

09.09.2025

SİRKÜLER 2025/33: Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde Değişiklik Yapan Seri 24 No.lu Tebliğ Yayımlandı

25.07.2025 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan 7555 sayılı Kanunla diğer düzenlemeler yanında vergilendirme ile ilgili düzenlemeler de yapılmıştı ve bu konuda 2025/33 sayılı sirkülerimiz ile bilgi verilmişti. 04.09.2025 tarihli Resmi Gazetede 7555 sayılı Kanunla 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun indirimli kurumlar vergisi uygulaması konusundaki 32/A maddesinde yapılan değişiklikler dolayısıyla kurumlar vergisi genel uygulama tebliğinde değişiklikler yapan 24 seri no.lu tebliğ yayınlanmıştır. Bu tebliğle açıklama yapılan hususlar aşağıdaki başlıklarda özetlenmiştir.

1- Teşvik Belgesi Kapsamında Kurumlar Vergisinin İndirimli Uygulanacağı Süre On Yılla Sınırlandırıldı

16/6/2025 tarihinden önce başvurusu yapılmış ve reddedilmemiş olanlar hariç, 24/7/2025 tarihinden itibaren (bu tarih dahil) alınan yatırım teşvik belgeleri kapsamında kurumlar vergisi indiriminin uygulanacağı süre, indirim hakkının kullanılabilmesi ilk hesap dönemi dahil en fazla on hesap dönemi olarak sınırlandırılmıştır. Tebliğ açıklamalarından “indirim hakkının kullanılabilmesi ilk hesap dönemi” ibaresinden, yatırımdan veya diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç dolayısıyla indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılabilecek ilk dönem anlaşılmaktadır. Bu sürede kullanılmayan indirimli kurumlar vergisi hakkı düşmektedir.

On yıllık süreye yönelik bu sınırlama, her bir yatırım teşvik belgesi bazında ayrı ayrı dikkate alınacaktır.

24/7/2025 tarihinden önce (bu tarih hariç) alınan veya 24/7/2025 tarihinden itibaren alınmakla birlikte başvurusu 16.6.2024 tarihinden önce yapılmış olan yatırım teşvik belgeleri kapsamında kurumlar vergisi indiriminin uygulanacağı sürede ise herhangi bir sınırlama bulunmamaktadır.

2- Diğer Kazançlara İndirimli Oran Uygulaması Dört Yılla Sınırlandırıldı

16/6/2025 tarihinden önce başvurusu yapılmış ve reddedilmemiş olanlar hariç, 24/7/2025 tarihinden itibaren (bu tarih dahil) alınan yatırım teşvik belgeleri kapsamında yatırım dışı diğer kazançlara kurumlar vergisi indiriminin uygulanacağı süre indirim hakkının kullanılabilmesi ilk hesap dönemi dahil en fazla dört hesap dönemi olarak sınırlandırılmıştır. Ancak bu dört yıllık sürede var ise yatırımın kendisinden doğan kazançlara da indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir. Yani hem yatırımdan doğan kazançlara hem de yatırım dışındaki kazançlara aynı anda indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

Tebliğde “İndirim hakkının kullanılabilmesi ilk hesap dönemi dahil dördüncü hesap döneminin sonuna kadar olan süre, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki **yatırıma fiilen başlanılan tarihi içeren hesap döneminin başından, dördüncü hesap döneminin sonuna kadar olan dönem kapsamaktadır.**” şeklinde bir tanım yer almasına karşın, verilen örneklerde bu dört yıllık sürenin mükellefin diğer faaliyetlerden elde ettiği kazançları dolayısıyla indirim hakkını kullanılabileceği matrahın bulunduğu dönemden itibaren başlayacağı anlaşılmaktadır.

