen tarhiyatların, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl için geçerli olan, yıllık indirim tutar sınırının %1'ini 2025 yılı için 12.000 TL'yi aşmaması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.),
- İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla, vergi beyannameleri üzerinden tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması (Ödemenin, ilgili mevzuatı gereği istenilen bilgi ve belgelerin tam ve eksiksiz olarak ibraz edilmiş olması koşuluyla, vergi kanunları gereği doğan iade alacaklarından mahsuben yapılmış olması ve indirimden yararlandıktan sonra söz konusu iade alacağı tutarının mahsuben ödemesi talep edilen vergi borcu tutarının altına düşmesi hâlinde, eksik ödenmiş duruma gelen vergilerin mahsuben ödenmek istenilen tutarın %10'unu aşmaması kaydıyla, eksik ödenmiş vergiler dolayısıyla veya vergi kanunları gereğince, tecil edilerek belirlenen şartların gerçekleşmesine bağlı olarak terkin edilecek vergilerin, şartların sağlanamaması hâlinde kanunlarında belirlenen tecil süresinin sonunu takip eden on beşinci günün bitimine kadar ödenmesi şartıyla, bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.), ayrıca, vergi aslı (vergi cezaları ile fer'i alacaklar dâhil) 1.000 TL'nin üzerinde vadesi geçmiş borcun bulunmaması,
- Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde sayılan fiillerin işlenmemiş olması, şarttır.

Hesaplanan indirim tutarı, her hâl ve takdirde (1/1/2026 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere) 12.000.000 TL'den fazla olamaz. İndirilecek tutarın ödenmesi gereken vergiden fazla olması durumunda kalan tutar, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen 1 tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilir. Bu süre içinde mahsup edilemeyen tutarlar red ve iade edilmez.

Vergi indiriminden yararlanan mükelleflerin, öngörülen şartları taşımadığının sonradan tespiti hâlinde ilgili vergilendirme döneminde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler, vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın tarh edilir.

İndirim uygulaması bakımından vergi beyannameleri ibaresi, yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri, geçici vergi beyannameleri, muhtasar, muhtasar ve prim hizmet beyannameleri ile Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi beyannamelerini; vergi ibaresi, anılan Bakanlığa bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri ifade eder.

6.1.2. Bölgesel, Büyük Ölçekli ve Stratejik Yatırımlarda İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması

Bilindiği gibi, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)'na, 5838 sayılı Kanunla eklenen 32/A maddesi uyarınca, bölgesel, büyük ölçekli ve stratejik yatırımlar kapsamında gerçekleştirilen ve Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğünce/Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlara, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli gelir vergisi uygulanabilmektedir.

Anılan maddenin ikinci fıkrasına 15.06.2012 tarihli ve 6322 sayılı Kanunla eklenen (c) bendiyle, yatırıma başlanan 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 kullanılmaya, bu oranı her bir il grubu için sıfıra kadar indirmeye veya %80'e kadar artırmaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.

[Bakanlar Kurulu'nun, 2016/9139 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Kararı](#) ile değişik 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca, bu Karara istinaden düzenlenecek teşvik belgeleri kapsamında uygulanacak vergi indirim oranları ve yatırıma katkı oranları aşağıdaki gibi belirlenmiştir. (Karar Md.15/1):

Bölgeler	Bölgesel Uygulamaları		Teşvik		Büyük Ölçekli Yatırımlar ¹⁸	
	Yatırıma Katkı Oranı(%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı(%)	Yatırıma Katkı Oranı(%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı(%)	Yatırıma Katkı Oranı(%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı(%)
1	15	50	25	50	25	50
2	20	55	30	55	30	55
3	25	60	35	60	35	60
4	30	70	40	70	40	70
5	40	80	50	80	50	80
6	50	90	60	90	60	90

¹⁸ 2012/3305 sayılı Kararname'deki büyük ölçekli yatırımlara yönelik düzenlemeler 7.8.2019 R.G. tarihli 1402 s. Cumhurbaşkanlığı Kararı ile yürürlükten kaldırılmış olmakla beraber, değişiklikten önce büyük ölçekli yatırımlara yönelik olarak verilen teşvik belgeleri için değişiklikten önceki düzenlemeler geçerliliğini korumaktadır.

Yine aynı Kararın 4. maddesi ile 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın 15. maddesinin 5.fıkrası değiştirilmiş olup, şöyledir:

“Bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak ve toplam yatırıma katkı tutarının yüzde seksenini geçmemek üzere yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli gelir veya kurumlar vergisi uygulanabilir.”

Yapılan değişiklikle, yatırım döneminde diğer kazançlara uygulanacak indirimli gelir ve kurumlar vergisi uygulaması açısından, eskisinden farklı olarak bölge veya yatırım türü ayırımına son verilmiştir.

Öte yandan 22 Şubat 2017 tarihli ve 29987 sayılı Resmi Gazetede **2017/9917 sayılı “Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar”** yayımlanmıştır. Kararın 6.maddesi ile 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karara eklenen geçici 8.madde ile **yatırım teşvik belgeli ve yatırımı devam eden mükellefler için yatırım teşvik mevzuatı 2017 yılı için daha avantajlı hale getirilmiştir.**

Buna göre; **2012/3305 sayılı Karar ve daha önceki kararlara istinaden imalat sanayiine yönelik “US-97 Kodu:15-37”** düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, **01.01.2017 ile 31.12.2017** tarihleri arasında gerçekleştirilen yatırım harcamaları için:

- Her bir bölgede geçerli yatırıma katkı oranına **15 puan ilave** edilmiş,
- Kurumlar vergisi veya gelir vergisi **indirim oranı tüm bölgelerde %100’e** çıkarılmış,
- Yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde yatırımcının **diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına uygulanacak oranı %100** olarak belirlenmiştir.

Geçici 8. madde ile sağlanan bu avantajlı teşvik uygulaması, teşvik belgesi üzerinde herhangi bir işlem yapılmaksızın uygulanabilmektedir.

2017/11175 sayılı “Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılması Hakkında Karar” ile teşvik kararının geçici 8’nci maddesinin birinci fıkrasında yer alan “31.12.2017” ibaresi “31.12.2018” şeklinde, Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar (Karar Sayısı: 798) ile “31.12.2019” değiştirilmek suretiyle, söz konusu avantajlı teşvik uygulamasının 2018 ve 2019 yılında da uygulanabilmesine imkân sağlanmıştır. Müteakiben çıkarılan 1950 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile de bu süre 2022 yılı sonuna kadar tekrar uzatılmıştır.

Nihayet 30 Mayıs 2025 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 2025/9903 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar ile 2012’den bu yana yürürlükte olan 2012/3305 sayılı teşvik kararı yürürlükten kaldırılmıştır. 31.12.2030 tarihine kadar süreli olarak uygulanacak olan Kararın, 5 inci maddesinin 11,12,13 ve 14 ncü fıkraları 01.01.2026 tarihinde yürürlüğe girecek olup, diğer maddeleri yayım tarihi itibarıyla (30.05.2025) yürürlüğe girmiştir. (Bkz. 02.06.2025 tarih ve 2025/08 sayılı Sirkülerimiz)

Öte yandan 24.07.2025 tarihli ve 32965 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 7555 no.lu Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda ve 635 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 18 inci maddesiyle, Kurumlar Vergisi Kanununun (KVK) 32/A maddesinde düzenlenen indirimli

kurumlar vergisi uygulamasında çok önemli değişiklikler yapılmıştır. (Bkz. 25.07.2025 tarih ve 2025/053 sayılı Sirkülerimiz)

Bu kapsamda 24.07.2025 tarihinden önce alınan yatırım teşvik belgeleri ile bu tarihten sonra alınmış olsa bile 16/6/2025 tarihinden önce başvurusu yapılmış ve bu başvurusu reddedilmemiş olan yatırım teşvik belgeleri için KVK'nın 32/A maddesinin bu Kanunla yapılan değişiklikler öncesi hükümleri uygulanmaya devam edilecektir.

Yasal değişikliklere ilişkin açıklama ve örneklere 04.09.2025 tarihli ve 33007 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair 24 no.lu Tebliğde yer verilmiştir. (Bkz. 09.09.2025 tarih ve 2025/059 sayılı Sirkülerimiz)

6.2. Genel Orana Tabi Matrah ve Genel Oran

2025 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde, indirimli orana tabi matrahlar düşüldükten sonra kalan tutar genel orana tabi matrah için ayrılan satıra yazılacaktır. Bu satıra yazılacak kurum kazancı üzerinden %25 veya %30 oranında kurumlar vergisi hesaplanacaktır.

6.3. İşletmeden Çekilen Enflasyon Farkları

Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 ve geçici 25 inci maddelerine göre, pasif kalemlere ait enflasyon farkları, düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup veya sermayeye ilave edilebilir. Bu işlemler kar dağıtımı sayılmaz. Bunların dışında, söz konusu enflasyon farklarının herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde, eklenen veya çekilen tutarlar ilgili dönemin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin (yani dönem faaliyet sonucu zararlı bile olsa veya istisna yahut indirimler sebebiyle matrah oluşmasa bile) eklendiği veya çekildiği dönemde vergiye tabi tutulur.

Bu vergilemeyi sağlamak için kurumlar vergisi beyannamesinde özel bir satır tahsis edilmiştir. 2025 yılı içinde işletmeden çekilen veya başka bir hesaba nakledilen enflasyon farklarının "İşletmeden Çekilen Enflasyon Düzeltmesi Farkları" satırına yazılmak suretiyle 2025 yılı itibarıyla vergiye tabi tutulması gerekir. Bu farklar üzerinden 2025 yılında geçerli olan genel oran esas alınarak kurumlar vergisi hesaplanacaktır.

6.4. Bilançodaki Vergi Karşılığının Tahakkuk Eden Vergiden Farklı Olması

Tek düzen hesap plânına göre, dönem kârı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi, diğer vergi ve kesintiler, fonlar ve benzeri diğer yükümlülükler için ayrılan karşılıklar 370 no.lu "Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları" hesabında izlenir.

