

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde 25 No'lu Tebliğle Yapılan Değişiklikler

[Bu bağlantıdan](#) ulaşılabilecek olan 25 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği 24 Mayıs 2026 tarihli ve 33263 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmış ve yürürlüğe girmiştir. Bu Tebliğ ile 7524 ve 7566 sayılı kanunlarla Kurumlar Vergisi Kanununda yapılan bazı düzenlemelere ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

Söz konusu Tebliğde aşağıdaki konulara ilişkin açıklamalara yer verilmiş bulunmaktadır:

- Belge revizesi yoluyla 2 Ağustos 2024 sonrası gerçekleştirilen yatırımlara ilişkin yatırıma katkı tutarının yurt içi asgari kurumlar vergisinde nasıl dikkate alınacağı,
- Dördüncü geçici vergi döneminde de nakdi sermaye artışı indiriminden yararlanılabileceği,
- İstisnaların faaliyet bazlı ve işlem bazlı olarak ikiye ayrılarak, bunlara ilişkin kar ya da zararların kurum kazancının tespitinde nasıl dikkate alınacağı,
- Taşınmaz satış kazancı elde eden gayrimenkul yatırım fon ve ortaklıklarına ilişkin kurumlar vergisi istisnasında uygulanacak %50 kâr dağıtım şartının nasıl uygulanacağı.

Tebliğde yer verilen açıklamalar aşağıda özetlenmiştir.

1) Belge Revizesi Yoluyla 2 Ağustos 2024 Sonrasında YTB'ye Eklenen Yatırımlara İlişkin Yatırıma Katkı Tutarının Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisinde Nasıl Dikkate Alınacağına İlişkin Açıklamalar

Tebliğde Yatırım 2 Ağustos 2024 tarihinden önce alınmış olan Yatırım Teşvik Belgesinin (Belge, YTB) revizesi yoluyla 2 Ağustos 2024 sonrası Belge ilave edilen yatırım tutarına ilişkin yatırıma katkı tutarının yurt içi asgari kurumlar vergisinde nasıl dikkate alınacağına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Tebliğdeki açıklamalara göre; 2.8.2024 tarihinden önce alınan yatırım teşvik belgelerinde kayıtlı yatırım tutarlarında, bu tarihten sonra gerçekleştirilen artışlardan kaynaklı yatırıma katkı tutarı hesaplanan asgari kurumlar vergisinden düşülemeyecektir. Diğer bir anlatımla; Kurumlar Vergisi Kanununun 32/C maddesine göre hesaplanan asgari kurumlar vergisinden indirilebilecek yatırıma katkı tutarının tespitinde, 2/8/2024 tarihinden önce mevcut yatırım teşvik belgelerinde kayıtlı olan yatırım tutarı dikkate alınabilecektir.

Tebliğde Belgesini 2/8/2024 tarihinden önce alan ve bu tarihten sonra revize eden mükelleflerin, 32/A maddesine göre alınmayan vergilerini iki şekilde saptamalarına imkan verilmiştir. Buna göre;

- **2/8/2024 öncesi yatırıma katkı tutarını dikkate almak suretiyle** tespit etmeleri,
- **Veya oranlama yapmak suretiyle** tespit etmeleri mümkündür.

Tebliğdeki buna ilişkin ayrıntılı bir örnekte, her iki yöntemle göre hesaplamaların nasıl yapılacağı açıklanmaktadır. Örneği şu şekilde özetlemek mümkündür.

Belge'nin alındığı tarih	2.8.2024 öncesi
Belge orijinalindeki yatırım tutarı	10.000.000 TL
2.8.2024 sonrası Belge'de yapılan revize ile birlikte toplam yatırım tutarı	15.000.000 TL (5.000.000 TL ilave var)
Yatırıma Katkı Oranı	%30
Orijinal Belge'deki yatırım tutarına göre Yatırıma Katkı Tutarı	$10.000.000 * \%30 = 3.000.000$ TL
İlave yatırımın Yatırıma Katkı Tutarı	$5.000.000 * \%30 = 1.500.000$ TL
Toplam Yatırıma Katkı Tutarı	4.500.000 TL

Tebliğdeki açıklamalara göre, mükellefler hesaplanan asgari kurumlar vergisinden indirilebilecek yatırıma katkı tutarının tespitini tercih edecekleri şu iki yöntemden birisine göre hesaplayabileceklerdir.