3- Diğer Kazançlara İndirimli Oran Uygulamasında Toplam Katkı Tutarının %50’si ve Hak Edilen Yatırıma Katkı Tutarı Sınırlaması Birlikte Uygulanacak

Yeni uygulamada (16/6/2025 tarihinden önce başvurusu yapılmış ve reddedilmemiş olanlar hariç, 24/7/2025 tarihinden itibaren (bu tarih dahil) alınan yatırım teşvik belgelerinde) yatırım dışında elde edilen kazançlarda indirimli kurumlar vergisi uygulamasında aşağıdaki iki sınır birlikte uygulanacak, yani bu iki sınırdan düşük olan aşılamayacak:

- a- Yatırım döneminde diğer kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılacak katkı tutarı, yatırımın tamamına ilişkin hesaplanan toplam yatırıma katkı tutarının yüzde 50'sini aşamayacak,
- b- Yatırım döneminde diğer kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılacak katkı tutarı, devam eden yatırım dolayısıyla ilgili hesap dönemleri itibarıyla gerçekleştirilen yatırıma katkı tutarına teşvik belgesinde tanınan yatırım katkı oranının uygulanması suretiyle bulunan tutarı, yani **hak edilen katkı tutarını** aşamayacak.

Buna göre **uygulanabilecek katkı tutarı, bu iki sınırdan düşük olanı** ile sınırlıdır.

4- Kazancın Bulunmasına Rağmen Uygulanmayan İndirimli Kurumlar Vergisi Hakkı Düşecektir.

Tebliğde yapılan açıklama ve verilen örneklerden, gerek yatırım dışı diğer kazançlar gerekse yatırımdan elde edilen kazanç bulunmasına karşın indirimli kurumlar vergisi hakkını ilgili dönemlerde kullanmayan mükelleflerin kullanmadığı hakkına tekabül eden katkı tutarı hakkının düşeceği anlaşılmaktadır. Mükellefin düzeltme beyannamesi vererek bu hakkını kullanıp kullanamayacağı konusunda ise bir açıklamaya yer verilmemiştir.

5- Arazi, Arsa, Royalti, Yedek Parça Ve Amortisman Tâbi Olmayan Diğer Harcamalar İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulamasına Konu Edilemeyecektir.

Tebliğe, 9903 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı eki Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar (Karar) uyarınca, arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortisman tâbi olmayan diğer harcamaların indirimli kurumlar vergisi uygulamasına konu edilemeyeceği hususu eklenmiştir. Dolayısıyla yatırıma katkı tutarının hesaplanmasında arazi, arsa, royalti ve yedek parça harcamaları ile amortisman tâbi olmayan diğer harcamalar dikkate alınmayacaktır.

6- İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulamasında Diğer Kazançların Kapsamı

Tebliğdeki düzenlemeye göre, indirimli vergi oranı uygulamasında, mükelleflerin yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarının işletilmesinden elde edilen kazançları dışında kalan tüm kazançları diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak kabul edilecektir.

Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımların tamamlanmış ve indirimli vergi oranı uygulanmak suretiyle yatırıma katkı tutarlarının tamamının kullanılmış olması veya on yıllık sürenin dolması halinde, hak kazanılan yatırıma katkı tutarının tamamının kullanıldığı veya on yıllık sürenin dolduğu hesap döneminden itibaren bu yatırımlardan elde edilen kazançlar, indirimli vergi uygulamasında diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak değerlendirilebilecektir.

7- Birden Fazla Teşvik Belgesi Bulunması ve Kazancın Yetersiz Olması Halinde Öncelik Sırasına İlişkin Uygulama

Mükelleflerin birden fazla yatırım teşvik belgesinin bulunması ve indirim hakkının kullanılabileceği ilk hesap dönemi dahil dördüncü hesap döneminin sonuna kadar diğer faaliyetlerden elde edilen kazancın yetersiz olması durumunda, hangi teşvik belgesine öncelik verileceği mükellefler tarafından serbestçe belirlenebilecektir. Mükelleflerin tercih ettikleri teşvik belgesinde yer alan vergi indirim oranına göre ve mevzuatta belirlenen sınırlar dâhilinde, diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına indirimli vergi oranı uygulanabilecektir.

8- Yatırımın Devri Halinde On Yıllık Süre Uygulaması

24/7/2025 tarihinden itibaren alınan teşvik belgelerinde, yatırımı devreden ve devralan için birlikte toplam on yıllık süreyle sınırlı olmak kaydıyla hak kazanılan yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranda kurumlar vergisi uygulanacaktır.