Dönem kârı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi ve yasal yükümlülükler, dönem kârı hesabının borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir. Vergi tahakkukunun kesinleşmesi durumunda borç kaydı suretiyle hesap kapatılır ve ilgili tutar 371 no.lu "Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri" ile mahsup edilerek kalan tutar 360 no.lu "Ödenecek Vergi ve Fonlar" hesabına aktarılır.

Geçerli yasal düzenlemelere göre, 2025 yılı kurumlar vergisi karşılığı, hesaplanan kurumlar vergisi ile varsa eski hükümlere göre yararlanılan yatırım indirimi üzerinden GVK'nın geçici 61 inci maddesi uyarınca hesaplanan %19,8 oranındaki yatırım indirimi stopajının toplamından oluşur.

Bu karşılığın ayrılmasından sonra, kurum kazancına ilişkin söz konusu vergiler toplamında muhtelif nedenlerle değişiklikler olabilmektedir. Normal olarak bu fark, vergi karşılığına ilişkin yevmiye maddesinin, tahakkuk edecek vergiler toplamına eşitlenecek şekilde değiştirilmesi suretiyle önlenebilir.

Ancak, olağan genel kurul toplantısının yapılmış olması, bilânçonun SPK veya sair mercilere verilmiş bulunması ve sair nedenlerle fark giderilemiyorsa vergi karşılığındaki bu fazlalığın (yani 370 no.lu hesapta kalan alacak bakiyesinin) cari yılda (2026'da) 671 no.lu "*Önceki Dönem Gelir ve Kârları*" hesabına aktarılması ve 2026 yılının kurumlar vergisi matrahının tespiti sırasında bunun "*vergiye tâbi olmayan gelir*" olarak dikkate alınması gerekecektir.

Ayrılan karşılığın tahakkuk edecek vergiden düşük olması durumunda ise önerimiz, 370 no.lu hesapta meydana gelen vergi karşılığı ile tahakkuk eden vergi arasındaki farkın YENİ YILDA (2026'da) 681 no.lu "*Önceki Dönem Gider ve Zararları*" hesabına gider kaydedilmesi ve 2026 yılının kurumlar vergisi matrahının tespiti sırasında bu giderin bu kez "*kanunen kabul edilmeyen gider*" olarak dikkate alınması yönündedir.

6.5. Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi

7524 sayılı Kanununun 36 ncı maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen "*Yurt içi asgari kurumlar vergisi*" başlıklı 32/C maddesi ile yurt içi asgari kurumlar vergisi 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 yürürlüğe girmiştir.

Buna göre, ilgili kanununun 32 nci ve 32/A maddeleri hükümleri dikkate alınarak hesaplanan kurumlar vergisi, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %10'undan az olamayacaktır.

Geçici vergi dönemlerinde de asgari kurumlar vergisi hesaplaması yapılacaktır.

6.5.1. 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 tabidir. 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.

6.5.2. Asgari kurumlar vergisinin uygulanmayacağı mükellefler

Kurumlar vergisinden muaf olan ya da hasılat esasına göre vergilendirilen kurumlar vergisi mükellefleri için asgari kurumlar vergisi uygulanmayacaktır.

Ayrıca 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.

6.5.3. Asgari kurumlar vergisi uygulaması ve hesaplaması

Kurumların bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri kazançlarına, Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesinin 1 ila 9 uncu fıkrası hükümleri ile 32/A maddesinin uygulanması suretiyle tespit olunacak oranın tatbik edilmesiyle hesaplanan kurumlar vergisi, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %10'undan az olamayacaktır.

İndirim 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.

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

23 seri no.lu Tebliğ ile 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ne eklenen ve asgari kurumlar vergisi uygulamasında geçmiş yıl zararlarının matrahtan indirilmemesini öngören tebliğ düzenlemesi, Sirkülerimizin "1.4. Geçmiş Yıl Zararlarının Asgari Yurt İçi Kurumlar Vergisi Matrahından İndirimi Konusundaki Gelişmeler" başlıklı bölümünde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere Danıştayca iptal edilmiştir. Bu nedenle asgari kurumlar vergisi matrahından geçmiş yıl zararları indirilecektir.

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

6.5.4. Asgari kurumlar vergisi matrahından indirilebilecek istisna ve indirimler

Kurumlar Vergisi Kanunu ile diğer Kanunlarda yer alan ve asgari kurumlar vergisi matrahından düşülen **istisnalar** şunlardır:

- İştirak kazançları istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-a)
- Emisyon primi kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-ç)
- Yatırım fon ve ortaklıklarının kazancı istisnası (taşınmazlardan elde edilen kazançlar hariç) (5520 sayılı Kanun madde 5/1-d)
- Risturn kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-i)
- Sat-kirala-geri al işlemlerine yönelik kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-j)
- Varlık kiralama işlemlerinden elde edilen kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-k)

- Türk uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden sağlanan kazanç istisnası (4490 sayılı Kanun madde 12)
- Serbest bölgelerde elde edilen kazanç istisnası (3218 sayılı Kanun geçici madde 3)
- Teknoloji geliştirme bölgelerinde elde edilen kazanç istisnası (4691 sayılı Kanun geçici madde 2)

Kurumlar Vergisi Kanunu ile diğer Kanunlarda yer alan ve asgari kurumlar vergisi matrahından düşülen **indirimler** şunlardır:

- 213 sayılı Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-g)
- 1/7/2005 tarihli ve 5378 sayılı Engelliler hakkında Kanuna göre korumalı iş yeri indirimi (5520 sayılı Kanun madde 10/1-h)
- 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)

6.5.5. Asgari kurumlar vergisi matrahından indirilemeyen istisna ve indirimler

Kurumlar Vergisi Kanunu ile diğer Kanunlarda yer alan ve asgari kurumlar vergisi matrahından düşülemeyen **istisnalar** aşağıdaki gibidir:

- Yurt dışı iştirak kazançları istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-b)
- Yurt dışı iştirak hissesi satış kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-c)
- Yatırım fon ve ortaklığı kazancı istisnası (Taşınmazlardan elde edilen kazançlar) (5520 sayılı Kanun madde 5/1-d)
- Taşınmaz, iştirak hisseleri ve fon satış kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-e)
- 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)
- Yurt dışı şube kazançları istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-g)
- Yurt dışı inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetler kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-h)
- Eğitim ve öğretim kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-ı)
- Yabancı fon kazançlarının vergilendirilmesinde yönetici şirketlere ilişkin kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/A)
- Sınai mülkiyet hakları satış kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/B)
- Kur korumalı mevduat ve katılım hesaplarından elde edilen kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun geçici madde 14)
- Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazanç istisnası (193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu geçici madde 76)
- Araştırma altyapılarının Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarda istisna (6550 sayılı Kanun geçici madde 1/a)
- Özel kanunlarda yer alan ve asgari vergi matrahına dâhil edilmesi gereken diğer istisnalar.

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

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

- Kültür ve turizm amaçlı bağış ve yardımlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-d)
- Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına yapılan bağışlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-e)
- Kızılay Derneği ile Yeşilay Cemiyetine yapılan nakdi bağış ve yardımlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-f)
- Yurt dışına verilen yazılım, mühendislik, eğitim ve sağlık hizmetleri kazanç indirimi (5520 sayılı Kanun madde 10/1-ğ)
- Nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi (5520 sayılı Kanun madde 10/1-ı)
- İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde faaliyette bulunan kurumların elde ettiği kazançlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-i)
- Yatırım indirimi istisnası (193 sayılı Kanun mülga 19, geçici 61 ve geçici 69)
- Teknogirişim sermaye desteği indirimi (5746 sayılı Kanun madde 3/5)
- Teknokent sermaye desteği indirimi (4691 sayılı Kanun geçici madde 4)
- Özel kanunlarda yer alan ve asgari vergi matrahına dâhil edilmesi gereken diğer indirimler.

6.5.6. Asgari Kurumlar Vergisinden Mahsup Edilecek Vergiler :

KVK'nın 32/C maddesi olarak eklenen yasal düzenlemeye göre; yukarıda belirttiğimiz şekilde hesaplanan yurt içi asgari kurumlar vergisinden,

• KVK'nın 32 nci maddesinin 6, 7 ve 8 inci fıkraları (halka ilk defa arz edilen kurumlar için uygulanan 2 puan kurumlar vergisi oran indirimi ile imalat ve ihracatçı şirketlere sağlanan 1 ve 5 puan kurumlar vergisi oran indirimi) uyarınca indirimli oran uygulaması nedeniyle alınmayan vergi ile

• Yasal düzenlemenin yürürlüğe girdiği tarihten (02.08.2024) **önce** Sanayi ve Teknoloji Bakanlığında alınmış olan teşvik belgelerindeki yatırıma katkı tutarlarının kullanılması nedeniyle KVK'nın 32/A maddesi hükmüne istinaden ilgili hesap döneminde alınmayan vergiler

indirilecek ve ödenmesi gereken asgari kurumlar vergisi belirlenecektir.

Yasal düzenlemenin yürürlüğe girdiği 02.08.2024 tarihinden sonra alınmış olan teşvik belgelerindeki yatırıma katkı tutarlarının kullanılması nedeniyle ilgili hesap döneminde alınmayan vergiler ise asgari kurumlar vergisinden indirim konusu yapılamayacaktır.

KVK 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.

Öte yandan kurumlar vergisinden istisna olan kazançlara ilişkin zararlar Maliye Bakanlığı'nın görüşüne göre kurumlar vergisine tabi kazançlardan indirilememekte olup, bu durum asgari kurumlar vergisine tabi kurumlar vergisinden istisna gelir ve faaliyetlerden doğan zararların, yine asgari kurumlar vergisine tabi kurumlar vergisinden istisna kazançlardan mahsubuna engel olmamalıdır. Bu konu hakkında ortaklarımızdan Haluk Erdem'in "["Yurt içi asgari kurumlar vergisi hesabında istisna faaliyet ve işlemlerden doğan zararlar için ne yapılabilir?"](#)" başlıklı makalesinde detaylı açıklamalar mevcuttur.

