

YURT İÇİ ASGARİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASINDA GEÇMİŞ YIL MALİ BİLANÇO ZARARLARI

I. KONU

2025 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlara, özel hesap dönemine tabi olan kurumlarda ise 2025 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlara uygulanmak üzere, 7524 sayılı Kanunun 36'ncı maddesiyle, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa (KVK) eklenen 32/C maddesi ile vergi sistemimize "Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi" uygulaması dahil edilmiştir.

Bu uygulama hakkındaki yasal açıklamalar ile kurumların geçmiş yıl mali bilanço zararlarının yurt içi asgari kurumlar vergisi matrahının hesaplamasında, tebliğ açıklanmasıyla dikkate alınmayacağına belirtilmesinin yasalara aykırılık teşkil ettiği hususları, bu makalemizin konusunu oluşturmaktadır.

II. YURT İÇİ ASGARİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI

A. Yurt içi asgari kurumlar vergisi mükellefleri:

Aşağıda yer verilen;

1. 5520 sayılı KVK'nın 1'inci maddesinde sayılan, sermaye şirketleri (anonim ve limited şirketler ile sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler), kooperatifer, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ile iş ortaklıkları,

2. Türkiye'de elde ettikleri kazançlarını kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan etmek zorunda olan dar mükellefiyete tabi kurumlar,

3. 5520 sayılı KVK'nın 30'uncu maddesi kapsamında vergisi tevkif yoluyla alınan kazanç ve iratların beyanı konusunda ihtiyarilik getirilen dar mükelleflerin tevkifatata tabi kazanç ve iratları için beyanname vermeleri halinde bu kurumlar,

yurt içi asgari kurumlar vergisinin mükellefidirler.

B. Yurt içi asgari kurumlar vergisinin mükellefi olmayanlar:

Aşağıda yer verilen;

1. 5520 sayılı KVK'nın 4'üncü maddesinde sayılan ve kurumlar vergisinden muaf olan kurumlar,

2. İlk defa faaliyete başlayan kurumlar, (faaliyete başladıkları hesap döneminden itibaren üç vergilendirme dönemi için),

3. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Hasılat esaslı kazanç tespiti" başlıklı, 113'üncü maddesi kapsamında hasılat esasına göre vergilendirilen kurumlar vergisi mükellefleri,

yurt içi asgari kurumlar vergisi mükellefi değildir.

C. Yurt içi asgari kurumlar vergisi matrahı ve vergisi ile mukayeseye konu olacak verginin hesaplanması:

01.01.2025 tarihinden itibaren uygulamaya konulan 7524 sayılı yasa ile Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen 32/C maddesi hükmü ile vergi sistemimize dahil edilen "Yurt içi asgari kurumlar vergisi" nin hesabında; ticari bilanço kârına kanunun kabul edilmeyen giderlerin eklenmesi ile tespit edilen tutardan;

a) Aşağıda yer verilen ve kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların indirilmesi;

i) 5520 sayılı KVK'nın 5/1-a maddesinde yer alan iştirak kazançları,

ii) 5520 sayılı KVK'nın 5/1-ç maddesinde yer alan

emisyon primleri,

iii) 5520 sayılı KVK'nın 5/1-d maddesindeki yatırım fon ve ortaklıklarının kazançları,

iv) 5520 sayılı KVK'nın 5/1-i maddesinde yer alan ristrun kazançları,

v) 5520 sayılı KVK'nın 5/1-j maddesindeki sat-kirala-geri almada oluşan kazançlar,

vi) 5520 sayılı KVK'nın 5/1-k maddesindeki varlık kiralama şirketlerinden elde edilen kazançlar,

vii) 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicil Kanununu 12'inci maddesi ile 491 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun kapsamında Türk Uluslararası Gemi siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar,

viii) 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun Geçici 3'üncü maddesi gereğince elde edilen kazançlar,

ix) 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun Geçici 2'nci maddesinde yer verilen yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen kazançlar.

b) Yukarıda (A) ayrımında belirtilen ve kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlardan sonra, aşağıda yer verilen indirimler de düşülecektir;

i) 5520 sayılı KVK'nın 10/1-g maddesinde yer alan Girişim Sermayesi Fonu olarak ayrılan tutarlar,

ii) 5520 sayılı KVK'nın 10/1-h maddesindeki, 5379 sayılı Engelliler Kanunu kapsamında korumalı işyeri indirimleri,

iii) 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanunun 3 ve 3/A

maddeleri ile 6550 sayılı Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanunun Geçici 1/c maddesi kapsamında ki Ar-Ge ve tasarım indirimleri.

Yukarıdaki açıklamalar sonrasında;

Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi
Matrahı = (Ticari Bilânço Kârı + KKEG) – (İstisnalar + İndirimler)

formülü ile hesaplanmış olacaktır.

Yurt içi asgari kurumlar vergisi matrahı üzerinden %10'u olarak hesaplanan tutar da **yurt içi asgari kurumlar vergisi** olacaktır.

c) Hesaplanan yurt içi asgari kurumlar vergisinden de, aşağıda yer verilen ve kurumlar vergisi mükellefinden alınmayan vergilerin indirilmesi suretiyle **ödenmesi gereken yurt içi asgari kurumlar vergisi** hesaplanmış olacaktır.

i) 5520 sayılı KVK'nın 32'inci maddesinin (6), (7) ve (8)'inci fıkraları kapsamında kurumlar vergisi oranlarında yapılan indirimler nedeniyle alınmayan kurumlar vergisi,

ii) 02.08.2024 tarihinde önce, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'ndan alınmış olan teşvik belgelerindeki yatırıma katkı tutarlarının kullanılmasından dolayı KVK'nın 32/A maddesi hükmü göre ilgili hesap döneminde alınmayan kurumlar vergisi.

