

KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ DÜZENLENMESİNDE ÖZELLİKLİ KONULAR

Necati AKBABA
Yeminli Mali Müşavir



Sunum Planı

- Ek Vergi (7440/10-27)
- 2022 Yılında Matrah Artırımı Yapacak Mükelleflerin Kurumlar Vergisi Matrahının Tespiti
- VUK Geçici 32 ve Mük.298/Ç Kapsamında Yeniden Değerleme Yapanlarda Amortisman Hesabı
- Finansman Gider Kısıtlaması
- Nakit Sermaye Artışını Nedeniyle Faiz İndirimi
- Bağış ve Yardımlar
- KKEG tutarı ile İstisna ve İndirimler Arasındaki İlişki



KURUMLAR VERGİSİNİN KONUSU

KURUM KAZANCI

Kurumların kazançları kurumlar vergisine tâbidir.

Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur.



KURUMLAR VERGİSİNİN KONUSU

Sermaye şirketleri

- Kooperatifler
- İktisadî kamu kuruluşları
- Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler
- İş ortaklıkları

SERMAYE ŞİRKETLERİ (I)

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş(Eshamlı) komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar sermaye şirkettir.

SERMAYE ŞİRKETLERİ (II)

Anonim ve limited şirketlerin kazancının tamamı kurumlar vergisine tabidir.

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin kurumlar vergisi mükellefiyeti **komanditer** ortağın hissesine yöneliktir. Vergiye tabi kurum kazancının komanditer ortakların hissesine isabet eden kısmı kurumlar vergisine, komandite ortaklara isabet eden kısmı bu ortaklarca beyan edilmek suretiyle gelir vergisine tabi tutulur.

FONLAR (I)

Kurumlar Vergisi Kanununun uygulanmasında, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tâbi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar sermaye şirketi sayılır.

Fonların tüzel kişiliği bulunmamaktadır. Mal varlığı, kurucusunun mal varlığından ayrıdır.

Yatırım ortaklıkları ise anonim şirket şeklinde kurulduklarından sermaye şirketi olarak kurumlar vergisi mükellefidirler.

Fonlar menkul kıymet sahipleri hesabına inançlı mülkiyet esaslarına göre oluşturulan mal varlığıdır.

FONLAR (II)

Fonlar **portföyleri** yönetmek amacıyla (bankalar, aracı kurumlar, sigorta şirketleri ve kanunlarında engel bulunmayan emekli ve yardım sandıkları tarafından) Sermaye Piyasası Kurulunun izniyle kurulur.

FONLAR (III)

- Yatırım Fonları
- Emeklilik Yatırım Fonları
- Konut Finansmanı Fonları
- Varlık Finansmanı Fonları

KOOPERATİFLER (I)

1163 sayılı Kooperatifler Kanununa veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifleri ifade eder.

“Tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek veya geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklara **kooperatif** denir.” (KK/1)

KOOPERATİFLER (II)

Okul Kooperatifleri

Kooperatif olarak adlandırılan okul kooperatifleri, Kurumlar Vergisi Kanununun uygulanmasında **kooperatif sayılmamaktadır.**

Okul kooperatiflerinin 1163 sayılı Kanuna göre veya derneğe bağlı iktisadi işletme şeklinde kurulmaları durumunda, hukuki durumlarının gerektirdiği şekilde kurumlar vergisi mükellefi olarak dikkate alınacaklardır.

İKTİSADİ KAMU KURULUŞLARI (I)

Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ve KVK nun 2 nci maddesinin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler iktisadî kamu kuruluşudur.

Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, KVK nun 2 nci maddesinin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler, iktisadî kamu kuruluşu gibi değerlendirilir.

İKTİSADİ KAMU KURULUŞLARI (II)

İktisadî kamu kuruluşlarının kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemez.

Mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi iktisadi kamu kuruluşlarının iktisadî niteliğini değiştirmez.

DERNEK VEYA VAKIFLARA AİT İKTİSADİ İŞLETMELER (I)

5253 sayılı Dernekler Kanununa göre **dernek**; kazanç paylaşma dışında, kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere en az yedi gerçek veya tüzel kişinin bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kişi topluluklarıdır.

4721 sayılı Türk Medeni Kanununa göre **vakıf**; gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleri ile oluşan tüzel kişiliğe sahip mal topluluklarıdır.

Dernek veya vakıflar (tüzel kişiliği itibarıyla) kurumlar vergisinin konusu dışında olup, bunlara ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmaktadır.

DERNEK VEYA VAKIFLARA AİT İKTİSADİ İŞLETMELER (II)

Dernek veya vakıflara ait veya bağılı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve KVK nun 2 nci maddesinin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadî işletmeleridir.

Kurumlar Vergisi Kanununun uygulanmasında sendikalar dernek; cemaatler ise vakıf sayılır.

DERNEK VEYA VAKIFLARA AİT İKTİSADİ İŞLETMELER (III)

Dernek veya vakfa ait bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilebilmesi için iktisadi işletmenin;

- Dernek veya vakfa ait veya bağlı olması (ait olma, sermaye bakımından; bağlı olma ise idari bakımdan bağlılığı ifade eder),
- Sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamış olması,
- Ticari, sınai veya zirai alanda devamlı olarak faaliyette bulunması

gerekmektedir.

DERNEK VEYA VAKIFLARA AİT İKTİSADİ İŞLETMELER (IV)

Devamlılık unsuru, bir hesap dönemi içinde aynı veya ayrı faaliyet alanlarında ticari mahiyet arz eden işlemlerin birden fazla yapılmasını ifade etmektedir.

Aynı hesap döneminde tek işlem nedeniyle ticari faaliyetin devamlılık unsurunun oluştuğunu kabul etmek mümkün olmamakla birlikte, faaliyetin organizasyon gerektirmesi veya amacının ticari olması durumunda devamlılık unsurunun varlığı kabul edilir.

DERNEK VEYA VAKIFLARA AİT İKTİSADİ İŞLETMELER (V)

Ticari organizasyon; sermaye tahsisi, işyeri açılması, personel istihdamı, ticaret siciline kaydolmak gibi unsur ve şartlardan tümü veya bir kısmı yerine getirilmek suretiyle oluşturulur.

Ticari organizasyon içinde bir takvim yılında veya iki veya üç yılda tek bir işlem yapılmış olsa dahi ticari faaliyetin varlığı kabul edilir.

Ekonomik faaliyetin ticari organizasyonu gerektirmesi ve yılda birden fazla tekrar ettirilmesi veya her yıl bir defa olmakla beraber müteakip yıllarda ya da birkaç yıl arayla yapılmasına karşılık periyodik olarak tekrar etmesi durumunda da bu faaliyetin devamlı olduğunun kabulü gerekmektedir.

DERNEK VEYA VAKIFLARA AİT İKTİSADİ İŞLETMELER (VII)

Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmelerin kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemez.

Mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin iktisadî niteliğini değiştirmez.

DERNEK VEYA VAKIFLARA AİT İKTİSADİ İŞLETMELER (VIII)

Dernek veya vakıflara ait veya bağılı olarak faaliyet gösteren ve tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmelerce elde edilen kazançlar üzerinden tarh edilecek kurumlar vergisinin muhatabı anılan iktisadi işletmelerdir.

Ancak, bu işletmelerin ayrı bir tüzel kişiliklerinin olmaması halinde tarhiyatın muhatabı iktisadi işletmenin ait veya bağılı olduğu dernek veya vakıf olacaktır.

DERNEK VEYA VAKIFLARA AİT İKTİSADİ İŞLETMELER (IX)

Derneklerin kamuya yararlı derneklerden sayılması veya vakıflara Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış olması, bunlara bağlı iktisadi işletmelerin vergilendirilmesine engel teşkil etmemektedir.

DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELER(I)

«Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine kanunlarla verilen asli ve sürekli kamu görevlerine bağlı olarak ortaya çıkan ve genel idarenin esaslarına göre yürütülmesi mümkün olmayan mal ve hizmet üretimine ilişkin faaliyetlerin sürdürülebilmesi için, kendilerine sermaye tahsis edilen kamu idarelerine bağlı olarak kurulmuş işletmeler» döner sermayeli işletme denir. (DSİBMY/3.Md)

DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELER (II)

Döner sermayeli işletmelerin tüzel kişilikleri yoktur. Döner sermayeli işletmeler imkanları ölçüsünde serbest piyasaya da mal ve hizmet sunumunda bulunabilmektedirler. Serbest piyasaya yapmış oldukları işler dolayısıyla kurumlar vergisi mükellefi olurlar.

İŞ ORTAKLIKLARI (I)

Kurumların kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler iş ortaklıklarıdır.

İş ortaklıklarının tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyetlerini etkilemez.

İŞ ORTAKLIKLARI (II)

- Ortaklardan en az birisi kurumlar vergisi mükellefi olmalıdır.
- Ortaklık belli bir işi sonuçlandırmak üzere **yazılı** bir sözleşmeyle kurulmalıdır.
- İş ortaklığı konusunun belli bir iş olması gerekir.
- Birlikte yapılacak olan işin belli bir süre içinde gerçekleştirilmesinin öngörülmüş olması gerekir.
- İş ortaklığı ile işveren arasında bir yüklenim sözleşmesi olmalıdır.
- Tarafların, müştereken yüklenilen işin belli bir veya birden fazla bölümünden değil, **tamamından** işverene karşı sorumlu olmaları gerekir.
- İşin bitiminde kazancın paylaşılması gerekir.

İŞ ORTAKLIKLARI (III)

İş ortaklığının kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesi, ortaklığın kuruluş mukavelesinde gösterilen merkezinin bulunduğu yer vergi dairesidir.

Mukavelede, ortaklık merkezi belirtilmemiş ise iş merkezinin bulunduğu yer vergi dairesi, bağlı olduğu vergi dairesi olacaktır.

İŞ ORTAKLIKLARI (IV)

Belli bir iş için kurulacak olan iş ortaklığında işin bitim tarihi, taahhüt sözleşmesinde belirlenen esaslara göre tayin olunacaktır.

Ancak, işin bitimi iş ortaklığının da sona erdiğini göstermez. Bu iş dolayısıyla mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının da yerine getirilmesi (Örneğin, tahakkuk eden vergilerin tamamının ödenmesi) gerekir. Vergisel ödevlerin tamamının ikmal edilmesinden sonra iş ortaklığı sona ermiş sayılır.

Öte yandan, iş ortaklıklarının tasfiyesi, Borçlar Kanunundaki adi ortaklıkların dağılmasına ilişkin hükümlere göre yapılacaktır.

İŞ ORTAKLIKLARI (V)

İş ortaklıkları ayrı bir kurum olarak değerlendirilmekte ve faaliyetlerinden doğan kazanç, kurumlar vergisine tabi tutulduktan sonra, vergi sonrası kazanç ortakların hisselerine göre ortaklara dağıtılmaktadır.

Not: Kurumlar vergisi mükelleflerinin zararlarının, bu mükelleflerin ortaklarınca indirilebilmesi mümkün olmayıp aynı durum kurumlar vergisi mükellefi iş ortaklıklarının zararları için de geçerlidir.

MUAF KURUMLAR (I)

Kamu idare ve kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi, fennî ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen okullar, okul atölyeleri, konservatuvarlar, kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvan geliştirme ve üretme istasyonları, yarış yerleri, kitap, gazete, dergi yayınevleri ve benzeri kuruluşlar

NOT: Kamu idare ve kuruluşlarından maksat, merkezi yönetim kapsamına dahil olan genel ve özel bütçeli daireler ile il özel idareleri, belediyeler ve köylerdir.

