

TİCARİ ZARARLA SONUÇLANAN FAALİYETLERDE KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLERDEN DOLAYI VERGİ YÜKÜ OLUŞMASI

1) Giriş

2025 yılı beyan döneminde ticari olarak zarar eden firma sayılarında artış olduğunu gözlemekteyiz. Zarar eden firmalar vergi yükü olmayacağını ummakta, ancak her geçen yıl artış eğiliminde olan kanunen kabul edilmeyen giderlerden (KKEG) dolayı vergi ödemesi ile karşılaşabilmektedir.

Artış eğiliminin nedeni sadece anti teşvik niteliğindeki gider kısıtlamalarının yaygınlaşması değildir. Vergi kanunlarına aykırı olarak, kâr dağıtımını yerine KKEG yolu ile işletmeden çekişlerin artması, gider niteliğinden olmayan harcamaların bu hesapta izlenmesi gibi durumlar da bunda etkili olmaktadır. Ayrıca hesabın muhasebede adeta düzenleyici bir hesap olarak kullanılması, hesap küsuratları ile işlevsiz hesapların bu torba hesapta izlenmesi de bunda etkili olabilmektedir. Yine vergi kanunlarında yer almayan karşılıklar, af kanunları ve enflasyon düzeltmesi uygulamalarından gelen fiktif hesap düzeltmeleri bu kalemin artmasına neden olmaktadır. Nitekim 2025 yılı beyanname ekinde yer alan kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin tablo incelendiğinde listenin önceki dönemlere kıyasla uzun olduğu görülecektir.

Yazımızda bu giderleri açıklamaktan ziyade, beyannameye taşındığı zaman sonuçlarının neler olduğu örneklerle açıklanmıştır.

2) Normal Beyanname Örneği

Konumuzla ilgili aşağıda bir beyan örneği oluşturulmuştur.

	2025 Yılı Kurumlar Vergisi
Ticari Bilanço Zararı	1.000.000
KKEG	1.200.000
Kurumlar Vergisi Matrahı	200.000
Hesaplanan Kurumlar Vergisi %25	50.000

Yukarıda yer alan örnekte, ticari zarar olmasına rağmen KKEG'nin 200.000 TL kısmı üzerinden vergi hesaplanmıştır. KKEG'den kalan 1.000.000 TL ise 2026 yılında 1.000.000 TL kâr olması durumunda vergiye tabi olacaktır. Bir başka anlatımla, 2025 yılı ticari zararı 2026 yılı dönemine geçmiş yıl zararı olarak taşınmayacağından KKEG'nin tamamı vergilenmiş olacaktır. Böylece kamu KKEG üzerinden kârını almakta, ancak işletme ortakları dağıtılabılır kâr olmadığından alamamaktadır.

3) İstisnaların ve İndirimlerin Bulunduğu Beyanname Örneği

Yeni Kurumlar Vergisi 25 No'lu Tebliğ taslağı, istisnaları İşlem bazında uygulanan istisnalar / Faaliyet esaslı istisnalar olmak üzere ikiye ayırmıştır. Mevcut beyanname zarar olsa da indirilecek istisnalar, kazancın bulunması halinde indirilecek istisnalar olarak sınıflandırılmıştır.

Bununla ilgili aşağıda bir beyan örneği oluşturulmuştur.

2025 Yılı Kurumlar Vergisi	1 No'lu Beyan	2 No'lu Beyan
Ticari Bilanço Zararı	1.000.000	1.000.000
KKEG	1.200.000	1.200.000
Taşınmaz Satış Kazancı İstisnası Md 5/1-e	260.000	150.000
Kâr/Zarar	-60.000	50.000
2024 Yılı Zararı	-5.000	5.000
Bağış Yardım Md 10/1-c Kapsamında 20.000 TL Yapılmış Sınır (%5)	20.000	2.250
Kurumlar Vergisi Matrahı	0	42.750

Hesaplanan Kurumlar Vergisi %25	0	10.687,5
---------------------------------	---	----------

1 No'lu Beyan Açıklaması

Beyannamede, 2026 yılına devreden mali zarar tutarı 60.000 TL olarak hesaplanmıştır. Dolayısıyla istisna tutarınının 200.000 TL'lik kısmı KKEG den kullanılmış, kalan 60.000 TL kısmı 2026 yılında mali kâr çıkması durumunda kullanılmak üzere zarar olarak devretmiştir. Ayrıca bağış yardımlar kazanç olmadığından düşülememiş ve seneye zarar olarak da devrolmamıştır.