7. MAHSUPLAR

Beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden,

- Yurt içinde kesinti yoluyla ödenen vergiler,
- Yurt dışında ödenen vergiler ve
- **Ödenen** geçici vergiler mahsup edilir.

Aşağıda kısaca bunların mahsup şartları ile mahsup fazlası tutarların akıbeti açıklanmıştır.

7.1. Yurt İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler

Beyannameye dahil edilen kazançlar üzerinden GVK'nın 94 ve geçici 67 nci maddeleri ile KVK'nın 15 ve 30 uncu maddeleri uyarınca vergi kesintisi yapılmışsa, kesinti yoluyla ödenen bu vergiler KVK'nın 34 üncü maddesi uyarınca hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilir. Mahsubu gereken miktar beyanname üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olduğu takdirde, keyfiyet vergi dairesince mükellefe yazı ile bildirilir. Aradaki fark mükellefin işbu yazıyı tebellüğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı halinde kendisine iade olunur. Bir yıl içinde müracaat etmeyen mükelleflerin bu farktan doğan alacakları düşer. Hazine ve Maliye Bakanlığı; iadeyi mahsuben veya nakden yaptırmaya, inceleme raporuna, yeminli mali müşavir raporuna veya teminata bağlamaya ve iade için aranılacak belgeleri belirlemeye yetkilidir.

Bakanlık bu yetkisine istinaden yayımladığı 252 no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, kesinti yoluyla ödenmiş bulunan vergilerin mahsubu, mahsuptan arta kalan kısmın nakden veya mahsuben iadesi ile geçici verginin mahsup ve iadesini düzenlemiştir.

Konuyu özetleyecek olursak,

- a) Stopaj yoluyla ödenen vergilerin beyanname üzerinde mahsubunun yapılabilmesi için, mükelleflerce düzenlenecek bir tablonun ibraz edilmiş olması yeterlidir. Yani beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisi, stopaj yoluyla ödenen vergilerden yüksekse, örneği 252 no.lu Tebliğin ekinde bulunan ve mükelleflerce düzenlenecek tablonun beyanname ekinde verilmiş olması koşuluyla mahsup yapılabilecektir. Bu stopajların vergi sorumlularınca tahakkuk ettirilmiş ve ödenmiş olduğunun tevsiki söz konusu değildir.
- b) Yıl içinde geçici vergiye mahsup edilmiş vergiler de yıllık beyanname, geçici vergi olarak değil, yıl içinde kesinti yoluyla ödenen vergiler satırında gösterilecektir.
- c) Stopaj yoluyla ödenen vergilerin beyanname üzerinde hesaplanan vergilere mahsubundan arta kalan stopajların başka vergi borçlarına mahsubu, tutarına bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilmektedir. Başka bir deyişle diğer vergi borçlarına mahsup taleplerinin sınırsız olarak inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilmesi mümkündür. Bunun için mahsup talebinin 10/10/2013 tarihli ve 28791 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 429)'nin ekinde yer alan iade talep dilekçesi (1A) ile yapılması gerekmektedir. Mahsubun ileride doğacak borçlara yönelik olarak yapılması da mümkündür. Mükellefler ortağı buldukları adi ortaklık veya kolektif şirketlerin müteselsilen sorumlu oldukları vergi borçlarına da mahsup talebinde de bulunabilirler.

- Stopaj yoluyla ödenen vergilerin beyanname üzerinde mahsubundan arta kalan tutarın 426.000 TL'yi **aşmaması** halinde nakit iade talebi, inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilecektir. İade talebine ilişkin dilekçeye, stopaj yoluyla ödenen tablonun eklenmesi gerekmektedir. e-Beyanname'de ise "Ekler" in içinde yer alan "*Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilere İlişkin Liste*" doldurulacaktır. **Mahsuptan arta kalan tutarın 426.000 TL'yi aşması halinde, aşan kısmın nakden iadesi prensip itibarıyla vergi inceleme raporuna istinaden yapılacaktır. Ancak 426.000 TL'ye kadar olan kısmın teminat aranmaksızın ve inceleme raporu beklenmeksizin iadesi mümkündür.** 426.000 TL'yi aşan kısım için teminat mektubu verilerek inceleme raporu beklenmeksizin iade alınabilir. Bu takdirde teminat mektubu vergi inceleme raporuna istinaden çözülecektir.

YMM ile süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş bulunan mükelleflerde 4.266.000 TL'ye kadar olan nakit iade talebinin tam tasdik raporuna istinaden iadesi mümkündür. İade talebinin 4.266.000 TL'yi aşması halinde, aşan kısım, Devlet denetim elemanlarınca düzenlenen vergi inceleme raporuna istinaden iade edilecektir.

- Nakden iade edilebilir aşamaya gelen (426.000 TL'den düşük olan iade taleplerinde gerekli belgeleri ibraz edilmiş, 426.000 TL'yi aşan iadelerde ise, YMM tam tasdik veya vergi inceleme raporu düzenlenmiş veya teminat verilmiş) iade alacağının üçüncü şahısların vergi borçlarına mahsubu mümkündür.
- Tüm iade ve mahsup taleplerinin elektronik ortamda yapılması zorunlu olduğundan, **stopaj iade talep dilekçelerinin de internet vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda ve standart dilekçeler kullanılmak suretiyle verilmesi gerekmektedir.** Bu dilekçeler 429 sıra no'lu VUK Genel Tebliğinde düzenlenmiştir. (2013/74 sayılı Sirkülerimiz)

7.2. Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu

Kurumların yurt dışında ödemiş oldukları vergilerin mahsubu, KVK'nın 33 üncü maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre, yurt dışında elde edilerek Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen benzeri vergiler Türkiye'de tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebilir.

Ancak;

- İndirilecek miktar, yurt dışında elde edilen kazançlara, Türkiye'de geçerli kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak miktardan fazla olamaz. Bu mukayeseyi mümkün kılmak üzere beyannamenin "*Safi Kurum Kazancının Türkiye Dışında Elde Edilen Kısmı*" satırı doldurulmalıdır. Yurt dışında ödenen vergilerin, en fazla bu satıra yazılan tutarın % 25'ine tekabül eden, yani mahsubu mümkün bulunan kısmı "*Mahsup Edilecek Vergiler*" satırına dahil edilir. Örneğin yurt dışında elde edilen 500.000 TL karşılığı hasılat üzerinden % 10 oranında (50.000 TL) vergi kesintisi yapılmışsa ve bu işle ilgili olarak da 400.000 TL'lik gider oluşmuşsa, bu kurumun mahsup edebileceği miktar, elde edilen kazanç tutarı olan (500.000 - 400.000=) 100.000 TL'nin %25'ini oluşturan (100.000 x % 25=) 25.000 TL'yi aşamaz. Bu örnekte mükellef kesinti yoluyla ödediği verginin tamamını mahsup edemeyip, 25.000 TL'lik kısmını mahsup edebilmektedir. Mahsup edilemeyen kısım (50.000 - 25.000=) 25.000 TL gider olarak dikkate alınacaktır. Bu giderin kazancın elde edildiği dönemde dikkate alınabileceğini düşünüyoruz.
- Yabancı memleketlerde ödenen vergiler, yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa mahallinde Türk menfaatlerini koruyan

memleketin aynı mahiyetteki temsilcileri tarafından tasdik olunan vesikalarla tevsik edilmedikçe, yabancı memleketin vergisi Türkiye’de tarh olunan vergiden indirilemez.

- KVK’nın 33/3 üncü maddesinde, tam mükellef kurumların doğrudan veya dolaylı olarak sermayesi veya oy hakkının %25’ine sahip olduğu yurt dışı iştiraklerinden elde ettikleri kâr payları üzerinden Türkiye’de ödenecek kurumlar vergisinden, iştirakin bulunduğu ülkede kesilen kâr payı stopajına ilaveten iştirakin kazancı üzerinden ödediği kurumlar vergisi ve benzeri vergilerin de, elde edilen kâr payına isabet eden kısım itibariyle mahsup edilebileceği hükme bağlanmıştır. Bu mahsubun yapılabilmesi için yurt dışı iştirak kazancına Türkiye’de istisna uygulanmaması gerekir. Elde edilen iştirak kazancı, KVK veya vergi anlaşması gereğince Türkiye’de vergiden müstesna ise bu mahsubun yapılamayacağı tabiidir.
- Yurt dışında ödenen ve mahsubu mümkün bulunan vergilerin beyanname üzerinde mahsup edilemeyen kısmı (yani mahsuptan arta kalan tutar) izleyen üçüncü dönemin sonuna kadar indirim konusu yapılabilir. İndirim konusu yapılamayan tutar ancak üç yılla sınırlı olarak devreder. Bu tutarlara ilişkin olarak nakit iade imkânı yoktur. Kurumlar vergisi beyannamesinde, yabancı ülkelerde ödenen vergilerden cari yılda mahsup edilemeyip gelecek yıla devreden kısım için ayrı bir satır açılmıştır. Üçüncü yılın sonunda mahsup edilemeyen tutarların söz konusu yılda gider yazılabileceği anlaşılmaktadır.
- Yurt dışı inşaat ve onarma işlerinden sağlanan kazançlar ile gerekli koşulları taşıyan yurt dışı iştirak ve şube kazançları kurumlar vergisinden müstesna olduğundan, bu kazançlara ilişkin olarak yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu söz konusu değildir.
- E-beyanname veren kurumlar vergisi mükellefleri, “*Ekler*” in içinde yer alan “*Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergiler*”e ilişkin bölümü dolduracaklardır.
- E-Beyanname verenler de dahil olmak üzere mükelleflerin, yabancı ülkelerde ödenen vergilere ilişkin belgeleri Kurumlar Vergisi Kanununun 33 üncü maddesi uyarınca bağlı buldukları vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

7.3. Geçici Vergi Mahsubu

KVK’nın 32/2 nci maddesi gereğince kurumlar vergisi mükellefleri, cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere, Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre kurumlar vergisi oranında geçici vergi öderler.