OKUL ATÖLYELERİ

Milli Eğitim Bakanlığına bağlı meslek liseleri ve teknik okulların atölyelerinin (döner sermaye işletmeleri tarafından) öğrencilerin teorik bilgilerini pratikte de kullanabilmelerini sağlamak, el becerilerini arttırmak, müteşebbislik ruhlarının geliştirilmesine yardımcı olmak gibi eğitime yönelik amaçlar doğrultusunda işletilmesi halinde söz konusu işletmeler kurumlar vergisinden muaf olacaktır.

İşletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere dışarıdan işçi istihdam edilmesi, fason imalat yaptırılması veya ihale yoluyla iş alınması hallerinde ise okul döner sermaye işletmesi nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilecektir.

OTELCİLİK VE TURİZM MESLEK LİSELERİ UYGULAMA OTELLERİ

Otel işletmeciliği işi ticari bir organizasyonu gerektirdiğinden, meslek okulları bünyesinde faaliyet gösteren uygulama otellerinde okul öğrencilerinin stajlarını yapıyor olması, otelin iktisadilik vasfını değiştirmemekte ve iktisadi işletme olarak kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesini gerektirmektedir.

MUAF KURUMLAR (II)

Kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi amacıyla işletilen hastane, klinik, dispanser, sanatoryum, huzurevi, çocuk bakımevi, hayvan hastanesi ve dispanseri, hayvan bakımevi, veteriner bakteriyoloji, seroloji, distofajin kuruluşları ve benzeri kuruluşlar

VAKIF ÜNİVERSİTELERİ BÜNYESİNDE FAALİYET GÖSTEREN SAĞLIK KURUMLARI

Vakıf üniversitelerinin bünyelerinde yer alan ve ücret karşılığında sağlık hizmeti veren sağlık kurumları, iktisadi işletme niteliğinde olmakla birlikte vakıflara ait üniversiteler, Yükseköğretim Kanununun 56 ncı maddesi uyarınca genel bütçeye dahil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan muafiyet, istisna ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlandığından, vakıf üniversiteleri bünyesinde faaliyet gösteren sağlık kurumları da kurumlar vergisinden muaf olacaktır.

MUAF KURUMLAR (III)

Kamu idare ve kuruluşları tarafından sosyal amaçlarla işletilen şefkat, rehin ve yardım sandıkları, sosyal yardım kurumları, yoksul aşevleri, (ceza ve infaz kurumları ile tutukevlerine ait) işyurtları, darülaceze atölyeleri, öğrenci yurtları, pansiyonları ve benzeri kuruluşlar

KAMU İDARE VE KURULUŞLARI TARAFINDAN SOSYAL AMAÇLARLA İŞLETİLEN YARDIM SANDIKLARI

Kamu idare ve kuruluşları tarafından kurulup yönetilen ve sosyal amaçlarla personelinin ihtiyaçlarını karşılamak üzere işletilen yardım sandıkları muafiyet kapsamında değerlendirilecektir.

CEZA İNFAZ KURUMLARI İLE TUTUKEVLERİ BÜNYESİNDE OLUŞTURULAN İŞYURLARI

Hükümlü ve tutukluların meslek ve sanatlarını koruyup geliştirmek veya bunlara bir meslek ve sanat öğretmek, bu suretle üretilen ekonomik değerleri pazarlamak için ceza infaz kurumları ile tutukevleri bünyesinde oluşturulan işyurtları kurumlar vergisinden muaftır.

Belirtilen amaçlar dışında faaliyet gösteren iş yurtları ise kurumlar vergisinden muaf değildir. Örneğin; cezaevi işyurdu bünyesinde bulunan kantin veya otopark işletmeciliği.

MUAF KURUMLAR (IV)

Kamu idare ve kuruluşları tarafından yetkili idarî makamların izniyle açılan **yerel, ulusal veya uluslararası nitelikteki sergiler, fuarlar ve panayırılar**

Not: Bu muafiyet, fuar alanında ticari faaliyet gösteren mükellefleri kapsamamaktadır.

MUAF KURUMLAR (V)

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olup sadece kamu görevlilerine hizmet veren, kâr amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan **kreş ve konukevleri ile askeri kışlalardaki kantinler**

KREŞ VE KONUKEVLERİ

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli (1), (2) ve (3) sayılı cetvellerde yer alan idarelere, sosyal güvenlik kurumlarına, mahallî idarelere (il özel idaresi ve belediyeler ile bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idareler) ait kreş ve konukevleri, **sadece kamu görevlilerine hizmet vermek, kâr amacı gütmemek ve üçüncü kişilere kiralanmamak koşuluyla** kurumlar vergisinden muaf olacaklardır.

Not: Konukevlerinde berber, kuaför, bar, kafeterya, oyun salonu, çay bahçesi, pastane, düğün salonu, alakart, fastfood, lokanta, dansing, sauna, yüzme havuzu, fitness ve spor merkezi ile plaj gibi yerlerde bir bedel karşılığı verilen hizmetlerin muafiyet kapsamında değerlendirilebilmesi mümkün değildir.

MUAF KURUMLAR (VI)

Kanunla Kurulan Emekli ve Yardım Sandıkları ile Sosyal Güvenlik Kurumları

Muafiyet, özel bir kanunla kurulmuş olan ve üyelerinden topladığı primleri üyelerine emekli aylığı ve diğer sosyal yardımları sağlamak amacıyla kullanan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumlarına uygulanacaktır.

MUAF KURUMLAR (VII)

**Yaptıkları iş veya hizmet karşılığında resim ve harç alan
kamu kuruluşları**

MUAF KURUMLAR (VIII)

**Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ile Özelleştirme Fonu,
Toplu Konut İdaresi Başkanlığı,
Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü**

Not: Toplu Konut İdaresi Başkanlığının konut tedariki ile ilgili iktisadi işletmeleri de muafiyet kapsamındadır.

MUAF KURUMLAR (IX)

Kuruluşlarındaki amaca uygun işlerle sınırlı olmak şartıyla,

**Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü ile
Askerî fabrika ve atölyeler**

MUAF KURUMLAR (X)

İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen, (kanal, boru ve benzeri yollarla dağıtım yapan) su işletmeleri

Not: Muafiyet kapsamına giren su işletmelerinden, şebeke suyunun boru hattı ile dağıtımını yapan işletmelerin anlaşılması gerekir. Çeşitli kaplara konularak teslimi yapılan su satışları bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

MUAF KURUMLAR (XI)

İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen, (belediye sınırları içinde faaliyette bulunan) yolcu taşıma işletmeleri

Not: Taşıma faaliyetlerinin belediye sınırlarını (büyükşehir belediyesi bulunan yerlerde büyükşehir belediye sınırlarını) aşacak şekilde yapılması halinde muafiyetten yararlanılması mümkün değildir. Taşıma faaliyetinin belediye sınırları içinde olup olmadığı, kalkış ve varış noktalarına bakılarak değerlendirilecek, bu noktalardan birinin belediye sınırları dışında yer alması halinde muafiyet hükmünden yararlanılamayacaktır.

MUAF KURUMLAR (XII)

İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen (kesim, taşıma ve muhafaza işleriyle sınırlı olmak üzere) mezbahalar

MUAF KURUMLAR (XIII)

Köyler veya köy birlikleri tarafından (köylünün genel ve ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla) **işletilen** hamam, çamaşırhane, değirmen, soğuk hava deposu

Not: Mülga 5422 sayılı Kanunda yer alan il özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler veya bunlara bağlı müesseseler tarafından işletilen soğuk hava deposu işletmelerine ilişkin muafiyet, 5520 sayılı Kanunla daraltılarak, sadece köyler ve köy birlikleri tarafından işletilen soğuk hava deposu işletmeleri muafiyet kapsamında tutulmuştur.

MUAF KURUMLAR (XIV)

(Bağılı oldukları il sınırı içinde faaliyette bulunmaları şartıyla) **Köyler veya köy birlikleri tarafından** (köylünün genel ve ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla) **işletilen yolcu taşıma işletmeleri**

Not: Yolcu taşıma faaliyetinin il sınırlarını aşması durumunda muafiyet söz konusu değildir. Buna göre, köyler ile bunların birliklerine ait yolcu taşıma işletmelerinin muafiyetten yararlanabilmesi için bağılı oldukları il sınırı içinde faaliyet göstermesi, taşımanın eşya ve yük dışında sadece yolcu taşımaya münhasır olması gerekir.

MUAF KURUMLAR (XV)

Köylere veya köy birliklerine ait tarım işletmeleri

MUAF KURUMLAR (XVI)

Spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadî işletmeleri

Not: Anılan muafiyetten yararlanılabilmesi için, spor kulübünün Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş olması gerekmektedir.

MUAF KURUMLAR (XVII)

Sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler

İDMAN VE SPOR FAALİYETLERİNİN KAPSAMI (I)

- Transfer ve bonservis gelirleri,
- Saha reklam gelirleri,
- Maç bileti satışları,
- Sporcuların formalarına aldıkları reklamlar,
- Maç yayın hakkının satılması faaliyetleri,

idman ve spor faaliyeti kapsamında değerlendirilecektir.

İDMAN VE SPOR FAALİYETLERİNİN KAPSAMI (II)

Örneğin, Türkiye Futbol Federasyonuna tescil edilmiş bir spor kulübünün, idman ve spor faaliyetlerine bağlı olarak maç bileti satışları, sporcuların formalarına aldıkları reklamlar, maç yayın hakkının satılması gibi faaliyetleri muafiyet kapsamında değerlendirilecektir.

Ancak, kulübün söz konusu idman ve spor faaliyetlerinin yanı sıra forma, ayakkabı ve diğer malzeme satışı, otopark, benzin istasyonu, restoran, otel, büfe ve plaj işletmeciliği yapması durumunda, idman ve spor faaliyetleri dışındaki faaliyetler ayrı bir iktisadi işletme olarak kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

MUAF KURUMLAR (XVIII)

Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere,

Ana sözleşmelerinde;

- Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması,
- Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi,
- Yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması
- Sadece ortaklarla iş görülmesine ilişkin hükümler bulunup,

bu hükümlere fiilen uyan **KOOPERATİFLER**

ÜRETİM VE KREDİ KOOPERATİFLERİNDE ORTAK DIŞI İŞLEMLER

Üretim kooperatiflerinde, ortaklardan alınan ürünlerin bir takım işlemlerden geçirildikten sonra niteliği değiştirilmiş olarak üçüncü kişilere satılması ortak dışı işlem sayılmaktadır.

Kredi kooperatiflerinin kendi kaynaklarından veya banka ve kredi kuruluşu benzeri üçüncü kişilerden sağladığı fonları, kooperatif ortağı olmayanlara vermesi ortak dışı işlem sayılmaktadır.

YAPI KOOPERATİFLERİNİN MUAFİYETİNDE ÖZEL ŞARTLAR (I)

Yapı kooperatiflerinde muafiyetten yararlanabilmek için ilaveten;

- Kuruluşlarından, yapı inşaatlarının sona erdiği tarihe kadar **yönetim ve denetim kurullarında**, söz konusu inşaat işini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine ve KVK nun 13 üncü maddesine göre bunlarla ilişkili kişilere veya işçi işveren ilişkisi bulunan kişilere yer verilmemesi,
- **Yapı ruhsatı ile arsa tapusunun** kooperatif tüzel kişiliği adına olması

gerekmektedir.

YAPI KOOPERATİFLERİNİN MUAFİYETİNDE ÖZEL ŞARTLAR (II)

İlişkili kişi, inşaat işini üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişilerin,

- Ortaklarını,
- Ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişileri,
- Ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişileri,
- Ortaklarının eşlerini,
- Ortaklarının veya eşlerinin üst soyları (usul) ve alt soyları (füruu) ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ile kayın hısımlarını

kapsamaktadır.

