TEBLİĞ

Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı)'ndan:

KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ (SERİ NO: 1)'NDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ (SERİ NO: 25)

Bu Tebliğde; 28/7/2024 tarihli ve 7524 sayılı Kanunun 32 nci ve 4/12/2025 tarihli ve 7566 sayılı Kanunun 2 nci maddeleri ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda yapılan düzenlemelere ilişkin açıklamalara yer verilmekte olup, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde ilgili bölümler itibarıyla aşağıdaki değişiklikler yapılmıştır.

MADDE 1- 3/4/2007 tarihli ve 26482 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nin "5.5. Türkiye'de kurulu fonlar ile yatırım ortaklıklarının kazançlarına ilişkin istisna" başlıklı bölümünün üçüncü paragrafının birinci cümlesinden sonra gelmek üzere aşağıdaki cümle, beşinci paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraflar eklenmiş, mevcut yedinci ve sekizinci paragrafları aşağıdaki şekilde ve aynı bölümde yer alan "Örnek:" ibaresi "Örnek 4:" olarak değiştirilmiştir.

"Diğer taraftan, 1/1/2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara ilişkin avans kar paylarının da kar dağıtımının hesaplanmasında dikkate alınacağı tabiidir."

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

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

Örnek 1: (A) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş. 2025 yılında taşınmazlardan 1.000.000 TL kar elde etmiş olup, Ortaklığın diğer faaliyetleri ise 600.000 TL zararla sonuçlanmıştır. Böylece anılan Ortaklığın 2025 yılında, (1.000.000 – 600.000) 400.000 TL kazancı bulunmaktadır. (Kar dağıtımına konu edilecek tutarın tespitinde kanuni yedek akçeler ihmal edilmiştir.) Buna göre, (A) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.'nin 2025 yılı kazancının yarısı olan (400.000 x %50) 200.000 TL'nin dağıtımı, istisnanın uygulanması için yeterlidir.

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

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

Örnek 2: (B) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.'nin 2025 yılında taşınmaz faaliyetine ilişkin maliyeti 9.000.000 TL, diğer faaliyetleri nedeniyle oluşan maliyeti 1.000.000 TL'dir. Ortaklığın müşterek genel giderleri ise 500.000 TL'dir. Bu durumda kar dağıtımına esas taşınmaz kazancı, [500.000 x (9.000.000 / 10.000.000)] 450.000 TL müşterek genel gider dikkate alınmak suretiyle tespit edilecektir."

"Faaliyet alanı gereği portföyüne veya aktifine taşınmaz dahil edemeyen ve inşaat projeleri yapamayan fon ve ortaklıkların bahse konu gelirleri bulunmayacağından, bu fon ve ortaklıklar için kar dağıtımı şartının aranmayacağı tabiidir. Öte yandan, herhangi bir şekilde taşınmaz kazancı elde eden fon ve ortaklıkların istisnadan yararlanabilmesi için, söz konusu kazançlar bakımından kar dağıtımı şartı aranacaktır.

Dağıtılması gereken kazancın tespitinde, kurumların Türk Ticaret Kanunu uyarınca ayırması zorunlu olan kanuni yedek akçeler dikkate alınabilecek ve taşınmaz gelirlerine isabet eden kanuni yedek akçe tutarı düşüldükten sonraki kazancın %50'si dağıtıma konu edilecektir. Karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmadığından, kar paylarının sermayeye eklenmesi suretiyle kar dağıtım şartının sağlanması söz konusu değildir. Sermaye piyasası mevzuatına göre belirlenen net dağıtılabilir kar esas alınarak kar dağıtımı yapılması gerekmektedir. Ancak net dağıtılabilir karın, Vergi Usul Kanununa göre tutulan kayıtlar kapsamında tespit edilen kar tutarını aşmaması gerekir. Sermaye piyasası mevzuatına göre belirlenen net dağıtılabilir karın, Vergi Usul Kanununa göre tutulan kayıtlar kapsamında tespit edilen kardan daha düşük olması halinde, sermaye piyasası mevzuatına göre belirlenen net dağıtılabilir karın dikkate alınacağı tabiidir.

Örnek 3: (C) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.'nin 2025 yılında taşınmazlardan elde ettiği kazancı 8.000.000 TL'dir. Sermaye piyasası mevzuatı uyarınca Ortaklığın net dağıtılabilir karı 7.000.000 TL; Vergi Usul Kanununa göre tutulan kayıtlara göre belirlenen net dağıtılabilir karı ise 5.000.000 TL'dir. Buna göre ilgili

mevzuatında aksi bir durum olmadıkça, Ortaklığın net dağıtılabilir karı olarak 5.000.000 TL esas alınacak ve bu tutarın, tamamının taşınmazlardan elde edilen kazanç kabul edilmek suretiyle istisnadan yararlanmak için yarısının dağıtılması gerekecektir."