Geçici vergi, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilir. Bu mahsubun yapılabilmesi için tahakkuk eden geçici verginin **nakden veya mahsuben ödenmiş olması gerekir**. Tahakkuk ettirildiği halde ödenmemiş bulunan geçici vergiler yıllık beyanname mahsup edilemez.

Ödenen geçici vergi tutarının, beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olması halinde **mahsup edilemeyen tutar, herhangi bir yazılı müracaat şartı aranmaksızın mükellefin diğer vergi borçlarına re’sen mahsup edilir. Mahsup beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yapılır**. Dolayısıyla vadesi bu tarihten önce dolmuş olan vergi borçlarına, mahsubun yapılmış sayıldığı bu tarihe kadar gecikme zammı uygulanır. Ancak daha sonraki süreler için gecikme faizi yahut zammı uygulanmaz.

Beyannamenin ilgili satırlarına iadesi gereken geçici vergiyi yazmış olan mükellefler, yazılı olarak iade talebinde bulunmuş sayılırlar. Bu satırı boş bırakmış olanların,

mahsuptan arta kalan geçici verginin mahsuben veya nakden iade edilebilmesi için o yılın sonuna kadar başvuruda bulunmaları şarttır.

Tüm iade ve mahsup taleplerinin elektronik ortamda yapılması zorunlu olduğundan, **geçici vergi iade talep dilekçelerinin de internet vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda ve standart dilekçeler kullanılmak suretiyle verilmesi gerekmektedir.**

7.4. Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi (GEKSİS)

Hazine ve Maliye Bakanlığı yayımladığı 22/01/2016 tarihli ve 99 sayılı Gelir Vergisi Sirkülerinde, gelir ve kurumlar vergisine yönelik iade taleplerinde, mükelleflerin elektronik ortamda gönderecekleri bilgi ve belgeler esas alınarak, Gelir İdaresi Başkanlığı'nca hazırlanan Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sisteminin (GEKSİS) kullanılmasına ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi ile mükelleflerin elektronik ortamda gönderecekleri bilgi ve belgeler esas alınarak Gelir-Kurumlar Vergisi iadelerine yönelik kontrol ve analizler elektronik ortamda yapılarak özet bir rapor halinde iadeyi yapacak birime ve mükellefe sunulmaktadır.

Buna göre, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun;

- 32 nci maddesi kapsamında Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümlerine göre ödenen geçici vergilere ilişkin iade taleplerinde ve
- 34 üncü maddesi kapsamında Kanunun 15 ve 30 uncu maddeleri ile GVK'nın 94 ve geçici 67 nci maddesi uyarınca tevkif edilmiş vergilerden kaynaklanan kurumlar vergisi iade taleplerinde,

söz konusu maddelerde yer alan yetki çerçevesinde Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından gerekli görülen bilgi ve belgeler elektronik ortamda alınacaktır.

İade talebine ilişkin olarak elektronik ortamda alınması uygun görülen liste ve/veya tablolar dışında kalan diğer belgelerin önceden olduğu gibi vergi dairesine intikal ettirilmesi gerekmektedir.

Vergi daireleri mükelleflerin iade taleplerini, sistem tarafından üretilecek Gelir ve Kurumlar Vergisi İadesi Kontrol Raporu çerçevesinde değerlendirerek ilgili Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde ve Sirkülerlerinde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde sonuçlandıracaktır.

Mükellefler talep ettikleri iadenin konusuna ve beyan ettikleri kazanç türlerine göre Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın uygun göreceği liste ve tabloları aşağıdaki esaslara uygun olarak elektronik ortamda göndereceklerdir:

a) Her bir tevsik edici belge, fatura düzenleme limitinin altında kalsa dahi, bu liste ve tablolara ayrı ayrı girilecektir.

b) Aynı mükelleften yapılan alımlar, bu liste ve tablolara belge bazında ayrı ayrı girilecektir.

Liste ve tabloların doldurulmasında uyulacak kurallara interaktif vergi dairesinden ulaşılması mümkündür.

Elektronik ortamda alınan belgelerin ayrıca kâğıt ortamında verilmesine gerek bulunmamaktadır.

8. KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN VERİLME ZAMANI

Kurumlar vergisi beyannamesi, hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın birinci gününden 25 inci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilir (KVK Md. 14/3). **Ancak 29/03/2019 tarihli ve 115 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile kurumlar vergisi beyanname verme süresi Nisan ayı sonuna alındığı için 2025 yılı Kurumlar Vergisi beyannameleri 2026 yılı Nisan ayı sonuna kadar verilecektir.**

9. KURUMLAR VERGİSİNİN ÖDEME SÜRESİ

KVK'nın 21/1 inci maddesine göre kurumlar vergisi en geç, beyannamenin verilebileceği son gün olan **30 Nisan 2026 gününde ödenmek zorundadır.** Kurumlar vergisinde taksit uygulaması yoktur.

10. KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN GÖNDERİLME ŞEKLİ

Tüm kurumlar vergisi mükellefleri beyannameleri **elektronik ortamda göndermek zorundadırlar.** Aktif toplamı veya net satışları belli hadlerin üzerinde olduğu için beyannamelerini SMMM'lere imzalatmak zorunluluğu bulunmayan mükellefler doğrudan kendileri, **hadlerden ikisinin birden altında kaldığı için beyannamelerini SM veya SMMM'lere imzalatmak zorunda olanlar ise, prensip itibariyle aracılık yetkisi verilen meslek mensupları aracılığı ile e-beyannamelerini gönderebileceklerdir.**

YMM'lerle tam tasdik sözleşmesi düzenleyen kurumlar vergisi mükellefleri, e-beyannamelerini hiçbir hadde ve sınırlamaya tabi olmaksızın bizzat kendileri gönderebilirler.

11. BEYANNAMEYE EKLENECEK BELGELER

11.1. Beyannameye Eklenecek Mali Tablolar

Bilindiği gibi kurumlar vergisi beyannamesine ayrıntılı **bilanço ve gelir tablosunun** dipnotlu ve karşılaştırmalı olarak eklenmesi bütün mükellefler için zorunludur.

Ek mali tabloların eklenmesi ise aktif toplamı ve net satışların tutarına bağlıdır.

Buna göre;

- 2025 yılı sonuçlarına göre, hem aktif toplamı 240.560.700 TL'nin hem de net satışları 534.574.300 TL'nin altında kalan mükellefler, 2026 yılında verecekleri (2025 yılı) beyannamelerine **HİÇBİR EK MALİ TABLO EKLEMAYECEKLERDİR.**

- Bu hâdlerden herhangi birini aşmış olanlar, 2026 yılında verecekleri beyannamelerine sadece Kâr Dağıtım Tablosu isimli ek malî tabloyu ekleyeceklerdir. Diğer ek mali tabloları eklemelerine gerek yoktur. Faaliyet sonuçları zarar olsa dahi kar dağıtım tablolarının verilmesinde yarar vardır. Son dönemlerde vergi daireleri zararlı olup bu tabloyu vermeyen mükelleflere usulsüzlük cezası uygulamaktadırlar.

- Bilânço ve Gelir Tablolarının ise beyannamelere, bütün mükellefler tarafından, eskiden olduğu gibi dipnotlu ve karşılaştırmalı olarak eklenmesi zorunludur.

a. Gerçek Faydalanıcı Bilgisi Bildirimi

529 sıra no'lu VUK Genel Tebliği ile gerçek faydalanıcı bilgisi bildirim yükümlülüğü getirilmiştir.

Söz konusu Tebliğ uyarınca; kurumlar vergisi mükellefleri, gerçek faydalanıcı bilgisini geçici vergi beyannameleri ve yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ekinde bildirmek zorundadır.

Söz konusu beyannameler aracılığıyla yapılacak bildirimde; gerçek faydalanıcıların adı, soyadı, vatandaşlıkları, kimlik numaraları ve adresleri, varsa telefon, faks ve elektronik posta bilgileri ile gerçek faydalanıcılığın sebebinin bildirilecektir.

Buna göre; kurumlar vergisi mükellefleri kurumlar vergisi beyannamesi ekindeki "GERÇEK FAYDALANICIYA İLİŞKİN BİLGİLER" kulakçığını doldurmak suretiyle söz konusu bildirim yapacaklardır.