YAPI KOOPERATİFLERİNDE ORTAK DIŞI İŞLEMLER (I)

Yapı kooperatiflerinin, arsalarını kat karşılığı vererek işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılacaktır.

Ancak, bu kooperatiflerin, **her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmesi halinde**, bu işlem ortak dışı işlem olarak kabul edilmeyecektir.

Yapı kooperatifi tarafından inşa edilen işyeri ve konutlarda yaşayan insanların sosyal ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla sosyal tesislerin kat karşılığı inşa ettirilmesi de ortak dışı işlem sayılmayacaktır.

YAPI KOOPERATİFLERİNDE ORTAK DIŞI İŞLEMLER (II)

Kooperatiflerin konut inşa etmek üzere kum, imento, demir v.b. malzeme satın alması, söz konusu inőaata finansman sağlamak üzere üçüncü kişilerden kredi temin etmesi ortak dışı işlem olarak değerlendirilmeyecektir.

Kooperatife ait taşınmazların, ortaklara veya ortak olmayanlara kiraya verilmesi veya kooperatifin inşa ettiği konut veya işyerlerinin ortaklara dağıtımından sonra elinde kalan işyeri, konut veya arsaların satılması ortak dışı işlem sayılacaktır.

Kooperatifin **amacını gerçekleőtirmesi için tahsis ettikleri ve ekonomik ömrünü tamamlamıő olan** demirbaş, makine, teçhizat, taşıt ve benzeri amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması ortak dışı işlem olarak değerlendirilmeyecektir.

MUAF KURUMLAR (XX)

Yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan malî ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde yalnızca küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş olup, bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları teminat sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip oldukları fonları ortaklarına dağıtmaksızın küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumlar

MUAF KURUMLAR (XX)

Yukarıda açıklanan şekilde kurulan bu kurumların, anılan muafiyetten yararlanabilmeleri için;

- Kurumun, Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile yabancı devletler veya uluslararası finans kuruluşları arasında imzalanan mali ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde faaliyette bulunmak üzere kurulmuş olması,
- Kurumun elde ettiği kazançların kanuni yükümlülüklerin yerine getirilmesinden sonra kalan tutarının tamamının teminat sorumluluk fonuna eklenmesi,
- Teminat sorumluluk fonunun ortaklara dağıtılmaması, sadece küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi temininde teminat sağlamak için kullanılması,
- Teminat sorumluluk fonunun küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi sağlayan banka ve kuruluşlarda değerlendirilmesi,

şarttır.

MUAF KURUMLAR (XXI)

Münhasıran bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar

Not: Bunların vergi muafiyetinden yararlanmasına ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartlar Maliye Bakanlığınca belirlenir.

MUAF KURUMLAR (XXII)

Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin alt yapılarını hazırlamak ve buralarda faaliyette bulunanların; arsa, elektrik, gaz, buhar ve su gibi ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce birlikte oluşturulan ve kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanan iktisadî işletmeler

Not: OSB, tüzel kişiliği itibarıyla kurumlar vergisinin konusuna girmemektedir. Ancak, OSB'nin, muafiyet kapsamı dışında iktisadi işletmesinin bulunması halinde, bu iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefi olup olmayacakları hususu Dernek ve Vakıflarla ilgili olarak yapılan açıklamalar çerçevesinde değerlendirilecektir.

ŞARTA BAĞLI MUAFİYETLERİN KAYBEDİLMESİ VEYA KAZANILMASI

Kurumlar vergisinden belirli şartlara bağlı olarak muaf tutulan bir kurum veya kuruluşun;

- Muafiyet şartlarını ihlal etmesi halinde, bu şartların ihlal edildiği tarihten itibaren kurumlar vergisine tabi tutulması,
- Muafiyet şartlarını tekrar kazanması halinde ise izleyen hesap dönemi başından itibaren muafiyetten yararlandırılması

gerekmektedir.

Şekilsel bir şartın gerçekleşmesi suretiyle ilk defa muafiyete hak kazanılması halinde ise şekilsel şartın sağlandığı tarihten itibaren kurumlar vergisinden muaf olunacaktır.

TAM MÜKELLEFİYET

Kurumlardan, kanuni veya iş merkezleri Türkiye’de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilir.

Kanuni merkezden maksat, vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir. **İş merkezi** ise iş bakımından işlemlerin bilfiil toplandığı ve yönetildiği merkezdir.

İSTİSNA KAZANÇLAR (I)

İştirak Kazançları İstisnası

Kurumların;

- 1) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar,
- 2) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları,
- 3) Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları ile katılma paylarının fona iadesinden doğan gelirler.

İSTİSNA KAZANÇLAR (II)

İştirak Kazançları İstisnası

4) (Ek:19/1/2022-7351/14 md.) Tam mükellefiyete tabi diğer yatırım fonu katılma paylarından elde ettikleri kâr payları ile katılma paylarının fona iadesinden doğan gelirler (portföyünde yabancı para birimi cinsinden varlık ve altın ile diğer kıymetli madenler ve bunlara dayalı sermaye piyasası araçları bulunan yatırım fonlarından elde edilen kazançlar hariç).

5) (Ek:8/4/2022-7394/22 md.) (3) ve (4) numaralı alt bentlerde yer alan istisna kazançlarına kaynak oluşturan yatırım fonlarının katılma paylarının 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 279 uncu maddesi kapsamında değerlendirilmesinden kaynaklanan değer artış kazançları.

(Değişik:19/1/2022-7351/14 md.) Diğer yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları bu istisnadan yararlanamaz.

İSTİSNA KAZANÇLAR (III)

İştirak Kazançları İstisnası

Bu istisna ile mükerrer vergilemenin önlenmesi

amaçlanmaktadır. İstisnaya konu kazanç, esas itibarıyla kazancın elde edildiği ilk kurumda kurumlar vergisine tabi tutulduğundan, kazancın kâr dağıtımı yoluyla intikali sağlanan diğer kurumlarda da kurumlar vergisine tabi tutulmasının önüne geçilmek istenmiştir.

Tam mükellef bir kurumdan elde edilen iştirak kazancının, bu kurumda genel vergi rejimi uyarınca vergilenmiş veya kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlardan oluşması veya kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisinin kapsamı dışında bırakılmış veya düşük oranda vergi kesintisi yapılmış olması, istisna uygulamasına engel teşkil etmeyecektir.

Kurumların başka bir kuruma iştirak etmeleri nedeniyle bu kurumun yönetim kurulunda bulunan temsilcileri vasıtasıyla elde etmiş oldukları kâr payları da iştirak kazancı istisnasından yararlanabilecektir.

İSTİSNA KAZANÇLAR (I)

Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası

Kanunî ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan **anonim ve limited şirket niteliğindeki** şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri iştirak kazançları

İstisnadan yararlanabilmek için;

- İştirak edilen kurumun **anonim veya limited** şirket niteliğinde bir kurum olması ve bu kurumun **kanuni ve iş merkezinin** Türkiye'de bulunmaması,
- İştirak payını elinde tutan kurumun (iştirak kazancını elde ettiği tarih itibarıyla ve geriye doğru kesintisiz en az bir yıl süreyle) **yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10'una** sahip olması,
- (İştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla) **İştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süre ile elde tutulması,**
- **İştirak kazancının** (kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler de dahil olmak üzere) iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az **%15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,** (İştirak edilen yabancı kurumun esas faaliyet konusunun finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında)
- İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar, **Türkiye'ye transfer edilmesi**

gerekmektedir.

VERGİ YÜKÜ (I)

Vergi yükü, yurt dışındaki iştirakin bulunduğu ülkede ilgili dönemde (kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler de dahil olmak üzere) **tahakkuk eden toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin**, bu dönemde elde edilen **toplam dağıtılabilir kurum kazancı** ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilecektir.

Dağıtılabilir kurum kazancının tespitinde, dönem kârından ayrılan karşılıklar ile yedek akçeler, dağıtılabilir kârın bir unsuru olarak kabul edilecektir. Bulunduğu ülke vergi mevzuatı uyarınca KKEG olarak nitelendirilen giderler (fiilen yapılmış olup dağıtılması mümkün olmadığından) ile geçmiş yıl zararları dağıtılabilir kurum kazancına ilave edilmeyecektir.

İlgili ülkede istisna kazançlar üzerinden kesinti suretiyle bir vergi ödenmiş olması halinde, toplam vergi yükünün hesabında ödenen bu verginin de dikkate alınması gerekmektedir.

VERGİ YÜKÜ (II)

Yurt dışı iştirak kazançlarına ilişkin vergi yükünün hesabında, fiili yükün dikkate alınması gerekmektedir. Kâr dağıtımı, geçmiş yıl kârlarından veya yedeklerden de yapılabileceği için mükelleflerin, hangi yılın kazancını dağıttıklarına kendilerinin karar vermeleri gerekmektedir. Dolayısıyla, vergi yükü geçmiş yıl karlarının veya yedeklerin ilgili olduğu dönemler itibarıyla ayrı ayrı hesaplanacaktır.

Yurt dışındaki iştirakin kazancı içinde istisna kazanç unsuru bulunması halinde, kazanca istisna uygulandıktan sonra bulunan matrah üzerinden hesaplanan vergi, vergi yükünün tespitinde dikkate alınacaktır.

Vergi yükü hesaplanırken iştirak edilen yabancı kurumun bulunduğu ülkedeki tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin dikkate alınması gerekmektedir. Söz konusu kurumun başka ülkelerde ödediği vergilerin bu hesaplamaya dahil edilmemesi gerekmektedir.

Vergi Yüğü: (Toplam Tahakkuk Eden Vergi)
(Dağıtılabılır Kar+Toplam Tahakkuk eden Vergi)

Dağıtılabılır Kar : (Ticari Kazanç-Tahakkuk Eden Vergi)

Tahakkuk Eden Vergi: (Matrah*Vergi Oranı)

ÖRNEK

(Y) A.Ş.'nin iştirak ettiğı yurt dışındaki (Z) A.Ş.'nin ticari kazancının 270 birim, vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyen gider tutarının 30 birim. Bu ülkede vergi oranının %25 olması durumunda,

Vergiye tabi kurum kazancı [(270+30)=] 300 birim ve dolayısıyla hesaplanacak kurumlar vergisi benzeri vergi ise (300 x %25=) 75 birim olacaktır.

Hesaplanan verginin dağıtılabılır kazanç olan (270-75=) 195 birim ile hesaplanan kurumlar vergisi olan 25'in toplamı olan 270'e oranlanması (75/270) sonucu bulunacak vergi yüğü %27,78 olacaktır.

İŞTİRAK KAZANCININ ELDE EDİLDİĞİ HESAP DÖNEMİNE İLİŞKİN KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN VERİLMESİ GEREKEN TARİHE KADAR TÜRKİYE'YE TRANSFER EDİLMESİ

Elde edilen iştirak kazançlarının elde edildiği dönemde kurum kazancına dahil edilmesi zorunlu olup bu kazançların kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar Türkiye'ye transfer edilmeyen **kısmı** istisnadan yararlanamayacaktır.

Geçici vergi dönemleri açısından, iştirak kazançlarının ilgili geçici vergi dönemine ait beyannamenin verileceği tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi halinde, bu geçici vergi döneminden itibaren istisnadan yararlanılabilmesi mümkün olacaktır.

Türkiye'ye transfer edilen yurt dışı iştirak kazançlarının, Türk Lirasına çevrilme zorunluluğu bulunmamaktadır.

İştirak kazancı, dağıtıldığı dönemde elde edilmiş sayılacağından, transfer tarihinde ortaya çıkan olumlu veya olumsuz kur farkları istisna tutarının tespitinde dikkate alınmayacaktır.