Tabiidir ki; ödenmesi gereken asgari kurumlar vergisi tutarı ile beyan edilen kurumlar vergisi matrahı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi mukayese edilerek, hangisi yüksek ise o tutar **ödenmesi gereken kurumlar vergisi olarak dikkate alınacaktır.**

Yurt içi asgari kurumlar vergisi uygulaması **geçici vergi dönemlerinde** de aynen yapılacaktır.

Ancak; ilk defa faaliyete başlayan kurumlar vergisi mükellefleri, faaliyete başladıkları hesap döneminden itibaren

üç hesap dönemi için, yurt içi asgari kurumlar vergisi uygulaması yapmayacaklar.

III. YURT İÇİ ASGARİ KURMLAR VERGİSİ MATRAHININ HESABINDA GEÇMİŞ YIL MALİ ZARARLARI

Bilindiği üzere, kurumlar vergisi mükellefleri oluşan geçmiş yıl mali bilanço zararlarını, beyannamesinde ayrıca göstermek ve zararın olduğu vergilendirme döneminden itibaren 5 vergilendirme dönemi geçmemiş olması koşulu ile ticari bilânço kârından indirebilmektedir.

Oysa yurt içi asgari kurumlar vergisinin matrahının hesaplanmasında yasa düzenlemesinde yer verilmediği halde, konunun açıklanması içeren ve 28.09.2024 tarih ve 32676 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Kurumlar Vergisi Uygulama Genel Tebliği (Seri No.1)’nde değişiklik yapılmasına dair 23 seri no.lu Tebliğin 32.5.4 ayrımında;

“Beyannamelerde indirim konusu yapılan geçmiş yıl zararları asgari kurumlar vergisi matrahından düşülmeyecek ve asgari kurumlar vergisinin hesaplanmasında dikkate alınacaktır.”

açıklaması yapılmıştır.

Öncelikli olarak, yurt içi asgari kurumlar vergisi düzenlemesinde, geçmiş yıl zararlarının matrahın hesabında dikkate alınıp alınmayacağı hususunda belirleme yapması konusunda vergi kanunlarında Hazine ve Maliye Bakanlığı’na verilmiş bir yetki bulunmamaktadır.

Diğer taraftan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 1’nci maddesi yer verilen hükümlerle, gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratların safi tutarı üzerinden, kurumlar vergisi mükellefleri de, 5520 sayılı KVK’nun 6’ncı maddesi hükmü uyarınca bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden vergilendirilmektedir.

Bu kadar açık vergi düzenlemesi var olduğuna göre; başkaca bir tartışmaya girmeksizin; yurt içi argari kurumlar vergisi de 5520 sayılı kanun içinde yer aldığına göre, söz konusu vergi matrahının hesaplanması sırasında da, varsa mükellefin geçmiş yıl zararları açıklanan şartlar dahilinde ticari bilânço kârından indirilmesi gerekmektedir.

Ayrıca bu şekil bir uygulamanın Anayasa'nın 73'üncü maddesinde yer alan hükümlerine de aykırılık teşkil ettiği hiç tartışmasızdır.

Söz konusu geçmiş yıl zararlarının, yurt içi asgari kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınmaması görüşü İdare tarafından ısrar edilmesi halinde, zararlarını mashup edemeyen tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin ihtirazi kayıtlı beyannamelerini verecekleri ve yargıya gidecekleri dikkate alındığında binlerce ihtilaf yaratılmış hem İdare, hem yargı organları ve hem de mükellefler açısından büyük bir zaman kaybına sebebiyet verilmiş olacaktır.

Bu durumun finansman gider kısıtlamasında ifade edildiği üzere, bilançonun pasifinde yer alan kısa ve uzun vadeli borçların yabancı kaynak sayılmasındaki durum gibi binlerce davada mükellefler lehine kararlar verileceğini ve bir gün İdare'nin daha fazla ısrar etmeden tebliğ düzenlemesini değiştireceğini umuyorum.

IV. SONUÇ

01.01.2025 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe konulan ve geçici vergi dönemlerinde de uygulanması öngörülen yurt içi asgari kurumlar vergisi düzenlemesi, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda yer verilmiş olduğundan ve kurumlar vergisinin safi kurum kazançı üzerinden hesaplanacağı hükmü ile Anayasamızın 73'üncü maddesinde yer verilen; verginin kanunilik ve mali güce göre vergileme ilkeleri de gözönünde bulundurularak; yurt içi asgari kurumlar vergisi matrahının

tespitinde mükelleflerin varsa beş vergilendirme dönemini geçmemiş mali bilânço zararlarının da ticari bilânço kârından düşülmesi gerekmektedir.

Aksi düşünöldüğünde; mali bilânço zararı dikkate alınmadan belirlenen bir matrah üzerinden hesaplanan verginin;193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 1'inci, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6'ıncı ve Anayasamızın 73'üncü maddesi hükmüne aykırılık teşkil edecektir.

Bu nedenle; idarenin bu konudaki açıklamalarını içeren 23 sıra no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğın 32.5.4 ayırımında yer verilen *"Beyannamelerde indirim konusu yapılan geçmiş yıl zararları asgari kurumlar vergisi matrahından düşölmeyecek ve asgari kurumlar vergisinin hesaplanmasında dikkate alınacaktır."* açıklamasının değıştirilmesi yerinde olacaktır.

Bu değışiklik yapılmadığı takdirde; geçici vergi beyannameleri dahil kurumlar vergisi beyannamelerini ihtirazi kayıtle veren mükellefler, konuyu vergi yargısına taşımaları sonucunda hem İdare, hem yargı organları ve hem de vergi mükellefler zaman kaybı yaşamak zorunda kalacaklardır.