Gerçek Faydalanıcı Bilgisi Bildirimiyle ilgili detaylı açıklamalarımız [2021/088](#) sayılı Sirkülerimizde yapılmıştır.

b. Beyannameye Eklenenecek Diğer Belgeler/Ekler veya Doldurulacak Tablolar

Kurumlar vergisi beyannamesine mali tabloların yanı sıra aşağıda belirtilen belgelerin eklenmesi veya tabloların doldurulması gerekir:

- Dipnotlu ve karşılaştırmalı olarak ayrıntılı bilanço ve ayrıntılı gelir tablosu veya işletme hesabı özeti,
- Kesinti yoluyla ödenen vergilere ilişkin belgeler,
- Gerçek faydalanıcıya ilişkin bilgiler,
- Serbest bölgelerde elde edilen kazançlar,
- Teknogirişim ve teknokent sermaye desteği,
- Yabancı ülkelerde ödenen vergilere ilişkin belgeler,
- Dar mükellef ortağı bulunan kurumların bu ortakların adları, unvanları ve ikamet adreslerine ait bildirim,
- Muhasebe sistemi genel tebliğleri uyarınca temel mali tabloların (bilanço, gelir tablosu) yanı sıra diğer mali tabloları düzenlemek mecburiyetinde olan mükelleflerce düzenlenen kâr dağıtım tablosu,
- Kurum ortaklarına ve yönetim kurulu üyelerine ilişkin bildirim,
- Transfer fiyatlandırması, kontrol edilen yabancı kurum ve örtülü sermayeye ilişkin bilgiler,
- Yurt dışı mukimi kişi veya kurumlara verilen eğitim ve sağlık hizmetlerine ilişkin form,
- Teknokentlerden elde edilen kazançlara ilişkin bilgiler,

- Ar-Ge ve tasarım indirimi bilgileri,
- KKEG bilgileri,
- İndirimli kurumlar vergisi tablosu,
- Nakdi sermaye artışı indirimi bilgileri,
- Sınai mülkiyet hakkı istisnası bilgileri,
- Dar mükellef ulaştırma kurumu hasılat defteri,
- Yabancı para pozisyonuna ilişkin bilgiler,
- 6491 sayılı Kanun 12/5 mad. kapsamında itfa payları tablosu,
- G.V.K. 113 üncü madde kapsamında hasılat esaslı kazanç tablosu,
- KVK 5/1-a maddesine göre yurt içi iştirak kazancı istisnasına ilişkin bilgiler,
- KVK 5/1-b maddesine göre yurt dışı iştirak kazancı istisnasına ilişkin bilgiler,
- KVK 5/1-c maddesine göre yurt dışı iştirak satış kazancı istisnasına ilişkin bilgiler,
- KVK 5/1-g maddesine göre şube kazancı istisnasına ilişkin bilgiler

12. BEYANNAMEYİ İMZALAYAN SM VEYA SMMM’NİN KİMLİK BİLGİLERİ

Beyannamelerini 3568 sayılı Kanuna ilişkin 4 no.lu Tebliğ gereğince SM veya SMMM'lere imzalayanlar, kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili bölümüne beyannameyi imzalayan meslek mensubunun kimlik bilgilerini yazacak ve beyannameyi meslek mensubuna imzalatıp kaşeteceklerdir. E-beyannameler açısından ilgili bölüme, SM/SMMM'ye ait kimlik belgelerinin yazılması yeterlidir.

13. BEYANNAME VE EKLERİNİ TASDİK EDEN YMM’NİN KİMLİK BİLGİLERİ

Beyannamelerini 3568 sayılı Kanuna ilişkin 18 no.lu Tebliğ uyarınca YMM'lere tasdik ettiren mükellefler, beyannamenin ilgili bölümüne beyanname ve eklerini tasdik eden YMM'nin kimlik bilgilerini yazacaklardır. Mühür ve imza için ayrılan bölümler ise YMM'ler tarafından mühürlenip imzalanacaktır. E-beyannamelerin ilgili bölümüne, YMM'ye ait kimlik belgelerinin yazılması yeterlidir.

14. GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞININ KURUMLAR VERGİSİ BEYAN REHBERİ

Gelir İdaresi Başkanlığı her yıl olduğu gibi bu yıl da mükelleflerin yararlanmaları için Kurumlar Vergisi Beyan Rehberi hazırlamış ve [duyurmuştur.](#)

Mükelleflerin 2025 hesap döneminde elde ettikleri kurum kazançlarının vergilendirilmesine yönelik olarak Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanan Kurumlar Vergisi Beyan Rehberine ulaşmak için lütfen [tıklayınız.](#)

2025 Yılı vergilendirme dönemine ilişkin yıllık Kurumlar Vergisi Beyannamesinde yapılan değişikliklere ulaşmak için lütfen [tıklayınız.](#)

Saygılarımızla.

Ek-1: Özel Kanunlar Uyarınca İndirime Konu Edilebilecek veya Gider Yazılabilecek Bağışlara İlişkin Tablo

Ek-2: “Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form”un (Ek:2) Doldurulmasına İlişkin Öneriler

EK-1: ÖZEL KANUNLAR UYARINCA İNDİRİME KONU EDİLEBİLECEK VEYA GİDER YAZILABİLECEK BAĞIŞLARA İLİŞKİN TABLO

	Bağışın İndirilmesi veya Gider Yazılabilmesi İçin Hangi Kuruluşa Yapılması Gerektiği	Dayanak Kanun		Bağışın Nev’i	Yüzdesel Sınır	Meblağ Sınırı	İndirim mi, Gider mi?
		Sayı	Madde				
1	Umumî Hayata Müessir Afet Felâketzedeleri için Milli ve Mahallî Yardım Komiteleri	7269	45	Nakdî ve Aynî	Yok	Yok	Gider
2	Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu ile Kuruluşları	2828	20/b	Sadece Nakdî	Yok	Yok	İndirim
3	Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri	2547	56	Ayni ve Nakdî	Yok	Yok	İndirim
4	İlköğretim Kurumları	222	76/g	Sadece Nakdî	Yok	Yok	İndirim
5	Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK)	278	13	Sadece Nakdî	Yok	Yok	İndirim
6	Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Kurumu	2876	101	Nakdî ve Aynî	Yok	Yok	Gider
7	3294 Sayılı Kanun’la kurulan Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu veya Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıfları	3294	9	Nakdî ve Aynî	Yok	Yok	İndirim
8	4122 Sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu Çerçevesinde Yapılan Harcamalar	4122	12	Nakdî ve Aynî	Yok	Yok	İndirim
9	Sekiz Yıllık Kesintisiz Eğitim İçin Yapılan Bağışlar (97/1 Tebliğin R.G.’si 22.08.1997)	4306	97/1 (Tebliğ)	Sadece Nakdî	Yok	Yok	İndirim
10	Emekli Sandığı Kanununa Göre Sandık, Dinlenme ve Bakımevleri	5434	Ek.44	Ayni ve Nakdî	Yok	Yok	İndirim
11	Gülhane Askeri Tıp Akademisi	2955	46/b	Sadece Nakdî	Yok	Yok	İndirim
12	Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı	3388	3	Ayni ve Nakdî	Yok	Yok	İndirim

	Bağışın İndirilmesi veya Gider Yazılabilmesi İçin Hangi Kuruluşa Yapılması Gerektiği	Dayanak Kanun		Bağışın Nev'i	Yüzdesel Sınır	Meblağ Sınırı	İndirim mi, Gider mi?
		Sayı	Madde				
13	SSK Hastanelerine Yapılan Bağış ve Yardımlar (SSK Hastaneleri 5283 sayılı Kanunla Sağlık Bakanlığına devredildiği için bu bağışın uygulama alanı kalmamıştır.)	4958	23	Ayni ve Nakdî	Yok	Yok	İndirim
14	Terörle Mücadele Kanunu Hükümlerine Göre Aylık Alan Maluller İle Hayatını Kaybedenlerin Dul ve Yetimlerine Yapılan Taşınmaz Bağışları	3713	21	Ayni	Yok	Yok	İndirim
15	Çanakkale Savaşları Gelibolu Tarihi Alan Başkanlığı Kurulması Hakkında Kanun	6546	11/2	Ayni ve Nakdî	Yok	Yok	İndirim
16	Türkiye Sağlık Enstitüleri Başkanlığı	6569	17/1	Nakdî	Yok	Yok	İndirim
17	Türkiye Maarif Vakfı	6721	5/5	Ayni ve Nakdî	Yok	Yok	İndirim
18	Türk - Japon Bilim ve Teknoloji Üniversitesi	7034	4/2	Ayni ve Nakdî	Yok	Yok	İndirim
19	Türkiye Şehit Yakınları ve Gazileri Dayanışma Vakfı	633	Ek: 5	Ayni ve Nakdî	Yok	Yok	İndirim
20	Kapadokya Alanı Hakkında Kanun	7174	7/2	Ayni ve Nakdî	Yok	Yok	İndirim
21	Antalya Diploması Forumu Vakfı Kanunu	7430	6/5	Ayni ve Nakdî	Yok	Yok	İndirim
22	Uludağ Alanı Hakkında Kanun	7432	8/2	Ayni ve Nakdî	Yok	Yok	İndirim
23	Türk Arkeoloji ve Kültürel Miras Vakfı Kanunu	7439	7/3	Ayni ve Nakdî	Yok	Yok	İndirim
24	Yeniden İmar Fonunun Kurulması Hakkında Kanun	7441	7/3	Ayni ve Nakdî	Yok	Yok	İndirim
25	Aile ve Gençlik Fonu Kurulması Hakkında Kanun	7474	6/3	Ayni ve Nakdî	Yok	Yok	İndirim
26	Dışişleri Teşkilatını Güçlendirme Vakfı Kanunu	7512	7/2	Ayni ve Nakdî	Yok	Yok	İndirim

EK-2: "TRANSFER FİYATLANDIRMASI, KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM VE ÖRTÜLÜ SERMAYEYE İLİŞKİN FORM"UN (EK:2) DOLDURULMASINA İLİŞKİN ÖNERİLER**GENEL:**

- Kurumlar vergisi mükelleflerinin, ilişkili kişilerle bir hesap dönemi içinde yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ile ilgili olarak beyannamenin 2 no.lu ekinde yer alan "transfer fiyatlandırması, kontrol edilen yabancı kurum ve örtülü sermayeye ilişkin formu" doldurmaları ve kurumlar vergisi beyannamesi ekinde, bağlı bulunulan vergi dairesine göndermeleri gerekmektedir.

- Bu formun, transfer fiyatlandırmasına ilişkin rapor hazırlamak zorunda olmayanlar da dahil olmak üzere tüm kurumlar vergisi mükellefleri tarafından doldurulması gerekmektedir. Ancak ilişkili kişi ile 2025 yılında herhangi bir alım-satım işlemi olmayan, kontrol edilen yabancı kurum kazancı olarak matraha ilavede bulunmayan kurumların bu formu doldurmasına gerek olmadığını düşünüyoruz.
- Formun doldurulmasında, her bir ilişkili kişi bazında yıllık toplam net tutarı 30.000 TL'nin altında olan mal veya hizmet alım ya da satım işlem bilgileri ile söz konusu ilişkili kişi bilgilerine yer verilmesine gerek bulunmamaktadır.
- 2025 yılına ilişkin formun, 2025 yılı kurumlar vergisi beyannamesi ile birlikte verilmesi gerekmektedir. Beyannamenin elektronik ortamda verilmesi zorunlu olduğundan, söz konusu formun da elektronik ortamda verilmesi gerekmektedir.
- Transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüklerinin tam ve zamanında yerine getirilmiş olması kaydıyla, örtülü olarak dağıtılan kazanç nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş veya eksik tahakkuk ettirilmiş vergiler için vergi ziyayı cezası %50 indirimli olarak uygulanacaktır. Söz konusu ceza indiriminden faydalanmak için mükelleflerin formun doldurulmasında azami hassasiyet göstermesi gerekmektedir.