YURT DIŞINDAKİ İNŞAAT, ONARIM, MONTAJ İŞLERİ VE TEKNİK HİZMETLERİN YAPILABİLMESİ İÇİN İLGİLİ ÜLKE MEVZUATINA GÖRE AYRI BİR şİRKET KURULMASININ ZORUNLU OLDUĞU DURUMLAR

Söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlara, herhangi bir şart aranmaksızın yurt dışı iştirak kazançları istisnası uygulanacaktır.

Ancak, yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj iőtleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre kurulan şirketin ana sözleşmesinde, inşaat, onarım, montaj iőtleri ve teknik hizmetlerin yapılması için kurulduğunun belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması şarttır.

İSTİSNA KAZANÇLAR (I)

Yurt dışı iştirak hisselerini elden çıkarma

Tam mükellef anonim şirketlerin yurt dışı iştirak hisselerini elden çıkarmalarına ilişkin istisna

- İstisnadan yararlanacak tam mükellef anonim şirketin, kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız olarak **en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının** %75 veya daha fazlasının yurt dışı iştirak hisselerinden oluşması,
- Yurt dışı iştirakin anonim veya limited şirket niteliğinde olması ve bu iştirakin Türkiye’de kanuni ve iş merkezinin olmaması,
- Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla yurt dışı iştiraklerin herbirinin sermayesine en az %10 oranında iştirak edilmesi,
- Satışa konu iştirak hisselerinin, elden çıkarma tarihi itibarıyla **en az iki tam yıl** (730 gün) süreyle aktifte tutulmuş olması

NAKİT VE BENZERİ VARLIKLAR

Nakit ve benzeri varlıklar olarak; şirketin kasasında veya bankada bulunan nakit varlıklar, şirket tarafından alınan çekler, altın, Devlet tahvili, Hazine bonosu, Toplu Konut İdaresince çıkarılan veya İMKB’de işlem gören hisse senetleri, tahvil ve bonoların anlaşılması gerekmektedir.

İSTİSNA KAZANÇLAR (IV)

Emisyon Primi Kazancı İstisnası

Anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların bedelinin itibarî değeri aşan kısmı

Not: İstisna, anonim şirketlerin portföylerinde bulunan başka şirketlere ait hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançları kapsamamaktadır.

İSTİSNA KAZANÇLAR (V)

Türkiye’de Kurulu Menkul Kıymetler Yatırım Fonları veya Ortaklıklarının Portföy İşletmeciliğinden Doğan Kazançları

Not: Fon veya ortaklık portföyünde, döviz veya dövize endeksli kıymetlerin bulunması, istisnanın uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

Bu istisna, anılan fon ve ortaklıkların söz konusu kazançları üzerinden kesinti yoluyla vergi alınmasına engel teşkil etmemektedir.

İSTİSNA KAZANÇLAR (VI)

Portföyü Türkiye’de Kurulu Borsalarda İşlem Gören Altın ve Kıymetli Madenlere Dayalı Türkiye’de Kurulu Yatırım Fonları veya Ortaklıklarının Portföy İşletmeciliğinden Doğan Kazançları

Fon portföyünün en az %51’ini devamlı olarak;

- Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören altın ile altına dayalı sermaye piyasası araçlarına yatırmış fon ve ortaklıklar **"Altın fonu veya ortaklığı"**,
- Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören altın ve diğer kıymetli madenler ile bu madenlere dayalı sermaye piyasası araçlarına yatırmış fon ve ortaklıklar ise **"Kıymetli madenler fonu veya ortaklığı"**

olarak kabul edilecektir.

İSTİSNA KAZANÇLAR (VII)

Türkiye’de Kurulu Girişim Sermayesi Yatırım Fonları veya Ortaklıklarının Kazançları

İSTİSNA KAZANÇLAR (VIII)

Türkiye’de Kurulu Gayrimenkul Yatırım Fonları veya Ortaklıklarının Kazançları

İSTİSNA KAZANÇLAR (IX)

Türkiye’de Kurulu Emeklilik Yatırım Fonlarının Kazançları

İSTİSNA KAZANÇLAR (X)

Türkiye’de Kurulu Konut Finansmanı Fonları ile Varlık
Finansmanı Fonlarının Kazançları

İSTİSNA KAZANÇLAR (XI)

Taşınmazlar ve İştirak Hisseleri satış kazançları

Kurumların,
en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri
ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa
senetleri, rüçhan hakları ve **bu fıkranın (a) bendi**
kapsamında istisna kazançlarına kaynak oluşturan
yatırım fonlarının katılma paylarının(15.04.2022'den
itibaren) satışından doğan kazançların %75'lik kısmı ile aynı
süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan
kazançların %50'lik kısmı.

İSTİSNANIN UYGULANMASINA KONU OLACAK İKTİSADİ KIYMETLER

- Taşınmazlar
- İştirak hisseleri (kurucu senetleri ve intifa senetleri dahil)
- Rüçhan hakları
- **yatırım fonlarının katılma payları
(15.04.2022'den itibaren)**

Taşınmazlar

(Arazi, Tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar, Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler)

Elden çıkarılacak taşınmazlardan doğacak kazancın, bu istisna uygulamasına konu olabilmesi için taşınmazın Türk Medeni Kanununun 705 inci maddesi gereğince kurum adına tapuya tescil edilmiş olması gerekmektedir.

Fiiliyatta cins tashiinin kurum adına tapuya tescilinin yapılmasında çeşitli nedenlerle gecikmeler olabilmektedir. Bu gibi durumlarda, **taşınmazın işletme aktifinde iki yıl süreyle bulunup bulunmadığının, tespitinde**, işletmede iki yıldan fazla süreyle sahip olunarak fiilen kullanıldığının, yapı inşaatı ruhsatı, vergi dairesi tespiti veya resmi kurum kayıtlarından birisi ile tevsik edilebilmesi mümkün olabilecektir.

Kurumlar tarafından, inşaatı henüz tamamlanmayan, fiilen kullanma imkanı da bulunmayan binaların satılması halinde; kurum aktifinde iki tam yıl kayıtlı olması koşuluyla, sadece binanın arsasının satış kazancına tekabül eden kısmı kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Taşınmaz tanımına, taşınmazın bütünleyici parçası niteliğinde olan unsurları da girecektir.

İştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri

- Anonim şirketlerin ortaklık payları veya hisse senetleri (Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım ortaklıkları hisse senetleri dahil),
- Limited şirketlere ait iştirak payları,
- Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık payları,
- İş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık payları,
- Kooperatiflere ait ortaklık payları
- **bu fıkranın (a) bendi kapsamında istisna kazançlarına kaynak oluşturan yatırım fonlarının katılma paylarının(15.04.2022'den itibaren)**

İSTİSNADAN YARARLANMA ŞARTLARI

1. İki tam yıl süreyle aktifte bulundurulma
2. Satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar (nakden) tahsil edilmesi
3. Satış kazancının satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci takvim yılının sonuna kadar fon hesabında tutulması
4. Fon hesabında tutulan kazancın işletmeden çekilmemesi
5. Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ile uğraşılmaması

İSTİSNA KAZANÇLAR (XII)

1. Bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine borçları nedeniyle kanunî takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı
2. ile bankaların, finansal kiralama ya da finansman şirketlerinin bu şekilde elde ettikleri söz konusu kıymetlerden taşınmazların (6361 sayılı Kanun kapsamında yapılan finansal kiralama işlemlerinde kiracının temerrüdü sebebiyle kanuni takipteki finansal kiralama alacakları karşılığında tarafların karşılıklı mutabakatıyla kiralayanın her türlü tasarruf hakkını devraldığı finansal kiralama konusu taşınmazlar dâhil) satışından doğan kazançların %50'lik, diğerlerinin satışından doğan kazançların %75'lik kısmı

ÖRNEK

(A) A.Ş., (B) Bankasından 100.000.000.- TL tutarında kredi kullanmış olup bu krediye karşılık iştiraki olan (C) Ltd. Şti.'nin bir yıl süre ile aktifinde kayıtlı bulunan 200.000.000.- TL maliyet bedelli taşınmazı ipotek olarak göstermiştir.

Kredi vadesinde ödenmediğinden söz konusu borç, (B) Bankası tarafından kanuni takibe alınarak ipotek konusu taşınmaz 300.000.000.- TL'ye icra yoluyla satılmış ve **faiz dahil 150.000.000.- TL** kredi alacağı tahsil edilmiş bulunmaktadır.

(C) Ltd. Şti.'nin işleminden elde ettiği kazanç tutarı 100.000.000.- TL olmakla beraber, banka borcunun tasfiyesinde kullanılan kısım satış hasılatının %50'sidir. Dolayısıyla, taşınmaza ilişkin satış kazancının sadece 50.000.000.- TL'si (C) Ltd.Şti. tarafından istisna kazanç olarak gösterilebilecektir.

İstisna uygulamasında, söz konusu aktif kıymetlerin en az iki tam yıl elde bulundurma şartı olmadığı gibi kazancın belli bir süreyle özel bir fon hesabında tutulma şartı da bulunmamaktadır.

Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) ve (f) bentlerinde yer alan istisnalardan birlikte yararlanılabilmesi mümkün bulunmamaktadır. Kurumlar, söz konusu istisna hükümlerindeki şartları taşımaları kaydıyla tercihlerini serbestçe belirleyebileceklerdir.

İSTİSNA KAZANÇLAR (XIII)

Kurumların Yurt Dışında Bulunan İş Yerleri veya Daimî Temsilcileri Aracılığıyla Elde Ettikleri Kurum Kazançları

Yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilciler aracılığıyla elde edilen kurum kazançlarının;

- Doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması, (İştirak edilen şirketin ana faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olması durumunda, bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye’de uygulanan kurumlar vergisi oranında)
- Elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmiş olması,

gerekmektedir.

İSTİSNA KAZANÇLAR (XIV)

Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri İle Teknik Hizmetlerden Sağlanarak Türkiye’de Genel Sonuç Hesaplarına İntikal Ettirilen Kazançlar

Bu istisnanın uygulanması açısından, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların Türkiye'ye getirilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır. Söz konusu kazançların Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi istisnadan yararlanılması için yeterlidir.

Teknik hizmetlerden elde edilen kazançların da anılan istisnadan yararlanabilmesi için bu işlerin yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilciler aracılığıyla yapılması; yurt dışında ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci olmadan yapılan teknik hizmetlerin, hizmet ihracatı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Teknik hizmetlerin yurt dışındaki inşaat, onarım ve montaj işlerine bağlı olarak yapılma şartı bulunmamaktadır.

YURT DIŞINDA YAPILAN İNŞAAT İŞLERİ NEDENİYLE, İŞİN TAMAMLANMASINDAN SONRA ÖDENEN FAİZ VE KUR FARKLARININ DURUMU

Yurt dışında yapılan inşaat işlerinde kullanılmak üzere alınmış krediler için, inşaat işlerinin sona erdirilmesinden sonra ödenmesi gereken faiz ve kur farkları,

“yabancı ölkede bunları ödeyecek bir işletmenin kalmaması ve bu işe ilişkin olarak elde edilen hasılatın yurt dışındaki inőaata harcanan kredi tutarı kadar kısmının Törkiye’ye getirilmesi halinde”

söz konusu kredi Törkiye’deki merkezin bir borcu haline gelmekte ve merkez tarafından ödenmesi zorunluluğu ortaya çıkmaktadır.

Bu kredilere ilişkin olarak yurt dışındaki inşaat işlerinin sona ermesinden sonra doğan kur farkı ve faizler, merkezdeki kurum için ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılmış bir gider niteliğinde olduğundan, genel esaslar çerçevesinde kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir.