2 No'lu Beyan Açıklaması

Matraha ulaşırken, beyannamede zarar olsa da indirilecek istisnalar bölümünde yer alan istisna türleri düşülebileceğinden taşınmaz satış kazancı istisnasının tamamı dikkate alınmak suretiyle 50.000 TL kâra ulaşılmış. Bu tutardan 2024 yılı zararı da mahsup edilmiştir. Kalan 45.000 TL'den beyanname düzenleme programı kazancın bulunması halinde indirim bölümüne bağış yardım tutarı olarak girilen 20.000 TL tutarın tamamını düşerek matrah hesaplamaktadır. Ancak, bağış türü %5 ile sınırlıdır. 0 nedenle ayrıca hesaplama yapılarak buraya doğru rakam yazılmalıdır. Diğer taraftan KV tebliğinde bağış yardımlar hesabı formülünde kanunen kabul edilmeyen giderlere yer verilmemiştir. [\[1\]](#)

Görüşüm, KKEG'lerden dolayı kâr oluşuyorsa, kazancın bulunması halinde indirilebilecek kalemlerin indirim konusu yapılması gerektiği yönündedir. 0 nedenle mali kâr olan 50.000 TL'den 2024 yılı zararı indirildikten sonra kalan 45.000 TL üzerinden %5 oranında hesaplanan 2.250 TL indirim konusu yapılmıştır.

4) Asgari Kurumlar Vergisi

Kurumlar Vergisi 23 No'lu Tebliği; Ticari bilanço zararı ile kanunen kabul edilmeyen giderler toplamının sıfırdan büyük olduğu durumlarda asgari kurumlar vergisi hesaplaması gerektiğini belirlemektedir.

Buna göre, yukarıda yer 2 No'lu beyandan hareketle asgari kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır.

2025 Yılı Kurumlar Vergisi	Kurumlar vergisi	Asgari kurumlar vergisi
Ticari Bilanço Zararı	1.000.000	1.000.000
KKEG	1.200.000	1.200.000
Taşınmaz Satış Kazancı İstisnası Md 5/1-e	150.000	0
Kâr/Zarar	50.000	200.000
2024 Yılı Zararı	5.000	5.000
Bağış Yardım Md 10/1-c	2.250	0
Kurumlar Vergisi Matrahı	42.750	195.000
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	(42.750x %25)	(195.000 x %10)
	10.687,5	19.500
Ödenecek Kurumlar Vergisi	19.500	

Asgari kurumlar vergisi tutarı belirlenirken, Danıştay'ın tebliğinin ilgili bölümünü iptalinden dolayı 5.000 TL geçmiş yıl zararı düşülmüştür.[\[2\]](#) Ayrıca Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi hesaplamasında düşülmeyen taşınmaz satış kazancı istisnası ile bağış yardımlar hesaplamaya dahil edilmemiştir.

Yalnız 01.04.2026 tarihli güncel beyanname programı, kazanç ve ilaveler bölümündeki 5.000 TL geçmiş yıl zararını asgari vergi bölümüne otomatik taşımaktadır. Bir başka ifade ile 2025 yılı beyanında mahsup edilen geçmiş yıl zararı kadar kısım asgari vergi hesaplamasında esas alınmaktadır. Geçmiş yıl zarar tutarı daha yüksek olsaydı. Örneğin, yukarıda yer alan 2024 yılı zararı 5.000 TL değil de 250.000 TL olsaydı, KV bölümünde 250.000 TL'nin 50.000 TL'si mahsuba konu olabilecekti, asgari vergi hesaplamasında da otomatik olarak 50.000 TL dikkate alınarak kalan 150.000 TL üzerinden asgari vergi hesaplanacaktı. Peki 250.000 TL zararın KV bölümünde 50.000 TL mahsubuna karşın, asgari vergi bölümünde 200.000 TL'sinin