I. Transfer Fiyatlandırması Kapsamındaki İlişkili Kişilere İlişkin Bilgiler:

I-TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAPSAMINDAKİ İLİŞKİLİ KİŞİLERE İLİŞKİN BİLGİLER				
	Yurt İçinde Bulunan İlişkili Kişi Adı-Unvanı	Vergi Kimlik No/T.C. Kimlik No	Yurt Dışında Bulunan İlişkili Kişi Adı-Unvanı	İlişkili Kişinin Bulunduğu Ülke
1.				
2.				
3.				
4.				
5.				

Bu bölümde sadece, 2025 yılı içerisinde işlemde bulunan yurt içindeki ve/veya yurt dışındaki ilişkili kişiler listelenecektir. İlişkili kişi olmakla birlikte 2025 yılı içerisinde herhangi bir işlemi (alım/satım) bulunmayanların Forma dahil edilmesine gerek yoktur. Diğer yandan, doğrudan veya dolaylı ortaklık ilişkisi bulunmasa dahi Türkiye pazarında dağıtıcısı (distribütörü) olunan yurt dışındaki kişi ve kurumların da transfer fiyatlandırması yönünden ilişkili kişi sayıldığı ve bunların da forma dahil edilmesi gerektiği unutulmamalıdır. Serbest bölgelerdeki ilişkili kişiler ile şubeler de ilişkili kişi sayılmaktadır. Yurt içi işlemler için örtülü kazanç dağıtımının hazine zararına bağlandığı işlemlerde, hazine zararı olmasa dahi bu işlemlerin ve işlemlerin gerçekleştirildiği ilişkili kişilerin forma dahil edilmesi gerekmektedir.

Transfer fiyatlandırması kapsamında ilişkili kişi sayılabilmek için; ortaklık, oy veya kar payı hakkının en az %10 olması şartı vardır. Bu kapsamda %10 oran şartını sağlamayan ilişkili taraflarla gerçekleştirilen işlemlerin söz konusu Formda ilişkili kişilerle yapılan işlem olarak dikkate alınmaması gerekmektedir. Öte yandan ortaklık payı dışında başka nedenlerle (nüfuzu altında bulundurma, ortakların eşleri vs.) ilişkili kişi sayılan kişilerle gerçekleştirilen işlemler %10 sınırını sağlamasa da ilişkili kişi olarak dikkate alınmalıdır.

II. İlişkili Kişilerle Gerçekleştirilen Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin İşlemler:

II-İLİŞKİLİ KİŞİLERLE GERÇEKLEŞTİRİLEN TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN İŞLEMLER			
		Alım	Satım
		(TL)	(TL)
	Varlıklar		
1.	Hammadde-Yarı Mamul		
2.	Mamul-Ticari Mallar		
3.	Gayri Maddi Haklar/Varlıklar (Edinilen veya kullanılan)		
4.	Kiralamalar		
5.	Diğer (Belirtiniz)		
	Hizmetler		
6.	İnşaat-Onarım-Teknik		
7.	Araştırma ve Geliştirme		
8.	Komisyon		
9.	Diğer (Belirtiniz)		
	Mali İşlemler		
10.	Ödünç Para/Kredi- Faiz		
11.	Gayri Nakdi Krediler		
12.	Mevduat/Repo-Faiz		
13.	Vadeli İşlemler (Türev ürünler)		
14.	Menkul Kıymetler		
15.	Sigorta		
16.	Diğer (Belirtiniz)		
	Diğer İşlemler		
17.	İkramiye ve Benzeri Ödemeler		
18.	Grup İçi Hizmetler		
19.	Diğer (Belirtiniz)		
	Yapılan İşlemlerin Toplamı		

- Formda yer alan Alım - Satım sütunlarında, prensip olarak hasılat - maliyet hesapları üzerinde etkisi olan işlemler yer almalıdır. 2025 yılı içinde ilişkili kişilerle gerçekleştirilen tüm alım ve satım işlemlerine ilişkin bilgiler (yukarıda bahsedilen 30.000 TL sınırı dikkate alınarak) Forma yazılacaktır.

Her bir işlemle ilgili olarak "Alım" sütununa, mal veya hizmet alımına istinaden ilişkili kişi tarafından sağlanan işlem tutarı, "Satım" sütununa ise mal veya hizmet satışına istinaden ilişkili kişiye sağlanan işlem tutarı yazılacaktır.

- 2025 yılında kayıtlara alınmış ancak henüz stoklara girmemiş olan malların da (yoldaki mallar) Formda, Ticari Mallar bölümünde gösterilmesi gerekmektedir.
- Alım ve satım sütunlarında yer verilecek tutarlara KDV (bankalar hariç) ve ÖTV dahil edilmeyecektir. (KDV'nin maliyet olarak dikkate alındığı, banka ve sigorta şirketleri, aracı kurumlar gibi şirketlerde KDV dahil tutarlar dikkate alınabilir.) Ayrıca ilgili sütunlara iade, iskonto ve diğer indirimler düşüldükten sonra kalan **net tutarlar** yazılacaktır.
- İlişkili kişilere yapılan ödemeler üzerinden stopaj hesaplanması durumunda alım sütununda, yapılan ödemelerin stopaj dahil brüt tutarları ile gösterilmesi gerekmektedir.
- Peşin ödenen giderler ile peşin tahsil olunmuş hasılat hesaplarına kaydedilmiş tutarların da karşılıklı mutabakatın sağlanabilmesi bakımından forma yazılması gerektiğini düşünüyoruz. Keza yapılmakta olan yatırımlar hesabında izlenen tutarlara da formda yer verilmelidir.
- Yurt dışı ilişkili kuruluş tarafından gönderilen “debit note” ve/veya “credit note” uygulamalarında, “debit note” tutarının mal alım tutarına ilave edilmesi / satım tutarından düşülmesi; “credit note” tutarının mal alım tutarından indirilmesi ve alım / satım tutarlarının netleştirilerek gösterilmesi gerekmektedir.
- Kurum ile çalışanları arasındaki istihdam ilişkisi dışındaki işlemlerin alım/satım tutarlarının formda gösterilmesi gerekmektedir. Örneğin inşaat yapım işi ile iştigal eden bir şirketin çalışanına aktifinde yer alan bir taşıtı satması durumunda bu işlemin de formda yer alması gerekmektedir.
- Ortaklara yapılan kar payı ödemelerinin formda belirtilmesine gerek bulunmamaktadır.
- Sermaye avansı olarak ileride sermayeye dönüştürülmek üzere işletmeye dahil olunan tutarlar bir borç niteliğinde olmadığı için bu tutarlar üzerinden faiz hesaplanmamakta ya da bu tutarlar değerlemeye tabi tutularak kambiyo karı zararı hesaplanmamaktadır. Bu nedenle işletmelerin hesaplarında yer alan bu tutarların bu mahiyette kaldıkları sürece Ek-2 Formunun Transfer Fiyatlandırması ve Örtülü Sermaye ile ilgili kısımlarında gösterilmesine gerek yoktur.
- Döviz cinsinden takip edilen hesapların kur değerlemesi sebebiyle yarattığı kur farklarının, formdaki alım satım tutarlarına dâhil edilmesine gerek olmadığını düşünüyoruz. Zira söz konusu farkların, kontrol edilebilir fiyatın bir unsuru olarak değerlendirilmesi söz konusu değildir.
- Döviz endeksli satış işlemleri sebebiyle ortaya çıkan kur farklarından, 600, 601 veya 602 hesaba alınanların yani cari dönem satışlarından doğan, faturaya bağlanan kur farklarının, ilgili olduğu satış tutarına dahil edilmesi gerekmektedir. Diğer kur farklarına ise formda yer verilmesine gerek olmadığı görüşündeyiz.
- Aynı şekilde döviz endeksli alımlar sebebiyle, ortaya çıkan ve faturaya bağlanan kur farklarından, maliyete intikal ettirilenlerin ilgili alışın tutarına dahil edilmesi gerekmektedir. Vade farklarının ise mali işlemler bölümünde “faiz” olarak gösterilmesi gerekmektedir.
- Grup şirketleri arasındaki masraf yansıtma işlemlerinde, ilişkisiz kişiden alınan faturaların üzerine kar marjı eklenmeksizin birebir yansıtılması durumunda da, bu tutarların Formda belirtilmesi gerekmektedir. Bu tür, ilave bir kar marjı olmaksızın aynen fatura edilen masraf yansıtma tutarlarının, “*İlişkili Kişilerle Gerçekleştirilen Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin İşlemler*” tablosunda “*Diğer İşlemler*” bölümünün “*Diğer*” alt başlığında belirtilmesi uygun olacaktır. İlişkili kişilerden temin edilen mal/hizmetlere ilişkin masraf yansıtma tutarları için, uygulanan transfer fiyatlandırması yöntemi olarak; “Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi”nin

tercih edilmesinin uygun olacağı kanaatindeyiz. Zira söz konusu tutarlar, birebir ilişkisiz kişiden temin edilen mal/hizmet fiyatları olduğundan, bizatihi karşılaştırılabilir fiyat olarak dikkate alınabilecektir.

- Bu bölümün, 5, 9, 16 ve 19 uncu satırlarında “Diğer” başlığı altında bulunan kısım doldurulurken, “Diğer” başlığı altında değerlendirilecek tüm işlem türleri topluca gösterilecek, açıklama bölümünde diğer başlığı altında değerlendirilen her bir işlem türü yazılacaktır.