YURT DIŞINDA YAPILAN İNŞAAT İŞLERİ NEDENİYLE, MERKEZ VE şUBE ARASINDAKİ CARİ HESAPLARIN DEĞERLEMESİ

Yurt dıőındaki iőyerine merkez tarafından fatura dűzenlenmek suretiyle ihraç olunan emtia ile yurt dıőına yűnelik olarak fatura dűzenlenmek suretiyle yapılan hizmetlerden doėan dűvize baėlı alacak ve borçların aynen mal veya hizmet ihracından doėan alacak ve borçlarda olduėu gibi deėerlemeye tabi tutulacak ve deėerleme farkları vergi matrahının tespitinde dikkate alınacaktır.

Not: Tűrkiye’de bulunan merkez ile yurt dıőındaki iőyeri arasında gerçekteően diğer para hareketlerinden doğan alacak ve borçlar ise gerçekte bir alacak ve borç niteliği taőımamaktadır.

GEÇİCİ OLARAK İHRAÇ EDİLEN MAKİNE VE TEÇHİZATIN TÜRKİYE'YE İTHALİNDE DEĞERLEME

Tam mükellef kurumların aktiflerinde yer alan makine ve teçhizatları, yurt dışında yapılan inşaat işleri ile ilgili olarak yurt dışına geçici olarak ihraç etmeleri halinde, geçici olarak ihraç edilen ve işin bitiminde Türkiye'ye getirilen makine ve teçhizat ile ilgili olarak Türkiye'de amortisman ayrılmasına son verilecek; işin bitiminde söz konusu makine ve teçhizatların Türkiye'ye ithalinde ise amortisman uygulaması kaldığı yerden devam edecektir.

TÜRKİYE'DEKİ MERKEZ GENEL GİDERLERİNDEN YURT DIŞINDA YAPILAN İNŞAAT İŞLERİNE PAY VERİLMESİ

Türkiye'deki merkez genel giderlerinden, yurt dışında yapılan inşaat işlerine pay verilmesi gerekiyor ise yurt dışında gider kaydedilen bu payların Türkiye'de gider kaydedilmesi mümkün olmayacaktır.

İSTİSNA KAZANÇLAR (XV)

Eğitim Tesisleri ile Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna

625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu kapsamında yer alan okul öncesi eğitim, ilköğretim, orta öğretim ve özel eğitim okulları **ile** Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin

işletilmesinden, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usûller çerçevesinde **beş hesap dönemi itibarıyla elde edilen kazançlar**

Not: İstisna, belirtilen okulların ve rehabilitasyon merkezlerinin faaliyete geçtiği hesap döneminden itibaren başlayacak ve okulların eğitim-öğretim, merkezlerin ise rehabilitasyon faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına uygulanacaktır.

Yukarıda belirtilenlerin dışında kalan, öğrencileri istedikleri derslerde yetiştirmek, bilgi düzeylerini yükseltmek amacıyla faaliyet gösteren dershaneler ile kişilerin sosyal, kültürel ve mesleki alanlarda bilgi, beceri, yetenek ve deneyimlerini geliştirmek veya serbest zamanlarını değerlendirmek üzere faaliyet gösteren özel öğretim kurumları (üniversiteye veya liselere hazırlık, bilgisayar, sürücü, dans, bale, mankenlik ve spor kursları gibi) ile öğrenci etüt eğitim merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar hakkında istisna uygulanmayacaktır.

EĞİTİM-ÖĞRETİM KAZANÇLARINA İLİŞKİN İSTİSNADAN YARARLANMA KOŞULLARI

Özel eğitim ve öğretim kurumlarının söz konusu istisnadan yararlanabilmesi için bu kurumların 1/1/2022 tarihinden itibaren faaliyete geçmiş olmaları gerekmektedir.

1/1/2004 - 31/12/2005 tarihleri arasında faaliyete geçen özel okullarla ilgili olarak, mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri uygulanacaktır.

İstisnadan yararlanmak isteyen mükelleflerin faaliyete geçmelerini müteakiben Bakanlığımıza yazılı olarak başvurmaları gerekmektedir. İstisna uygulaması ile ilgili olarak Milli Eğitim Bakanlığının görüşü alınmak suretiyle mükelleflere sonuçtan bilgi verilecektir.

REHABİLİTASYON MERKEZLERİNE İLİŞKİN İSTİSNADAN YARARLANMA KOŞULLARI

Rehabilitasyon merkezlerinin kazançlarına istisna uygulanabilmesi için bu merkezlerin Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile kamu yararına çalışan derneklere bağlı olması gerekmektedir.

Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile kamu yararına çalışan derneklerden rehabilitasyon merkezi işletmeye başlayacak olanlar, istisnadan yararlanmak için Hazine ve Maliye Bakanlığına başvuracaklardır. Hazine ve Maliye Bakanlığınca ilgili Bakanlığın görüşü alınarak dernek veya vakfa sonuçtan bilgi verilecektir.

İSTİSNANIN SÜRESİ

okul ve rehabilitasyon merkezlerinin kazançları, faaliyete geçilen dönemden itibaren beş hesap dönemi kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

İSTİSNA SÜRESİ İÇİNDE YENİ OKUL VEYA MERKEZ YAPILMASI

Eğitim öğretim işletmeleri ile rehabilitasyon merkezleri kazanç istisnasından yararlanan mükelleflerin, işletilen okul ve merkezlere ilave olarak yeni okul veya merkez açmaları durumunda, **yeni açılan okul veya merkezden elde edilen kazanç, istisna uygulaması açısından ayrı bir birim olarak değerlendirilecektir.** Diğer bir ifadeyle, istisna uygulaması okul veya merkez bazında yapılacaktır.

Bu nedenle mükelleflerin kayıtlarını farklı yıllarda faaliyete geçen işletmelerinden elde edilen kazançları ayrı ayrı tespit etmeye imkan verecek şekilde tutmaları gerekmektedir.

Diğer taraftan, 5580 sayılı Kanun ve ilgili mevzuat çerçevesinde yeni bir okul açılışı olarak tanımlanmayan, mevcut okul kapasitesinin genişletilmesi veya başka bir binaya taşınılması hallerinde istisna uygulaması söz konusu olmayacaktır.

İSTİSNADAN YARARLANAN İŞLETMENİN SATILMASI VEYA DEVREDİLMESİ

Eğitim ve öğretim istisnasından yararlanan mükelleflerin bu işletmeleri başka bir kuruma devretmeleri halinde, devralan kurum istisnadan beş hesap dönemi değil, faydalanılmayan dönem kadar yararlanacaktır.

Örneğin; (A) Anonim Şirketi 2022 yılı içinde faaliyete geçen bir özel okulu, 2008 yılında (B) Limited Şirketine devretmiştir. Bu durumda, (B) Limited Şirketince istisnaya ilişkin şartların yerine getirilmesi halinde, bu özel okul işletmesinden 2008, 2009 ve 2010 yıllarında elde ettiği kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

Devreden kurum ise söz konusu okuldan, devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar için istisnadan yararlanabilecektir.

İSTİSNA KAZANÇLAR (XVI)

Kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri **paralardan** harcanmayarak **iade edilen** kısımlar (risturn sayılır)
ile

Aşağıda Belirtilen Kooperatiflerin; ortakları için hesapladıkları
RİSTURNLAR

- 1) Tüketim kooperatiflerinde, ortakların kişisel ve ailevî gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine göre hesaplanan risturnlar
- 2) Üretim kooperatiflerinde, ortakların üreterek kooperatife sattıkları veya kooperatiften üretim faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların değerine göre hesaplanan risturnlar
- 3) Kredi kooperatiflerinde, ortakların kullandıkları kredilere göre hesaplanan risturnlar

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinin ikinci paragrafında,

“Bu risturnların ortaklara dağıtımı, kâr dağıtımı sayılmaz. Risturnun nakden veya aynı değerde mal ile ödenmesi istisnanın uygulanmasına engel değildir.”,

üçüncü paragrafında ise

“Ortaklardan başka kimselerle yapılan işlemlerden doğan kazançlar ile ortaklarla ortaklık statüsü dışında yapılan işlemlerden doğan kazançlar hakkında risturnlara ilişkin istisna hükmü uygulanmaz.”

hükmü yer almaktadır.

İSTİSNA KAZANÇLAR (XVII)

Sat-Kirala- Geri Al İşlemlerinden Doğan Kazanç İstisnası

Her türlü taşınır ve taşınmaz malların 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kurumlar tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına satışından doğan kazançlar ve bu kurumlarca söz konusu varlıkların devralındığı kuruma kira süresi sonunda devrinden doğan kazançlar.

İSTİSNA KAZANÇLAR (XVII)

Sat-Kirala- Geri Al İşlemlerinden Doğan Kazanç İstisnası

İstisnadan yararlanan satış kazancı, kiracı tarafından pasifte özel bir fon hesabında tutulur ve özel fon hesabında tutulan bu tutar sadece kiracı tarafından bu varlıklar için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların kiralayan kurumlara devrinden önce kiracıdaki net

bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfasında kullanılır. İstisna edilen kazançtan herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Kurumların tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) hâlinde de bu hüküm uygulanır.

İSTİSNA KAZANÇLAR (XVII)

Sat-Kirala- Geri Al İşlemlerinden Doğan Kazanç İstisnası

Söz konusu varlıkların,

i) Kiracı tarafından veya

ii) Kiralayan kurumlar tarafından finansal kiralama yöntemi dâhil olmak üzere (6361 sayılı Kanunda yer alan sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi hâlleri hariç), üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda, kiralayan kurumlara devrinden önce bu varlıkların kiracıdaki net bilanço aktif değeri ile bu varlıklar için anılan kurumların kazancının tespitinde dikkate alınan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak, satışı gerçekleştiren kurum nezdinde vergilendirme yapılır.

Sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi nedeniyle sat-kirala-geri al işleminin tekemmül etmemesi hâlinde, istisna nedeniyle kiracı adına zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.

İSTİSNA KAZANÇLAR (XVII)

Kira Sertifikası İhracı Amacıyla Her Türlü Varlık ve Hakların Satışından Doğan Kazanç İstisnası

Her türlü varlık ve hakların, kaynak kuruluşlarca, kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile varlık kiralama şirketlerince bu varlıkların devralındığı kuruma satışından doğan kazançlar.

İstisnadan yararlanan satış kazancı, kaynak kuruluş tarafından pasifte özel bir fon hesabında tutulur ve özel fon hesabında tutulan bu tutar sadece kaynak kuruluş tarafından varlık kiralama şirketinden devralındığı tarihten itibaren bu varlıklar için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların varlık kiralama şirketine devrinden önce kaynak kuruluştaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfasında kullanılır.

İSTİSNA KAZANÇLAR (XVII)

Kira Sertifikası İhracı Amacıyla Her Türlü Varlık ve Hakların Satışından Doğan Kazanç İstisnası

İstisna edilen kazançtan herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Kurumların tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) hâlinde de bu hüküm uygulanır.

Söz konusu varlıkların, kaynak kuruluş tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda, varlık kiralama şirketine devrinden önce bu varlıkların kaynak kuruluştaki net bilanço aktif değeri ile bu varlıklar için anılan kurumların kazancının tespitinde dikkate alınan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak kaynak kuruluş nezdinde vergilendirme yapılır.

İSTİSNA KAZANÇLAR (XVII)

Kira Sertifikası İhracı Amacıyla Her Türlü Varlık ve Hakların Satışından Doğan Kazanç İstisnası

Söz konusu varlıkların varlık kiralama şirketleri tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda ise varlık kiralama şirketlerinin bu satış işleminden doğan kazançları varlık kiralama şirketleri nezdinde kurumlar vergisine tabi tutulur ve istisna uygulaması dolayısıyla kaynak kuruluş adına zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.