1.Yöntem: Orijinal Belge'deki 3.000.000 TL'lik Yatırıma Katkı Tutarını tamamıyla tüketilinceye kadar 3.000.000 TL'lik yatırıma katkı tutarı üzerinden alınmayan vergi hesaplanan asgari kurumlar vergisinden indirilebilecektir, 3.000.000 TL tamamıyla kullanıldıktan sonra asgari vergiden yatırıma katkı tutarı düşülemeyecektir.

2.Yöntem: Orijinal Belge'deki 3.000.000 TL'lik ve ilave yatırıma ilişkin 1.500.000 TL'lik Yatırıma Katkı Tutarı oranlanmak suretiyle yani $3.000.000 \text{ TL} / 4.500.000 \text{ TL}$ oranlaması yapılarak, her yıl yatırıma katkı tutarı üzerinden alınmayan vergi hesaplanan asgari kurumlar vergisinden indirilebilecektir. $1.500.000 \text{ TL} / 4.500.000 \text{ TL}$ oranlaması hesaplanan vergi tutarı ise asgari kurumlar vergisinden indirilemeyecektir. Bu oranlama suretiyle 3.000.000 TL tamamıyla kullanıldıktan sonra asgari vergiden yatırıma katkı tutarı düşülemeyecektir.

Örneğe ilişkin daha detaylı hesaplamalar için Tebliğ incelenmelidir.

2) Dördüncü Geçici Vergi Döneminde de Nakdi Sermaye Artışı İndiriminden Yararlanılabileceği İlişkin Açıklamalar

Bilindiği üzere kurum kazancından indirilebilecek nakdi sermaye artış indirimi aşağıdaki şekilde hesaplanmaktadır.

Nakdi sermaye artışı * Ticari krediler faiz oranı * İndirimi oranı * Süre

Hesaplamadaki unsurlardan bir tanesi olan Ticari krediler faiz oranı, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından indirimden yararlanılan yıl için en son açıklanan bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranını ifade etmektedir.

Hatırlanacağı üzere, 2022 yılında 4. geçici vergi döneminin kaldırılmasını takiben Maliye, KVK Genel Uygulama Tebliğinde yaptığı değişiklik ile Ticari krediler faiz oranının ilk 3 geçici vergi döneminde belli olmadığı gerekçesi ile geçici vergi dönemlerinde nakdi sermaye artışı indiriminden yararlanılmasının önüne geçmiş bulunmaktaydı.

2025 yılından itibaren 4. geçici vergi dönemi yeniden ihdas edildiğinden, Tebliğde yapılan değişiklik ile indirimden dördüncü geçici vergilendirme dönemi itibarıyla da yararlanılabileceğine açık hale getirilmiştir.

3) Kurumlar Vergisi İstisnalarının Faaliyet Bazlı ve İşlem Bazlı Olarak İkiye Ayrılarak, Bunlara İlişkin Kar Ya Da Zararların Kurum Kazancının Tespitinde Nasıl Dikkate Alınacağı Açıklanmıştır

Bu Tebliğ ile Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ne "İstisna uygulamalarında kar ve zararların değerlendirilmesi" başlıklı yeni bir bölüm eklenmek suretiyle istisnalar ikiye ayrılmıştır.

1. Faaliyete bazlı istisnalar

2. İşlem bazlı istisnalar

Tebliğe göre, istisnanın **belirli bir faaliyete özgülenmesi** durumunda ilgili faaliyetin bir bütün halinde değerlendirilmesi ve kazancın bu bütünlük çerçevesinde tespit edilmesi gerekmektedir. İşlem bazında uygulanan istisnalarda ise kazanç ve istisnanın her bir işlem bazında belirlenmesi gerektiği belirtilmektedir.