Varlıklar:

Formun "Varlıklar" bölümünde yer alan 1 ve 2 numaralı satırlarda, mükellefin ilişkili kişiler ile yaptığı hammadde, yarı mamul, mamul ve ticari mal alım veya satımına ilişkin bilgiler yer alacaktır. Bu satırın alım sütununda mükellefin ilişkili kişilerden Formun ilgili bulunduğu hesap dönemi içerisinde satın aldığı hammadde, yarı mamul, mamul ve ticari malların tutarı, satım sütununda ise mükellefin ilgili hesap dönemi içerisinde ilişkili kişilere sattığı hammadde, yarı mamul, mamul ve ticari malların tutarı yazılacaktır.

Formda yer alan gayri maddi haklar/varlıklar, patent, ticari marka, ticari unvan, tasarım ya da model gibi sınaî varlıkların kullanım hakkı ile edebi, sanatsal eserlerin mülkiyet hakları ve ticari bilgi birikimi (know how), ticari sırlar gibi fikri hakları kapsamaktadır. Dolayısıyla bu bölümün 3 numaralı "Gayri Maddi Haklar/Varlıklar" satırında, alım sütununa mükellefin formun ilgili bulunduğu hesap dönemi içerisinde edindiği veya kullandığı gayri maddi varlıklara ilişkin fiyat/bedel, satım sütununda ise mükellefin ilişkili kişilere sattığı veya kullandığı gayri maddi varlıklara ilişkin fiyat/bedel yazılacaktır.

Bölümün 4 numaralı "Kiralamalar" satırında, Formun ilgili bulunduğu hesap döneminde mükellefin ilişkili kişilerden yaptığı kiralama işlemine ilişkin kira bedeli alım sütununa, ilişkili kişilere kiraya verme işlemine ilişkin kira bedeli satım sütununa yazılacaktır.

Bölümün 5 numaralı satırında, mükellefin ilişkili kişilerle ilgili hesap dönemi içerisinde gerçekleştirdiği demirbaşlar, gayrimenkuller gibi üst satırlarda yer almayan sabit kıymetlere ilişkin alım ve satım tutarları yazılacaktır.

Hizmetler:

Formun "Hizmetler" ile ilgili bölümünde "İnşaat-Onarım ve Teknik Hizmetler" ve "Araştırma ve Geliştirme Hizmetleri"nin yer aldığı 6 ve 7 numaralı satırlarda, mükellef tarafından ilgili hesap döneminde ilişkili kişilerden alınan hizmetlere ilişkin tutarlar alım sütununda, ilişkili kişilere verilen söz konusu hizmetlere ilişkin tutarlar satım sütununda yer alacaktır.

Bölümün 8 numaralı "Komisyon" satırında, ilişkili kişilere verilen komisyon tutarı alım sütununa, ilişkili kişilerden alınan komisyon tutarı satım sütununa yazılacaktır.

Bölümün 9 numaralı satırı ise ilişkili kişilerle gerçekleştirilen ve yukarıda sayılanlar dışındaki herhangi bir hizmetin bulunması halinde doldurulacaktır.

Mali İşlemler:

Formun "Mali İşlemler" bölümünde yer alan 10 numaralı "Ödünç Para/Kredi-Faiz" satırına, ilişkili kişilerle formun ilgili bulunduğu hesap dönemi içerisinde gerçekleştirilen ödünç para ve kredi işlemlerinde anaparaya ilişkin yıl sonu bakiyesi bu satırın sol tarafına, yıl içindeki tahakkuk eden toplam faiz tutarı bu satırın sağ tarafına ayrı ayrı yazılacaktır. Dolayısıyla ödünç para alınması durumunda alınan ödünç para tutarı alım sütununun sol tarafına, verilen faiz alım sütununun sağ tarafına yazılacak olup, ödünç para verilmesi durumunda ise verilen

ödünç para tutarı satım sütununun sol tarafında, alınan faiz satım sütununun sağ tarafına yazılacaktır. Ayrıca bu satıra, ödünç para niteliğinde olan cari hesaplara ilişkin dönem sonu bakiye tutarı ve yıl içindeki toplam faiz tutarı da ayrı ayrı yazılacaktır. 10 numaralı satıra yazılacak tutarın prensip olarak kur farklarını içermemesi gerekmektedir. Çünkü kur farkları taraflarca belirlenmeyip, ekonomik olaylara bağlı olarak kendiliğinden oluşan tutarlardır. İlişkili şirketler arasındaki finansman ilişkisi, kullanılan bir kredinin aynı koşullarla birebir kullandırılması şeklinde olsa dahi, bu ilişkilere de formda yer verilmesi gerektiği kanaatindeyiz. Rapor yazmak zorunda olanlar yıllık raporda bu ilişkinin mahiyetinden bahsedebilirler.

Bölümün 11 numaralı "*Gayri Nakdi Krediler*" satırında alınan teminat bu satırın alım sütununun sol tarafına, bu işleme ilişkin verilen komisyon tutarı ise alım sütununun sağ tarafına yazılacaktır. Verilen teminat satım sütununun sol tarafına, bu işleme ilişkin alınan komisyon tutarı da satım sütununun sağ tarafına yazılacaktır.

Bölümün 12 numaralı "*Mevduat/Repo-Faiz*" satırında,

Mevduat veya repo işlemlerinde; yatıran yönünden, mevduat veya repo tutarı satım sütununun sol tarafına, söz konusu mevduat/repo için alınan faiz satım sütununun sağ tarafına ayrı ayrı yazılacaktır.

Mevduat veya repo işlemlerinde; kabul eden yönünden, mevduat veya repo tutarı alım sütununun sol tarafına, söz konusu mevduat/repo için verilen faiz alım sütununun sağ tarafına ayrı ayrı yazılacaktır.

Bölümün 13 numaralı "*Vadeli İşlemler (Türev Ürünler)*" satırında, mükellefin ilişkili kişilerle formun ilgili bulunduğu hesap dönemi içerisinde gerçekleştirdiği vadeli işlemlere ilişkin bilgiler yer alacaktır.

Forward işlemleri ile ilgili olarak 13.1 numaralı satırda, alıcı taraf sözleşmeye göre alımını gerçekleştirdiği kıymetin sözleşmede belirlenen fiyata/kura göre oluşan değerini alım sütununda sol tarafa, kıymetin vade tarihindeki piyasa fiyatına/kura göre oluşan değerini satım sütununda sol tarafa yazacaktır. Satıcı taraf ise sözleşmeye göre satımını gerçekleştirdiği kıymetin sözleşmede belirlenen fiyata/kura göre oluşan değerini satım sütununda sol tarafa, kıymetin vade tarihindeki piyasa fiyatına/kura göre oluşan değerini alım sütununda sol tarafa yazacaktır.

Future işlemleri ile ilgili olarak 13.2 numaralı satırda, işleme ilişkin verilen komisyon tutarı alım sütununda sağ tarafa, alınan komisyon tutarı ise satım sütununda sağ tarafa yazılacaktır.

Formun 13.3 numaralı opsiyon sözleşmeleri satırında, satın alma ya da satma hakkı karşılığında verilen opsiyon primi alım sütununda sağ tarafa, alınan opsiyon primi satım sütununda sağ tarafa yazılacaktır.

Opsiyon hakkının kullanılması durumunda;

Alım opsiyonunda, alıcı taraf alımı yapılan kıymetin sözleşmede belirlenen fiyata/kura göre oluşan değerini alım sütununda sol tarafa, vade tarihindeki piyasa fiyatına/kura göre oluşan değerini satım sütununda sol tarafa yazacaktır. Satıcı taraf ise satışı yapılan kıymetin sözleşmede belirlenen fiyata/kura göre oluşan değerini satım sütununda sol tarafa, kıymetin vade tarihindeki piyasa fiyatına/kura göre oluşan değerini alım sütununda sol tarafa yazacaktır.

Satım opsiyonunda, alıcı taraf alımı yapılan kıymetin sözleşmede belirlenen fiyata/kura göre oluşan değerini alım sütununda sol tarafa, kıymetin vade tarihindeki piyasa fiyatına/kura göre oluşan değerini satım sütununda sol tarafa yazacaktır. Satıcı taraf satışı yapılan kıymetin sözleşmede belirlenen fiyata/kura göre oluşan değerini satım sütununda sol tarafa, kıymetin vade tarihindeki piyasa fiyatına/kura göre oluşan değerini ise alım sütununda sol tarafa yazacaktır

Formun 13.4 numaralı para swapı satırında, sözleşmeye baz alınan kıymeti (döviz/TL) vade tarihinde alan tarafından sözleşmede belirlenen kura göre oluşan değeri (vade tarihindeki değeri) satım sütununun sol tarafına, işlemin yapıldığı tarihteki kura göre oluşan değeri alım sütununda sol tarafa yazılacaktır. Öte yandan sözleşmeye baz alınan kıymeti vade tarihinde veren tarafından sözleşmede belirlenen kura göre oluşan değeri (vade tarihindeki değeri) alım sütununun sol tarafına, işlemin yapıldığı tarihteki kura göre oluşan değeri ise satım sütununda sol tarafa yazılacaktır.

Formun 13.5 numaralı faiz swapı satırında, sözleşmeye istinaden verilen faiz alım sütununda sağ tarafa, alınan faiz satım sütununda sağ tarafa yazılacaktır.

Bölümün 14 numaralı "*Menkul Kıymetler*" satırına, Hazine Bonosu, Devlet Tahvili, Eurobond veya bir başka menkul kıymetin alım veya satımına ilişkin işlemlerde işlemin niteliğine göre anapara bu satırın sol tarafına, faiz ise sağ tarafına ayrı ayrı yazılacaktır.

Bölümün 15 numaralı "*Sigorta*" satırına, ilişkili kişi kapsamında verilen prim tutarı alım sütununa, ilişkili kişilerden alınan prim satım sütununa yazılacaktır.