SINAI MÜLKİYET HAKLARINDA İSTİSNA (Md.5/A) (XVII)

Türkiye’de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşların;

- a) Kiralanması neticesinde elde edilen kazanç ve iratların,
 - b) Devri veya satışı neticesinde elde edilen kazançların,
 - c) Türkiye’de seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları hâlinde elde edilen kazançların,
 - ç) Türkiye’de gerçekleştirilen üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının,
- % 50’si kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisna, buluşa yönelik hakların ihlal edilmesi neticesinde elde edilen gelirler ile buluş nedeniyle alınan sigorta veya diğer tazminatlar için de uygulanır.

SINAI MÜLKİYET HAKLARINDA İSTİSNA (Md.5/A) (XVII)

İstisnanın uygulanabilmesi için;

a) İstisna uygulamasına konu buluşun, 24/6/1995 tarihli ve 551 sayılı Patent Haklarının Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname veya 22/12/2016 tarihli ve 6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu kapsamında patent veya faydalı model belgesi verilerek koruma altına alınan buluşlar arasında yer alması ve buluşa ilişkin incelemeli sistem ile patent veya araştırma raporu sonucunda faydalı model belgesi alınması,

b) İstisna uygulamasından yararlanabilecek kişilerin, 551 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 2 nci maddesinde veya 6769 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinde belirtilen nitelikleri taşıması ve bu kişilerin patentli veya faydalı model belgeli buluşu geliştirme yetkisini haiz bulunması şartıyla, patent veya faydalı model belgesinin sahibi ya da patent veya faydalı model belgesi üzerinde tekel niteliğinde özel bir ruhsata sahip olması gerekmektedir.

SINAI MÜLKİYET HAKLARINDA İSTİSNA (Md.5/A) (XVII)

İstisna uygulamasına patent veya faydalı model belgesinin verildiği tarihten itibaren başlanır ve ilgili patent veya faydalı model belgesi için sağlanan koruma süresi aşılmamak kaydıyla bu istisnadan yararlanılabilir. Buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların, patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmı, ayrıştırılmak suretiyle transfer fiyatlandırması esaslarına göre tespit edilir.

Bu madde gelir vergisi mükellefleri hakkında da uygulanır.

İstisna uygulamasının kesinti suretiyle alınan vergilere şümulü yoktur. Ancak, bu madde kapsamında istisnadan yararlanan serbest meslek kazançları ile gayrimenkul sermaye iratları üzerinden yapılacak vergi kesintisi % 50 oranında indirimli uygulanır. Kazanç ve iradı kesinti yoluyla vergilenen ve beyanname vermesi gerekmeyen mükellefler için indirimli vergi kesintisi en fazla 5 yıl süre ile uygulanır.

SINAI MÜLKİYET HAKLARINDA İSTİSNA (Md.5/A)

(XVII)

Bu madde kapsamında istisna uygulamasından yararlanan mükellefler, 26/6/2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamında yer alan istisna uygulamasından ayrıca yararlanamaz.

(Değişik: 15/7/2016-6728/57 md.) Birinci ve beşinci fıkralarda yer alan %50 oranını ayrı ayrı ya da birlikte sıfıra kadar indirmeye, %100'e kadar artırmaya, bu oranları sektörler ile birinci fıkrada yer alan gelir, kazanç ve iratlar itibarıyla ya da patent veya faydalı model belgesine göre farklılaştırmaya, tekrar kanuni seviyesine indirmeye, beşinci fıkrada yer alan süreyi bir yıla kadar indirmeye, tekrar kanuni seviyesine kadar çıkarmaya Cumhurbaşkanı; üçüncü fıkrada yer alan transfer fiyatlandırması suretiyle ayırıştırma yöntemi yerine satış, hasılat, gider, harcama, maliyet veya benzeri unsurları dikkate alarak kazancın ayırıştırılmasında basitleştirilmiş yöntemler tespit etmeye ve bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

DİĞER KANUNLARDA YER ALAN İSTİSNALAR

31/12/2022 tarihi itibarıyla yürürlükte olan özel kanunlardaki istisnalar 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun uygulanmasında da geçerli olacak, bu tarihten sonra yürürlüğe girecek özel kanunlarda yer alacak kurumlar vergisine ilişkin istisnalar ise kurumlar vergisi bakımından geçersiz sayılacaktır.

1/1/2007 tarihinden itibaren, kurumlar vergisi ile ilgili istisnalara ilişkin hükümler, ancak Kurumlar Vergisi Kanununa, Gelir Vergisi Kanununa veya Vergi Usul Kanununa hüküm eklenmek veya bu kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle yapılacaktır.

(KVK/35, GM1/9)

İSTİSNA KAZANÇLAR (XVII)

Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin
İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlara
İlişkin İstisna

YASAL DÜZENLEME VE İSTİSNANIN KAPSAMI

4490 sayılı Kanunla oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden elde edilen kazançlar, faaliyetin gelir vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde gelir vergisinden, kurumlar vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde kurumlar vergisinden; Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin devrinden elde edilecek kazançlar da gelir ve kurumlar vergisinden istisnadır.

İSTİSNA KAZANÇ TUTARININ TESPİTİ

İstisnanın uygulanabilmesi için gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen hasılatın, bu faaliyetlere ilişkin giderlerin düşülmesi suretiyle istisna kazancının tespiti gerekir.

MÜŞTEREK GENEL GİDERLERİN DAĞITIMI

Mükelleflerin, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesi faaliyetinin yanı sıra başka faaliyetlerinin de bulunması halinde, varsa müşterek genel giderlerin bu faaliyetlerden elde edilen hasılatı orantılı olarak dağıtılması suretiyle kazanç tespitinin yapılması gerekmektedir.

İSTİSNA KAPSAMINDAKİ KAZANÇLARIN DAĞITILMASI

Kurumların, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve bunların devrinden elde ettiği kazançların, kâr payı olarak dağıtılması halinde (kurum kazancının tamamen veya kısmen gemi ve yatların işletmeciliğinden elde edilip edilmediğine bakılmaksızın), gerçek kişi ortaklara dağıtılan kâr payları üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendine göre vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Ancak, tam mükellef kurumlar vergisi mükelleflerine dağıtılan kâr payları üzerinden vergi kesintisi yapılmayacak, anılan kurumlarca elde edilen kâr payları iştirak kazançları istisnasından yararlanacaktır.

İHTİYAÇ FAZLASI MALZEMENİN SATILMASI HALİNDE İSTİSNA UYGULAMASI

Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilere ait ihtiyaç fazlası malzeme ve sabit kıymetlerin, deniz taşımacılığı faaliyetinin yürütülebilmesi için gemide bulunması zorunlu olan malzeme ve sabit kıymetlerden olması halinde, bunların devrinden elde edilen kazançlar istisnadan yararlanabilecektir.

TIME-CHARTER İŞLETMECİLİĞİ

Deniz taşımacılığında, zamana veya yüke bağlı olarak geminin tamamını veya bir kısmını taşıtana tahsis etmek suretiyle yük ve eşya taşıma taahhüt sözleşmeleri kapsamında yapılan “Time-Charter İşletmeciliği” gemi işletmeciliği faaliyeti kapsamında değerlendirileceğinden, söz konusu faaliyetlerden elde edilen kazançlarda kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Ancak, uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin zamana ve yüke bağlı olmaksızın doğrudan kiraya verilmesi durumunda gemi işletmeciliği faaliyetinden söz edilemeyeceğinden elde edilen kira gelirine istisna uygulanmayacağı tabiidir.

İSTİSNA KAZANÇLAR (XVIII)

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Yer
Alan İstisna

YASAL DÜZENLEME (1)

“Geçici Madde 2 – **Yönetici şirketlerin** bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki **yazılım, tasarım ve Ar-Ge** faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31/12/2028 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

(Ek fıkra: 18/6/2017-7033/64 md.) Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu kazançlarının gayri maddi hakların satılması, devri veya kiralanmasından elde edilmesi halinde, istisnadan yararlanılmasını, bu hakların, mahiyetlerine göre, AR-GE faaliyetleri neticesinde elde edilmesi ve ilgili mevzuat çerçevesinde tescil veya kayıt ettirilmesi ya da bildirilmesi şartına bağlamaya, istisnadan kazancın elde edildiği vergilendirme dönemine ilişkin beyannamelerin verilmesi gereken sürenin sonuna kadar tescil veya kayıt için yetkili kuruma başvurulmuş olması kaydıyla bu kazançları doğuran işlemlerin gerçekleştirildiği vergilendirme döneminden başlayarak faydalandırmaya,

YASAL DÜZENLEME (2)

mükellefin gayri maddi hak geliri ve varsa bağlı olduğu grubun satış hasılatına göre tescil şartına bağlı olmaksızın belgelendirme usulüne tabi tutmaya, istisnadan yararlanacak kazancı; bu kazancın elde edilmesine yönelik faaliyetler kapsamında gerçekleştirilen nitelikli harcamaların toplam harcamalara oranına isabet eden kısmı ile sınırlandırmaya, bu oranı toplam harcama tutarını aşmamak üzere yüzde 30'una kadar artırımlı uygulatmaya, nitelikli ve toplam harcamaları tanımlamaya Cumhurbaşkanı, bu kapsamda tescil, kayıt veya bildirim şartının yerine getirilmesine ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı yetkilidir. **(Ek cümle: 21/3/2018-7103/51 md.)** Belirlenen esaslar çerçevesinde tescil, kayıt veya bildirim şartının yerine getirilmemesi durumunda, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergi, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.

YASAL DÜZENLEME (3)

(Değişik fıkra: 16/2/2016-6676/14 md.) (Değişik cümle:28/1/2021-7263/7 md.) 31/12/2028 tarihine kadar, bölgede çalışan AR-GE, tasarım ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisi; verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir. **(Ek cümle:28/1/2021-7263/7 md.)** Bu kapsamdaki ücretlere ilişkin düzenlenen kağıtlar damga vergisinden istisnadır. Gelir vergisi stopajı ve sigorta primi işveren hissesine ilişkin teşviklerden yararlanacak olan destek personeli sayısı, AR-GE ve tasarım personeli sayısının yüzde onunu aşamaz. **(Ek cümle:28/1/2021-7263/7 md.)** Toplam personel sayısı on beşe kadar olan Bölge firmaları için bu oran yüzde yirmi olarak uygulanır. Hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri ile 17/3/1981 tarihli ve 2429 sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanunda belirtilen tatil günlerine isabet eden ücretler de bu teşvik kapsamındadır.

YASAL DÜZENLEME(4)

Haftalık kırk beş saatin üzerindeki ve ek çalışma sürelerine ilişkin ücretler için bu teşvikten faydalanılamaz. Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanan kişilerin Bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetler. Ancak, Bölgede yer alan işletmelerde çalışan AR-GE ve tasarım personelinin bu Bölgelerde yürüttüğü projelerle doğrudan ilgili olmak şartıyla, proje kapsamındaki faaliyetlerin bir kısmının Bölge dışında yürütülmesinin zorunlu olduğu durumlarda Bölge dışındaki bu faaliyetlere ilişkin ücretlerinin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Cumhurbaşkanınca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı ile Bölgede yer alan işletmelerde (...) çalışan AR-GE ve tasarım personelinin yüksek lisans yapanlar için bir buçuk yılı, doktora yapanlar için iki yılı geçmemek üzere Bölge dışında geçirdiği sürelerle ilişkin ücretlerin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Cumhurbaşkanınca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı, gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir.