indirilmesi ve ödenecek verginin çıkmaması düşünülebilir mi? Görüşüme göre, asgari vergi uygulaması yararlanılan istisnalar üzerinden vergi almak amacı ile getirildiğinden, örneğimizdeki 150.000 TL istisna tutarını vergilemekte programın hatalı olmadığı anlaşılmaktadır. Bu hususun 2025 yılı beyanları için önemli bir tartışma konusu olacağı şimdiden söylemek erken olmaz sanırım.

5) İhracat Kazancınının Bulunması

23 No'lu KV Tebliği'nde 5 puan indirim hesaplama formüllerinde ticari bilanço kârı esas alınmıştır. Tebliğde ticari bilanço zararına kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesi suretiyle kurumlar vergisi matrahı oluşmuş ise 5 puan uygulanıp uygulanmayacağı yönünde bir açıklama bulunmamaktadır.

Bu konuda görüşüm şu şekildedir. İhracat faaliyetinden zarar edilmesi durumunda indirimli oran uygulanmayacağı açıktır. Nitekim bu konuda özelge havuzunda 29.05.2023 tarihli özelge de bulunmaktadır. Ancak ihracat faaliyetinden kazanç varsa, toplam ticari zarar diğer faaliyetlerden kaynaklanıyorsa uygulanabileceğini düşünmekteyim.

Örneğin;

Ticari bilanço zararı	-15.000.000
- İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç	(20.000.000)
- Diğer zararlar	(-35.000.000)
KKEG	17.500.000
Kurumlar Vergisi Matrahı	2.500.000
KVK 32/7. Kapsamında Matrah	2.500.000
Hesaplanan Kurumlar Vergisi %20	500.000

Görüldüğü üzere diğer faaliyetler sonucu zarar edilmesi karşın ihracat faaliyetinden kazanç elde edilmiştir. KKEG'nin eklenmesi ile kurumlar vergisi matrahı oluşmuştur.

Bu durumda, diğ er ticari k ar olmadığından matrahın tamamına %20 indirimli oran uygulanmak suretiyle vergi hesaplanması uygun olacaktır.

6) Vergi Karşılığı Ayrılması

Bir işletmenin dönem zararından daha yüksek KKEG olması durumunda da vergi karşılığı ayrılması gerekir. Böyle bir durumda zarar tutarı ayrılan karşılık kadar artmış olur. Sonuç olarak bilançolarda vergi kadar zarar fazla görünmüş olacaktır.

İlk örneğimizdeki gibi, Ticari bilanço zararı 1.000.000 TL, KKEG 1.200.000 TL, hesaplanan kurumlar vergisi 50.000 TL ise görünüm şu şekildedir.

690 Dönem Zararı	1.000.000
370 Vergi Karşılığı	50.000
591 Dönem Net Zararı Bilanço	1.050.000
2026 Yıllı Beyannamesinde Kullanılacak Zarar	Sıfır

7) Sonuç

Kanunen kabul edilmeyen giderler, ticari zarar olsa dahi vergi  demelerine yol açabilmektedir. Bu durumdaki işletmelerin vergi hesaplamalarında tartışmalı hususlara dair görüşlerimiz örneklerle sunulmuştur.

[1] Tebliğ 10.3.2. Bağış ve yardımlar İndirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespitinde esas alınan kurum kazancı, zarar mahsubu dahil giderler ile iştirak kazançları istisnası düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden  nceki [Ticari bilanço k arı – (iştirak kazançları istisnası + geçmiş yıl zararları)] tutardır.

[2] (Danıştay 3.Dairesi'nin 25/11/2025 tarih ve E:2024/5700, K:2025/4831 sayılı kararıyla iptaline karar verilmiştir.)

Asgari vergi hesabında, geçmiş yıl zararları da kurum kazancından düşülmeyecek ve asgari vergi hesaplamasında dikkate alınacaktır.