

08.09.2025

SİRKÜLER (2025'58)

Konu: 24 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Tebliği İle İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulama Esaslarının Yeniden Belirlenmesi.

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:24) “ yayımlanmış olup, bu tebliğde;

7555 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda ve 635 Sayılı Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 8 inci maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunun (KVK) 32/A' maadesinde yapılan değişiklik uyarınca;

İndirimli kurumlar vergisi uygulaması indirim hakkının kullanılabilirdiği ilk hesap dönemi dâhil en fazla 10 hesap dönemi ile sınırlandırılmıştır,

Kurumlar vergisi indirim oranı %60 (bu değişikliğe göre indirimli KV oranı %10) olarak belirlenmiştir,

İlgili dönemde kazanç bulunmasına rağmen kullanılmayan yatırıma katkı tutarlarının sonraki dönemlere devredilemeyeceği ve indirim konusu yapılamayacağı belirtilmiştir,

Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması ilk dört hesap dönemi ile sınırlandırılmış olup, yatırımın başlangıç tarihinden itibaren kazancın doğduğu hesap döneminden başlamak üzere dört yıl ile sınırlandırılmıştır.

6745 sayılı Kanun kapsamındaki proje bazlı yatırımlar için süre ve oranların artırılması hususunda Cumhurbaşkanına yetki verilmiştir,

Düzenleme karar ve tarihi 16.06.2025'ten önce başvurusu yapılmış ve reddedilmemiş belgeler hariç olmak üzere, Kanunun yayımı tarihinden itibaren alınan yatırım teşvik belgelerine uygulanacağı belirtilmiştir. 16.16.2025 tarihinden önceki müracaatlara binaen düzenlenen Yatırım Teşvik Belgelerindeki harcamalara bu tebliğden önceki tebliğlerde yer alan düzenlemelere göre indirimli kurumlar vergisi uygulanacaktır.

Tebliğde, yukarıdaki hususlarla alakalı detaylı açıklamalar ile örneklere yer verilmiştir.

Tebliğde yapılan açıklamalardan öne çıkan bazı hususların özeti aşağıdadır.

Yapılan değişikliklerin uygulanacağı yatırım teşvik belgeleri, 7555 sayılı Kanun'un 18. maddesiyle yapılan değişiklikler, 16.06.2025 tarihinden önce başvurusu yapılmış ve reddedilmemiş olanlar hariç olmak üzere, 24.07.2025 tarihinden itibaren alınan yatırım teşvik belgelerine uygulanacaktır. Konuya ilişkin olarak Tebliğde, çeşitli durumlar göz önünde bulundurularak örneklere yer verilmiştir.

On yıllık sürenin başlangıcı, İndirimli kurumlar vergisine ilişkin on yıllık sınırlama, indirim hakkının kullanılabilmesi ilk hesap döneminden itibaren işlemeye başlar. Tebliğin “32.2. İndirimli kurumlar vergisi” bölümündeki Örnek 4’te bu ilk dönemin, yatırıma başlanıp indirim hakkının kullanılabilmesi matrahın olduğu ilk hesap dönemi olarak değerlendirilebileceği belirtilmiştir.

Birden fazla belge olması halinde belge bazında takip: On yıllık süreye ilişkin sınırlama, her bir yatırım teşvik belgesi bakımından ayrı ayrı uygulanır ve izlenir.

Kazanç bulunmasına rağmen ilgili hesap döneminde yararlanılmayan yatırıma katkı tutarları: İlgili hesap döneminde kazanç bulunmasına rağmen uygulanmayan yatırıma katkı tutarları, izleyen dönemlerde bu katkı tutarları indirim konusu yapılamaz. Dolayısıyla hak edilen ve indirim konusu yapılmayan katkı tutarları sonraki dönemlere devredilmez.

Diğer faaliyet kazançlarında uygulama, Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançların yanı sıra, toplam yatırıma katkı tutarının Cumhurbaşkanı Kararı ile belirlenen kısmına ilişkin olmak üzere, diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara da indirimli kurumlar vergisi uygulanabilir; bu imkan ilk dört hesap dönemiyle sınırlandırılmıştır.

24.07.2025 tarihinden itibaren alınan yatırım teşvik belgeleri kapsamında, yatırıma fiilen başlanan tarihten itibaren, hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben ve indirim hakkının kullanılabilmesi ilk hesap dönemi dahil dördüncü hesap dönemi sonuna kadar diğer faaliyet kazançlarına indirimli oran uygulanabilir. Bu uygulama, toplam yatırıma katkı tutarının Cumhurbaşkanı Kararı ile belirlenen oranını geçmemek ve hak edilen yatırıma katkı tutarını aşmama şartlarına bağlıdır. Fiili harcama tutarı ile belgede yer alan harcama tutarlarına uygulanacak yatırım katkı tutarı uygulamasında, belgede yer alan harcama tutarına uygulanacak yatırıma katkı tutarının %50’sini aşmaması gerekiyor.