YASAL DÜZENLEME(5)

(Ek cümleler:28/1/2021-7263/7 md.) (Değişik dokuzuncu ve onuncu cümleler:21/12/2021-7346/20 md.) Buna ilave olarak gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında Bölgede çalışan personelin toplam sayısının veya teşvike konu edilen toplam çalışma sürelerinin yüzde yirmisini aşmamak kaydıyla bu fıkra da belirtilen durumlar haricinde Bölge dışında geçirilen süreler de gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir. Cumhurbaşkanı, yüzde yirmi olarak belirlenen bu oranı belirleyeceği bölgesel ve/veya sektörel alanlarda ya da meslek gruplarına göre yüzde yüze kadar artırmaya veya tekrar kanuni oranına kadar indirmeye yetkilidir. Bu kapsamda teşvikten yararlanılması için Bölge yönetici şirketinin onayının alınması ve Bakanlığın bilgilendirilmesi zorunludur. Yönetici şirketin onayı ile Bölge dışında geçirilen sürenin Bölgede yürütülen görevle ilgili olmadığına tespit edilmesi halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan ilgili işletme sorumludur.

YASAL DÜZENLEME(6)

(Ek fıkra: 30/12/2004-5281/41 md.) Bu madde hükümleri TÜBİTAK-Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji Serbest Bölgesi yönetici şirketi, bu bölgede faaliyet gösteren Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri ile bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı, tasarımcı ve AR-GE personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri bakımından da uygulanır.

YÖNETİCİ ŞİRKETLERİN YARARLANABİLECEKLERİ İSTİSNANIN KAPSAMI

4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesi hükmüne göre, yönetici şirketlerin anılan Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiş olup, yönetici şirketlerin istisna edilen kazançları, 4691 sayılı Kanun kapsamında bölgenin kurulmasına, yönetilmesine ve işletilmesine ilişkin faaliyetlerden kaynaklanan kazançlardır.

Yapılan düzenlemeyle teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin, münhasıran bu bölgedeki yazılım tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar ile gayrimaddi hakların satılması, devri ve kiralanmasından kazançlar, faaliyete başlanılan tarihten bağımsız olmak üzere, 31/12/2028 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

YAZILIM, TASARIM VE AR-GE FAALİYETLERİNDEN ELDE EDİLEN KAZANÇLARDA İSTİSNANIN KAPSAMI

Bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin bölge dışında gerçekleştirdikleri faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar, yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilmiş olsa dahi istisnadan yararlanamaz.

Teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım ve Ar-Ge faaliyetinde bulunan şirketlerin, bu faaliyetler sonucu buldukları ürünleri **kendilerinin seri üretime tabi tutarak pazarlamaları halinde**, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların lisans, patent gibi **gayrimaddi haklara isabet eden kısmı, transfer fiyatlandırılması esaslarına göre ayrıştırılmak** suretiyle istisnadan yararlanabilecektir.

Üretim ve pazarlama organizasyonu nedeniyle doğan kazancın diğer kısmı ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Ancak, lisans, patent gibi gayrimaddi haklara bağlanmamış olmakla birlikte uyarlama, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerden elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilir.

İSTİSNA KAZANÇ TUTARININ TESPİTİ

4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesinde yer alan istisna, bir kazanç istisnası olup istisna kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen hasılatın bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak kazancın tamamı kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

İstisna kazancın ve bu bağlamda kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, Kanun uygulaması kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi ve istisna kapsamında olan faaliyetlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

Diğer taraftan, teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflere, istisnadan yararlanan Ar-Ge projelerine ilişkin olarak, TÜBİTAK ve benzeri kurumlar tarafından ilgili mevzuat çerçevesinde hibe şeklinde sağlanan destek tutarları ile diğer kurumların bu mahiyetteki her türlü bağış ve yardımları, kurum kazancına dahil edilecek ve istisnadan yararlandırılacaktır.

MÜŞTEREK GENEL GİDERLER VE AMORTİSMANLARIN DAĞITIMI

İstisna kapsamına giren faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde müşterek genel giderlerin, bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan maliyetlerin birbirine oranı esas alınarak dağıtılması gerekmektedir.

İstisna kapsamına giren ve girmeyen faaliyetlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanlarının ise bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerekmektedir.

İSTİSNA KAPSAMINDAKİ KAZANÇLARIN DAĞITILMASI

Yönetici şirketler dahil olmak üzere bölgede faaliyet gösteren kurumların, bu bölgelerde elde ettikleri kazançları dağıtmaları halinde, dağıtılan kâr payları üzerinden elde edenin hukuki niteliğine göre Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin ikinci fıkrası ve 30 uncu maddesinin üçüncü ve altıncı fıkraları uyarınca vergi kesintisi yapmaları gerekmektedir.

İSTİSNA UYGULAMASINDA SÜRE

İstisna, 31/12/2028 tarihine kadar uygulanacak olup istisna süresinin başlangıç tarihi olarak, yönetici şirketten izin alınarak bölgede fiilen faaliyete geçilen tarih esas alınacaktır.

Yönetici şirketlerin anılan Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançları da 31/12/2028 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

BÖLGEDE BULUNAN İŞYERLERİNİN KİRALANMASINDA GELİR VERGİSİ KESİNTİSİ

Bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin vakıflardan taşınmaz kiralamaları halinde, vakfa yapacakları kira ödemeleri üzerinden (bu vakıfların Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış olup olmadığına bakılmaksızın), Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinin (b) alt bendine göre vergi kesintisi yapmaları gerekmektedir.

Yönetici şirketlerin ilgili mevzuat uyarınca anonim şirket olarak kurulması zorunlu olduğundan, bu şirketlerden yapılan kiralamalarda ödenen kira bedelleri üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİ UYGULAMA YÖNETMELİĞİ HÜKÜMLERİNE GÖRE BİLDİRİM VE BEYANIN YAPILMASI GEREKEN YER

Yönetmelikte başvuru, müracaat ve bildirimlerin yapılacağı yer Maliye Bakanlığı olarak belirtilmekle birlikte, bu bildirimler bölgede faaliyet gösteren **mükelleflerin kurumlar vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairesine** yapılacak olup bunların bir örneğinin de muhtasar beyanname yönünden bağlı olunan vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir.

Vergi dairelerince mükelleflere istisna uygulamasına ilişkin olarak herhangi bir belge verilmesi söz konusu değildir.

Bölgede faaliyete geçen mükellefler, işe başlama, işi bırakma ve diğer değişiklikler konusunda Vergi Usul Kanununda yer alan hükümlere uymak zorundadır.

İSTİSNA UYGULAMASINA İLİŞKİN CUMHURBAŞKANINA (BAKANLAR KURULUNA) VERİLEN YETKİ

4691 Sayılı kanunun geçici 2inci maddesine 7033 s. Kanunun 64üncü maddesiyle eklenen 2inci fıkra çerçevesinde BK verilen yetki, 11/09/2017 tarih ve 2017/10821 sayılı BKK ile kullanmış, BK tanınan yetki 700 sayılı KHK ile Cumhurbaşkanına devredilmiştir.30.08.2018 tarih ve 54 s. CK ile söz konusu BKK değişiklik yapılmıştır. Söz konusu BKK 19/10/2017 tarihinde yayımlandığından bu tarihten sonra başlatılan projelerden elde edilen kazançlar ile 19/10/2017 tarihi de dahil önce başlamış olan projelerden 30/06/2021 tarihine kadar elde edilen kazançlar söz konusu BKK ve CK kapsamında «istisna kazanç tutarının tespiti» ve «müşterek genel giderler ve amortismanların dağıtımı» kurallarına tabi olacaktır.

İSTİSNA KAZANÇLAR (XIX)

3218 sayılı Kanun uyarınca Serbest Bölgelerde Uygulanan
Kurumlar Vergisi İstisnası

GEÇİŞ DÖNEMİNDE KURUMLAR VERGİSİ İSTİSNASININ KAPSAMI

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca, 6/2/2004 tarihine kadar (bu tarih dahil) serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere **faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin**, ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere **bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançlar** kurumlar vergisinden istisnadır.

Faaliyet ruhsatı almak üzere ilgili mercilere başvurmuş olmakla birlikte, 6/2/2004 tarihine kadar henüz faaliyet ruhsatı alamamış mükelleflerin bu istisna hükümlerinden faydalanabilmeleri mümkün değildir.

İSTİSNA KAZANÇ TUTARININ TESPİTİ

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan istisna, bir kazanç istisnasıdır. Dolayısıyla, mükelleflerin serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde ettikleri hasılatın bu faaliyetlere ilişkin olarak yapılan giderlerin düşülmesi sonucu bulunacak kazanç, kurumlar vergisinden istisnadır.

Serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri de istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Aynı şekilde, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde elde edilen hasılatın, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde yapılacak ödemelerde kullanılıncaya kadar geçici olarak **serbest bölgelerde mevduat hesaplarında veya repo işlemlerinde değerlendirilmesi sonucu elde edilen gelirler** de söz konusu istisnadan yararlanabilecektir.

MÜŞTEREK GENEL GİDERLER VE AMORTİSMANLARIN DAĞITIMI

Merkezi veya şubesi serbest bölgelerde bulunan mükelleflerin, hem serbest bölgedeki faaliyetleri hem de serbest bölge dışındaki faaliyetlerine ilişkin müşterek genel giderleri, merkezde ve şubede oluşan maliyetlerin toplam maliyetler içindeki oranı dikkate alınarak dağıtılacaktır.

Aynı şekilde hem serbest bölgede hem de serbest bölge dışındaki faaliyetlerde kullanılan amortismanlara tabi iktisadi kıymetlerin amortismanlarının, esas itibarıyla her bir işte kullanıldıkları gün sayısı dikkate alınarak dağıtılması gerekmektedir.

VERGİ KESENLERİN SORUMLULUĞU (I)

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin, 6/2/2004 tarihinden sonra Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca vergi kesintisine tabi ödemeler üzerinden kestikleri vergileri, bağlı bulundukları vergi dairesine mükellefiyet tesis ettirerek sorumlu sıfatıyla beyan edip ödemeleri gerekmektedir.

Örneğin; serbest bölgede faaliyet gösteren bir işletme, yurt dışında mukim yabancı bir şirketten gayrimaddi hak kiralaması veya satın alması dolayısıyla bu yabancı şirkete yapacağı ödemeler ile avukatlık hizmeti dolayısıyla avukatına yapacağı serbest meslek ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapmak zorundadır.

VERGİ KESENLERİN SORUMLULUĞU (II)

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu bölgelerde elde ettikleri kazançları dağıtmaları halinde, dağıtılan kâr payları üzerinden elde edenin hukuki niteliğine göre Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin ikinci fıkrası ve 30 uncu maddesinin üçüncü ve altıncı fıkraları uyarınca vergi kesintisi yapmaları gerekmektedir.

VERGİ KESENLERİN SORUMLULUĞU (III)

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren kurumlar vergisi mükelleflerinin serbest bölgelerdeki banka veya diğer finans kurumlarında bulunan mevduat hesaplarına tahakkuk ettirilen faizler ile repo kazançları üzerinden, Kurumlar Vergisi Kanununun 15 ve 30 uncu maddeleri uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekmekte birlikte; mevduat faizi ve repo kazançları Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesi kapsamında vergi kesintisine tabi bulunduğundan, söz konusu kazançlar üzerinden yürürlükte olduğu müddetçe geçici 67 nci maddeye göre vergi kesintisi yapılacaktır.

Serbest bölgelerdeki banka şubeleri veya diğer finans kurumlarınca yapılacak olan söz konusu vergi kesintileri, bu kurumlarca mahallin vergi dairesine mükellefiyet tesis ettirilerek sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.

VERGİ KESENLERİN SORUMLULUĞU (IV)

Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 15 ve 30 uncu maddeleri uyarınca vergi kesintisi yapmaya mecbur olanların, bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri kârlar ve iratlar ile bunlardan kestikleri vergileri muhtasar beyanname ile beyan etmeleri gerekmektedir.