MADDE 2- Aynı Tebliğin "5.17. Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara isabet eden giderlerin diğer kazançlardan indirilememesi" başlıklı bölümünden sonra gelmek üzere aşağıdaki bölüm eklenmiştir.

"**5.18. İstisna uygulamalarında kar ve zararların değerlendirilmesi**

Kurumlar vergisi yönünden 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 istisna her bir işlem bazında belirlenmektedir.

Faaliyet esaslı istisnalar, bir hesap döneminde aynı istisna konusundaki tüm faaliyetlerin birlikte değerlendirilmesi sonucunda oluşan kazançlara ilişkindir. Bu kapsama giren istisnaların bazıları aşağıdaki gibidir.

a) Yatırım fon ve ortaklıklarının kazanç istisnası (taşınmazlardan elde edilen kazançlar hariç) (5520 sayılı Kanun madde 5/1-d)

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

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

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

d) Risturn kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-i)

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

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

g) Türk uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden sağlanan kazanç istisnası (4490 sayılı Kanun madde 12)

ğ) Serbest bölgelerde elde edilen kazanç istisnası (3218 sayılı Kanun geçici madde 3)

h) Teknoloji geliştirme bölgelerinde elde edilen kazanç istisnası (4691 sayılı Kanun geçici madde 2)

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

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

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

İşlem esaslı istisnalar, hesap dönemi içerisindeki her bir işleme bağlı olarak ayrı ayrı doğan kazançlara ilişkindir. Bu kapsama giren istisnaların bazıları aşağıdaki gibidir.

a) İştirak kazançları istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-a)

b) Yurt dışı iştirak kazançları istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-b)

c) Yurt dışı iştirak hissesi satış kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-c)

ç) Emisyon primi kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-ç)

d) Taşınmaz, iştirak hisseleri ve fon satış kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-e)

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)

f) Sat-kirala-geri al işlemlerine yönelik kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-j)

g) Varlık kiralama işlemlerinden elde edilen kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-k)

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

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

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

MADDE 3- Aynı Tebliğin "10.6.5.1." numaralı bölümündeki "sadece" ibaresinden sonra gelmek üzere "dördüncü geçici vergilendirme dönemi ile" ibaresi eklenmiştir.

MADDE 4- Aynı Tebliğin "32.5.6. Yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplamasında kurum kazancından düşülmeyen istisna ve indirimler" başlıklı bölümünden sonra gelmek üzere aşağıdaki bölüm eklenmiştir.

"**32.5.7. Asgari kurumlar vergisinden indirilen yatırıma katkı tutarının tespiti**

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

Örnek: (A) A.Ş.'nin 2/8/2024 tarihinden önce aldığı yatırım teşvik belgesinde kayıtlı yatırım tutarı 10.000.000 TL, yatırıma katkı oranı ise %30'dur. Şirket, 2/8/2024 tarihinden sonra yatırım teşvik belgesini revize ettirmiş ve yatırım tutarını 15.000.000 TL'ye yükseltmiştir. Buna göre şirketin, 2/8/2024 öncesi yatırıma katkı tutarı (10.000.000 x %30) 3.000.000 TL; 2/8/2024 tarihinden sonra eklenen yatırıma katkı tutarı (5.000.000 x %30) 1.500.000 TL; toplam yatırıma katkı tutarı ise (3.000.000 + 1.500.000) 4.500.000 TL'dir. Şirket, 2025 hesap dönemi öncesinde yatırıma katkı tutarının 500.000 TL'sini kullanmıştır.

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

Mükellef kurumun 2025 hesap dönemine ilişkin verdiği kurumlar vergisi beyannamesinde;

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

olarak tespit edilmiştir.

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

- 1. yöntem: 150.000 TL'nin tamamının, 2/8/2024 öncesi belgede kayıtlı yatırıma göre hesaplanan yatırıma katkı tutarı olan 3.000.000 TL'den düşülmesi mümkündür. Böylece, kalan [3.000.000 – (500.000 + 150.000)] 2.350.000 TL yatırıma katkı tutarı, ileriki dönem kurumlar vergisi beyannamelerinde asgari vergiden düşülmeye devam edilecek ve 3.000.000 TL'lik yatırıma katkı tutarı kullanıldıktan sonra asgari vergiden yatırıma katkı tutarı düşülemeyecektir. Buna göre şirketin 2025 dönemi asgari vergisi (350.000 – 150.000) 200.000 TL olarak belirlenecektir.

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

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

MADDE 5- Bu Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

MADDE 6- Bu Tebliğ hükümlerini Hazine ve Maliye Bakanı yürütür.