Diğer İşlemler:

Formun "*Diğer İşlemler*" bölümünde yer alan 17 numaralı "*İkramiye ve Benzeri Ödemeler*" satırında, alım sütununa formun ilgili bulunduğu hesap dönemi içerisinde ilişkili kişilere verilen ikramiye, prim ve benzeri ödemelerin tutarı, satım sütununa ise ilişkili kişilerden alınan bu tür ödemelerin tutarı yazılacaktır.

Bölümün 18 numaralı "*Grup İçi Hizmetler*" satırına 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Hakkında Genel Tebliğin "11- Grup İçi Hizmetler" başlıklı bölümünde yer alan açıklamalar çerçevesinde, Formun ilgili bulunduğu hesap döneminde ilişkili kişiler arasında gerçekleşen grup içi hizmet sözleşmelerine ilişkin bilgiler yer alacaktır. Dolayısıyla, grup içi hizmet kapsamında alınan hizmete ilişkin tutar alım sütununa, verilen hizmete ilişkin tutar ise satım sütununa yazılacaktır.

Yapılan İşlemlerin Toplamı

Bu bölüme varlıklar, hizmetler ve diğer işlemler bölümlerinde yer alan tutarların toplamı ile mali işlemler bölümünde anapara ve faiz bölümlerinde yazılı tutarlar toplanarak yazılacaktır.

III. Transfer Fiyatlandırmasına Konu Olan İşlemlerde Kullanılan Yöntemler:

III-TRANSFER FİYATLANDIRMASINA KONU OLAN İŞLEMLERDE KULLANILAN YÖNTEMLER		
	Alım (TL)	Satım (TL)
Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi		
Maliyet Artı Yöntemi		
Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi		
Kâr Bölüşüm Yöntemi		
İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi		
Mükellefçe Belirlenen Yöntem		
Toplam İşlem Tutarı		

Emsallere uygun fiyat veya bedeller, geleneksel işlem yöntemleri olarak adlandırılan karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yöntemleri ile işlemsel kâr yöntemleri olarak adlandırılan kâr bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kâr marjı yöntemlerinden işlemin mahiyetine en uygun olan yöntem kullanılarak tespit edilir. Bu yöntemler arasında herhangi bir öncelik sırası yoktur. Bununla birlikte, yöntemlerin eşit şekilde uygulanabilir olduğu durumlarda geleneksel işlem yöntemleri işlemsel kâr yöntemlerine tercih edilir.

Emsallere uygun fiyata yukarıda sayılan yöntemlerden herhangi birisiyle ulaşma olanağı yoksa; mükellef, işlemin niteliğine uygun olarak kendi belirleyebileceği ve daha doğru sonuç verdiği inandığı bir yöntemi de kullanabilir. İşleyiş sistemi mükellefler tarafından belirlenecek bu yöntemin de emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilmesi zorunludur.

Bu bölümde mümkün olduğunca, “Mükellefçe Belirlenen Yöntem” haricindeki satırları kullanmakta fayda vardır. Forma yazılacak yöntemin, eğer 2025 yılı işlemleri de aynı mahiyette ise önceki yıllar için Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlanan işletmeler için, belirlenecek yöntemin raporda yer alan yöntemlerle paralellik arz etmesinde yarar vardır.

Bu kısımda belirtilen yöntemin yıllık transfer fiyatlandırması raporunda yapılacak emsal çalışmalarının da dikkate alınarak belirlenmesi, form ve yıllık transfer fiyatlandırması raporunda belirtilen yöntemlerin paralellik arz etmesi açısından önemlidir.

IV. Kurumun Yurt Dışı İştiraklerine İlişkin Bilgiler:**IV-KURUMUN YURT DIŞI İŞTİRAKLERİNE İLİŞKİN BİLGİLER**

	<i>Yurt Dışı İştirakin Unvanı</i>	<i>Kanuni veya İş Merkezinin Bulunduğu Ülke</i>	<i>Kurumun Sermaye, Oy veya Kâr Payı Oranı</i>	<i>Yurt Dışı İştirakin Gayrisafi Hasılatı</i>
1.				
2.				
3.				
4.				
5.				

2025 yılında kurumun yurt dışı iştiraki bulunmuyorsa bu bölümün doldurulmasına gerek yoktur. Yurt dışı iştiraki bulunmakla birlikte, kurumlar vergisi beyannamesinde matraha KKEG olarak ilave edilen “kontrol edilen yabancı kurum kazancı” bulunmuyorsa, bu bölümün doldurulmasına gerek olmadığını düşünüyoruz.

Yurt dışı iştirakte kurumun sermaye, oy veya kar payı oranı (hangi oran daha yüksekse o oran dikkate alınacaktır) yazılacaktır.

V. Örtülü Sermaye Uygulamasına İlişkin Bilgiler:**V-ÖRTÜLÜ SERMAYE UYGULAMASINA İLİŞKİN BİLGİLER**

<i>Aktif Toplamı</i>	
<i>Toplam Borçlar</i>	
<i>Öz Sermaye Tutarı</i>	
<i>Toplam Faiz Giderleri</i>	
<i>Toplam Kur Farkı Giderleri</i>	
<i>Ortak veya Ortakla İlişkili Kişilerden Temin Edilen Borçların En Yüksek Olduğu Tarihteki Toplam Tutarı</i>	

Bu bölüm, 2025 yılında ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen bir borç bulunması halinde doldurulacaktır.

- “Aktif Toplamı”: Kurumun hesap dönemi başında çıkartılmış olan bilânçosunda yer alan bilgilere göre doldurulacaktır.
- “Toplam Borçlar”: Kurumun hesap dönemi başında çıkartılmış olan bilânçosunda yer alan bilgilere göre doldurulacaktır.

- “*Öz Sermaye Tutarı*”: Kurumun öz sermayesi bu tabloda yer alan Aktif Toplamı ve Toplam Borçlar dikkate alınarak, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “12.1.5” bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde hesaplanacaktır.
- “*Toplam Faiz Giderleri*”: Ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen borç nedeniyle hesap dönemi içinde gerçekleşen ve maliyete veya faaliyet giderlerine intikal etmiş olan faiz giderlerinin toplamı yazılacaktır.
- “*Toplam Kur Farkı Giderleri*”: Ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen borç nedeniyle hesap dönemi içinde gerçekleşen ve maliyete veya faaliyet giderlerine intikal etmiş olan kur farkı giderlerinin toplamı yazılacaktır.
- “*Ortak veya Ortakla İlişkili Kişilerden Temin Edilen Borçların En Yüksek Olduğu Tarihteki Toplam Tutarı*”: İlgili hesap döneminde ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen borçların en yüksek olduğu tarihteki toplam tutarı yazılacaktır. Faiz veya kur farkı hesabına konu edilmeyen borçların yazılmaması gerektiğini düşünüyoruz. 1 Seri No.lu KVK Genel Tebliğinin 12.1.5 bölümünde belirtildiği üzere yabancı para üzerinden yapılan borçlanmalarda, borcun en yüksek olduğu tarihteki toplam tutar hesaplanırken her bir borcun alındığı tarihte geçerli olan döviz kuru esas alınacaktır. Yabancı para üzerinden alınan borcun vadesinin izleyen yıla sarkması halinde ise izleyen yıl için söz konusu hesaplama, borcun ödenmeyen tutarının bilanço günü itibarıyla VUK hükümlerine göre değerlendirilmiş tutarı esas alınmak suretiyle yapılacaktır.

Yukarıda belirtildiği üzere Transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüklerinin tam ve zamanında yerine getirilmiş olması kaydıyla, örtülü olarak dağıtılan kazanç nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş veya eksik tahakkuk ettirilmiş vergiler için vergi ziyayı cezası %50 indirimli olarak uygulanacaktır. Bu kapsamda Ek-2 Formunun tam ve eksiksiz olarak doldurulması söz konusu ceza indiriminden faydalanılması açısından önem arz etmektedir.

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüğü ve bu yükümlülüğün tam ve zamanında yerine getirilmesinden kastedilen; Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğde yer alan belgelendirme yükümlülüklerinin tam, zamanında ve belirlenen usule uygun olarak yerine getirilmesidir. Belgelendirmeye ilişkin esaslı etkilemeyen hata ve eksiklikler ceza indirimini uygulamasına engel teşkil etmez. Belgelendirme yükümlülüklerinin tam ve zamanında yerine getirilmediğinin İdare veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından tespit edilmesi durumunda, mükellefler ceza indiriminden yararlanamaz.

Belgelendirme yükümlülüklerinin zamanında yerine getirilmesi; belgelendirmeye ilişkin süre tayin edilmiş belgelendirmenin bu süre içinde, süre tayin edilmemiş İdare ya da vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından belirlenen süreler içinde ibraz edilmesini ifade etmektedir.

Ayrıca, EK-2 formunun eksik ve/veya hatalı doldurulması halinde VUK'nun 352/II-7 nci maddesine göre II. Derece Usulsüzlük cezası kesilecektir. Ceza tutarı 01/01/2026'den itibaren 17.000 TL'dir.

Bununla birlikte kanuni dayanağı net olmamakla beraber; EK-2 Formunu hiç doldurmayan ve Vergi Dairesi'ne vermeyen kurumlar vergisi mükelleflerine vergi idaresince VUK'nun mükerrer 355/1'inci maddesi gereği özel usulsüzlük cezası uygulanmaktadır. 01/01/2026'dan itibaren bu cezanın tutarı 35.000 TL'dir. Ceza uygulandıktan sonra tekrar süre verilerek Formun gönderilmesi istenmesine rağmen form yine gönderilmezse özel usulsüzlük cezası 1 kat artırılarak uygulanacaktır.

Söz konusu Formun verilmemesi veya eksik/hatalı verilmesinin bir diğer yaptırımı ise ilgili mükellefin incelemeye sevk edilme riskinin artmasıdır.