3.1. Faaliyet esaslı istisnalar

Tebliğde aşağıda yer alan istisnalar, faaliyet esaslı istisnalara örnek olarak verilmiştir:

- Yatırım fon ve ortaklıklarının kazanç istisnası (taşınmazlardan elde edilen kazançlar hariç) (5520 sayılı Kanun madde 5/1-d)
- 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)
- Risturn kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-i)
- 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)
- 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)
- Araştırma altyapılarının Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarda istisna (6550 sayılı Kanun geçici madde 1/a)

Faaliyet bazlı istisnalara ilişkin olarak Tebliğde yer verilen örnekte, teknoloji geliştirme bölgesinde yürütülen iki farklı projeden; Birisinden 2.500.000 TL kazanç, diğerinden ise 1.000.000 TL zarar doğduğu durumda, istisna kapsamındaki faaliyetlerin bir bütün olarak değerlendirileceği ve istisna kazancın net 1.500.000 TL olarak beyannamede gösterileceği açıklanmaktadır.

Bu konuda öteden beri yapılan gelen uygulamada bir değişiklik olmamıştır.

3.2. İşlem esaslı istisnalar

Tebliğde işlem esaslı istisnalara ise aşağıdaki istisnalar örnek olarak verilmiştir.

- İştirak kazançları istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-a)
- 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)
- Emisyon primi kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-ç)
- 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)
- 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)
- Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazanç istisnası (193 sayılı Kanun geçici madde 76)

İşlem bazlı istisnalara ilişkin olarak Tebliğde yer verilen örnekte, aktifinde yer alan iki ayrı taşınmazı bankaya olan borcuna karşılık alacaklı bankaya satan bir şirketin; Birinci satış işleminden 3.500.000 TL kazanç, İkinci satış işleminden ise 1.500.000 TL zarar elde ettiği durumda, her bir satış işleminden doğan kazanç veya zarar ayrı ayrı dikkate alınacaktır. Birinci taşınmaz satışından doğan 3.500.000 TL kazancın kurumlar vergisinden istisna edilir iken, ikinci taşınmaz satışından doğan 1.500.000 TL zarar ise beyannamede kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

Diğer bir anlatımla, **işlem esaslı istisnalarda, faaliyet bazlı istisnalardan farklı olarak her bir işlem ayrı ayrı değerlendirilerek, her bir işlemten kaynaklanan kazanç ve zararlar birbirine netleştirilemeyecektir.**

4) Taşınmaz Kazancı Elde Eden Gayrimenkul Yatırım Fon ve Ortaklıklarına İlişkin Kurumlar Vergisi İstisnasında Uygulanacak %50 Kâr Dağıtım Şartının Nasıl Uygulanacağı Açıklanmıştır

Hatırlanacağı üzere 7524 sayılı Kanun ile 1 Ocak 2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere, taşınmazlara yatırım yapan fon ve ortaklıkların kurumlar vergisi istisnasından yararlanabilmeleri; sahip oldukları taşınmazlardan elde ettikleri kazançların en az %50'sini, elde edildiği

hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı izleyen ikinci ayın sonuna kadar ortaklarına dağıtmaları şartına bağlanmıştır.

25 Seri No.lu Tebliğde bu uygulamaya ilişkin aşağıdaki konularda detaylı açıklamalara yer verilmiştir.

1. Kar dağıtımına esas taşınmaz kazancının nasıl hesaplanacağı,
2. Kazanç hesaplamasında müşterek genel giderlerin ve amortismanların dağıtımının nasıl yapılacağı,
3. Net dağıtılabilir karın nasıl hesaplanacağı ve kar dağıtım şartının yerine getirilmesine ilişkin esaslar,

Tebliğdeki açıklamalar yayımlandığı tarih olan 24.5.2026 itibariyle yürürlüğe girmiştir.

Abonelerimizin dikkatine sunarız.

Bu Sirkülerimize ilişkin görüş, öneri ve sorularınızı info@narcon.com.tr'ye iletebilirsiniz.

Saygılarımızla.

NARCON YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

www.narcon.com.tr

3.6.2026