Tebliğde iki sınır açıkça tanımlanmıştır: Birinci sınır, diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlar için yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarının; toplam yatırım harcaması ile yatırıma katkı oranının çarpımının, Cumhurbaşkanı Kararı ile belirlenen oranla (%50) çarpılması suretiyle bulunmasıdır.

Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlar için yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı:

$$[(\text{Toplam yatırım harcaması} \times \text{Yatırıma katkı oranı}) \times \text{Belirlenen oran}]$$

İkinci sınır ise hak edilen yatırıma katkı tutarının, dönem içinde gerçekleştirilen yatırım harcaması ile yatırıma katkı oranının çarpımı olarak hesaplanmasıdır.

Belgede belirtilen tutarlara göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarının %50 sini aşamayacaktır.

Hak edilen yatırıma katkı tutarı, Yatırım harcaması x yatırıma katkı oranı

Yapılacak hesaplama sonrasında, uygulanabilecek katkı tutarı, bu iki sınırdan düşük olanın uygulanması gerekmektedir.

Diğer Faaliyet Kazançlara Uygulanacak Olan Dört dönemlik sürenin belirlenmesi: Genel olarak, ilk hesap dönemi dahil dört hesap dönemine ilişkin süre; yatırıma fiilen başlanan tarihi içeren hesap döneminin başından dördüncü hesap dönemi sonuna kadar olan dönemi kapsar. Tebliğin “32.2.5. Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarda indirimli kurumlar vergisi uygulaması” başlıklı bölümünde verilen Örnek 1’de ise, fiili başlangıç yılındaki hesap döneminde matrah oluşmaması halinde, matrahın ilk olduğu hesap dönemi sürenin başlangıcı olarak dikkate alınacağı yönünde açıklama yapılmıştır.

İlk dört hesap döneminde diğer faaliyet kazançlarına uygulanamayan kısım: İlk dört hesap döneminde diğer faaliyet kazançlarına uygulanamayan kısım, hak kazanılan yatırıma katkı tutarını aşmamak kaydıyla, ilk dört hesap dönemi dahi on hesap dönemi içerisinde yatırımın işletilmesinden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kullanılabilir.

Diğer faaliyet kazancının kapsamı: KVK Madde 32/A ye göre İndirimli vergi oranı uygulamasında, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımların işletilmesinden elde edilen kazançlar dışındaki tüm kazançlar “diğer faaliyet kazançları” olarak kabul edilir. Esas olan, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlara, teşvik belgesinde yer alan vergi indirim oranı dikkate alınarak indirimli vergi uygulanmasıdır; Bu yatırımlardan elde edilen kazançlar, indirimli vergi uygulamasında “diğer faaliyet kazançları” sayılmaz.

Tamamlanmış yatırımlar sonrası kazançların niteliği: Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımların tamamlanması ve indirimli vergi oranı uygulanmak suretiyle yatırıma katkı tutarlarının tamamen kullanılması veya on yıllık sürenin dolması halinde, söz konusu yatırımdan bu tarihten sonra elde edilen kazançlar, indirimli vergi uygulamasında diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak değerlendirilebilir.

Birden fazla belge ve öncelik sırası: Mükellefin birden fazla yatırım teşvik belgesinin bulunması ve ilk dört hesap döneminin sonuna kadar diğer faaliyet kazancının yetersiz olması durumunda, hangi teşvik belgesine öncelik verileceği mükellef tarafından serbestçe belirlenebilir. Tercih edilen teşvik belgesinde yer alan vergi indirim oranı ve mevzuattaki sınırlar çerçevesinde, diğer faaliyet kazançlarına indirimli oran uygulanabilir.

Devirlerde süre sınırı: 24.07.2025 tarihinden itibaren alınan teşvik belgelerinde, yatırımın devrinde devreden ve devralan için birlikte geçerli olmak üzere toplam on yıllık süre sınırı uygulanır; hak kazanılan yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli kurumlar vergisi uygulanabilir.

24.07.2025 tarihinden itibaren alınan teşvik belgelerinde indirimli oranda kurumlar vergisi uygulaması on yıllık süreyle sınırlıdır. Bu nedenle, on yıllık sürenin dolduğu hesap döneminden sonra, diğer vergi borçlarından terkin yoluyla yatırıma katkı tutarının kullanılması mümkün olmayacaktır.

Bu tebliğ yayımı tarihinde (04.09.2025) yürürlüğe girmektedir.

(Resmi Gazete: 04.09.2025 tarihli 33007 sayılı)

Söz konusu tebliğe aşağıdaki linkten ulaşabilirsiniz.

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2025/09/20250904-8.htm>

Bilgilerinize sunarız.

Saygılarımızla,

TÜRKERLER Bağımsız Denetim
Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.