Ancak, istisna uygulaması veya diğer nedenlerle kesilen bir verginin olmaması durumunda muhtasar beyanname verilmesine gerek bulunmamaktadır.

İSTİSNA UYGULAMASINDA SÜRE

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan kazanç istisnası, serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olduğundan, istisna uygulaması mükelleflerin faaliyet ruhsatlarında belirtilen sürenin son günü (son gün dahil) bitecektir.

İMALAT FAALİYETLERİNE UYGULANACAK İSTİSNA (I)

Serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan mükelleflerin

bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları, Türkiye'nin Avrupa Birliğine tam üyeliğinin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar kurumlar vergisinden istisnadır.

Bu istisnadan, bölgede yeni faaliyete geçen mükellefler ile faaliyet ruhsatlarında yer alan sürenin dolmasıyla normal vergileme rejimine tabi olacak mükellefler yararlanacaktır.

Ancak,

- ☐ Üretim dışı faaliyetlerden,
 - ☐ Serbest bölge dışında üretilen malların satışından,
 - ☐ Faaliyet ruhsatında belirtilen alan dışında üretilen malların satışından,
 - ☐ Serbest bölgede veya serbest bölge dışında fason olarak imal ettirilen ürünlerin satışından
- elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

İMALAT FAALİYETLERİNE UYGULANACAK İSTİSNA (II)

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, **serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin**, imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançların gelir veya kurumlar vergisinden istisna edilebilmesi için;

- ☐ Bölgelerde “imalat” faaliyetinde bulunmak üzere almış oldukları ruhsatın bir örneğini,
- ☐ Sanayi sicil belgesi ve kapasite raporunun bir örneğini,
- ☐ İmalat faaliyetinde kullanılacak araç parkını gösteren bir listeyi

yeni mükellefiyet tesis ettirenler mükellefiyet tesisinde, durum değişikliklerinde ise (yeni bir alanda imalata başlayacak mükelleflerin bu durumu ruhsatlarına işlettirdikten sonra) değişikliği müteakiben verecekleri ilk geçici vergi beyannamesi ekinde, ilgili vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

İMALAT FAALİYETLERİNE UYGULANACAK İSTİSNA (III)

Serbest bölgede imalat faaliyetinde bulunan bir mükellefin emtia alım satımı ile de uğraşması durumunda, imalat faaliyetlerinden elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilecek; faaliyet ruhsatının 6/2/2004 tarihinden önce alınmış olması hali saklı kalmak kaydıyla, ticari faaliyetlerden elde edilen kazançlar ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

DEFTER VE BELGE DÜZENİ

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin Vergi Usul Kanununu hükümleri çerçevesinde defter tutmaları, belge ve kayıt düzenine uymaları gerekmektedir.

BÖLGEDE GERÇEKLEŞEN BİRLEŞME VE DEVİR HALLERİNDE İSTİSNA UYGULAMASI

Serbest bölgede faaliyet gösteren bir şirketin, birleşme ve devir hallerinde; infisah eden kurum adına düzenlenmiş bulunan faaliyet ruhsatının, Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından devralan kurum adına yenilenmesi ve yenileme işlemi sonrası da devralan şirketin bölgede faaliyet gösteriyor olması durumunda, devralan şirket 3218 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesi hükmünden yararlanabilecektir.

Yalnızca faaliyet ruhsatının devri veya satın alınması şeklinde gerçekleşen işlemler, 3218 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesi ile öngörülen istisnalar kapsamında değerlendirilmeyecektir.

FAALİYET RUHSATLARINDA BELİRTİLEN SÜRELERİN UZATILMASI

Serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükellefler, maddenin yürürlüğe girdiği 6/2/2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatlarında öngörülen sürenin sonuna kadar kurumlar vergisi istisnasından yararlanabilecektir.

6/2/2004 tarihinden sonra, mükelleflerin faaliyet ruhsatlarının süresinin çeşitli nedenlerle (inşaat süresi ile ilgili süre uzatımları hariç) uzatılması durumunda, istisna süresinin uzaması söz konusu olmayacaktır.

KURUMLAR VERGİSİNDEN İSTİSNA EDİLEN KAZANÇLARA İSABET EDEN GİDERLER

İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, Kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmez.

YATIRIM İNDİRİMİ

Gvk Yatırım indirimi bak

TARIM ÜRÜNLERİ LİSANSLI DEPOCULUK KANUNU KAPSAMINDA DÜZENLENEN ÜRÜN SENETLERİ KAZANÇ İSTİSNASI

5300 s. KANUN

ORMAN GENEL MÜDÜRLÜĞÜNE TANINAN İSTİSNA

3224 S. K 703 KHK 4 CK

TÜRK AKREDİTASYON KURUMUNA TANINAN İSTİSNA

4457 s. KANUN

DEVLET SU İŞLERİ GENEL MÜDÜRLÜNE TANINA İSTİSNA

6200 s. KANUN

ELEKTRİK PİYASASI KANUNU KAPSAMINDA İSTİSNA

6446 s. KANUN

ARAşTIRMA ALTYAPILARININ KURUMLAR VERGİSİ İSTİSNASI

6550 s. KANUN 2/a

ULUSLARARASI ANLAŞMALARLA SAĞLANAN İSTİSNALAR VE ULUSLARARASI KURUMLARA TANINAN İSTİSNALAR

BM, NATO ..

YABANCI FON KAZANÇLARININ VE BU FONLARIN PORTFÖY YÖNETİCİLİĞİNİ YAPAN ŞİRKETLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

5520 5/B

5520 GEÇİCİ 14'ÜNCÜ MADDE KAPSAMINDA İSTİSNA (1)

KVK'nın geçici 14. maddesinin 4. fıkrasındaki istisna kazanç tanımına sadece KKM hesabı vasıtasıyla hesabın açık olduğu geçici vergi dönemleri faiz geliri ile hesabın kapandığı vade sonunda elde edilen kıst dönem faiz, kâr payı ve şartların oluşması dahilinde elde edilecek ilave kur farkı ek ödeme getirilerinin dahil olduğu ve KVK geçici 14/4 de yer alan istisnanın yabancı paralı hesapların TL'ye dönüşümden kaynaklanan kazancı kapsamadığı,

5520 GEÇİCİ 14'ÜNCÜ MADDE KAPSAMINDA İSTİSNA (2)

KVK'nın geçici 14. maddesinin 1. fıkrasında yer alan yabancı paralı hesapların KKM'ye dönüşümden kaynaklanan ve istisna kapsamında değerlendirilen kazancın hesabında KKM'ye dönüştürülen hesabın tek başına kendisinin dikkate alınması gerektiği,

5520 GEÇİCİ 14'ÜNCÜ MADDE KAPSAMINDA İSTİSNA (3)

KVK'nın geçici 14. maddesi 1. fıkrasında yer alan yabancı paralı hesapların KKM'ye dönüşümden kaynaklanan ve istisna kapsamında değerlendirilen kazancın hesabında hesaba giriş çıkışlarla ilgili olarak fiili durumun tespit edilemediği durumda uygulanacak yöntem konusunda mükellefin serbestçe karar verebileceği,

5520 GEÇİCİ 14'ÜNCÜ MADDE KAPSAMINDA İSTİSNA (4)

Tebliğde istisnaya tabi kazancın hesabında, bütün döviz hesaplarının tek bir hesap gibi kabul edileceği, hesaba giriş çıkışlarla ilgili olarak FIFO yönteminin uygulanacağı, hesapların kısmen TL ye dönüştürülmesi durumunda orantı yönteminin uygulanacağı yönündeki düzenlemelerin herhangi bir kanuni dayanağının olmadığı ve İdareye bu yönde düzenleme yapma konusunda yetki verilmediği

İSTİSNALARIN İNDİRİM ÖNCELİĞİ

Kurumlar Vergisi beyannamesi düzenlenir iken 5/1-i Risturnlar ile Yatırım İndirimi istisnası ancak kazanç bulunması durumunda indirim konusu yapılır iken; diğer istisnalar zarar doğsa dahi indirim konusu yapılabilmektedir.

İSTİSNA KAZANÇLARDA YMM RAPORU SUNMA ZORUNLULUĞU

YMM ile yapılmış tam tasdik sözleşmesi olmayan kurumlardan 2022 yılı için 663.000,00 TL'yi aşan A Tipi yatırım fonlarının portföy işletmeciliğinden doğan kazanç istisnası ve iştirak hisselerinin veya tsaşınmazların satışından doğan kazançlara ilişkin istisnalar için YMM tarafından rapor düzenlenmesi gerekmektedir.

7338 s. Kanunla 26.10.2021 tarihinden itibaren uygulanmak üzere, tasdik raporunun zamanında ibraz edilmemesi halinde, mükellefe tabliğ edilmek şartı ile 60 günlük bir mühlet

ÖRNEK

(A) Limited Şirketinin 2022 yılı konfeksiyon imalatı ve satışı faaliyetinden sağladığı hasılat tutarı 20.000.000.-TL, buna ilişkin giderleri ise 12.000.000.-TL olarak gerçekleşmiştir.

Bu kurum, aynı yılda serbest bölgede bulunan şubeden 10.000.000.-TL hasılat elde etmiş olup bu faaliyetin elde edilmesi için 4.000.000.-TL gider yapılmıştır.

Bu durumda, anılan kurumun ödeyeceği kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Kurumun 2022 yılı hasılatının toplam tutarı	30.000.000.- TL
- Konfeksiyon imalat ve satış hasılatı	20.000.000.- TL
- Serbest bölgeden elde edilen gelir	10.000.000.- TL
Giderler	(16.000.000.- TL)
- Konfeksiyon imalat ve satışı ile ilgili giderler	12.000.000.- TL
- Serbest bölge gelirinin elde edilmesi için yapılan gid.	4.000.000.- TL
Ticari bilanço kârı	14.000.000.- TL
- Konfeksiyon imalat ve satış kârı (20.000-12.000=)	8.000.000.- TL
- Serbest bölge kârı (10.000.000- 4.000.000 =)	6.000.000.- TL
İstisna kazanç indirimi (serbest bölge kazancı)	(6.000.000.- TL)
Kurumlar vergisi matrahı	8.000.000.- TL
Kurumlar vergisi	1.840.000.- TL

VERGİYE TABİ KAZANÇ (I)

Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safî kurum kazancı üzerinden hesaplanır.

Safî kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır.

VERGİYE TABİ KAZANÇ (II)

Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsdeki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce:

1. İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir;
2. İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile GVK nun 40 ve 41'inci maddeleri hükümlerine uyulur.

SAFİ KURUM KAZANCININ BELİRLENMESİ

Kurumlar Vergisi Kanununda da safi kazancın belirlenmesinde temel ölçü, dönem sonu ve dönem başı öz sermaye kıyaslamasıdır.

Safi kurum kazancının tespitinde Kurumlar Vergisi Kanununun 7 nci ve müteakip maddelerinin yanı sıra Gelir Vergisi Kanununun indirilecek giderlere ilişkin 40 ıncı maddesi de dikkate alınır.

VERGİLENDİRME DÖNEMİ

Kurumlar vergisinde vergilendirme dönemi, hesap dönemidir. Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerin vergilendirme dönemi ise özel hesap dönemleridir.

Not: Kesinti suretiyle ödenen vergilerde, istihkak sahiplerince ayrıca yıllık beyanname verilmeyen hallerde, vergi kesintisinin ilgili bulunduğu dönemler vergilendirme dönemi sayılır.

➤ DÖNEM SONU DEĞERLEME İŞLEMLERİ (1)

➤ Kasa

- Fiili envanter yapılmalı ve kaydı tutarlarla karşılaştırmalıdır. (197-397)
- İhtiyaçtan fazla kasa mevcudu **adatl**andırılmalıdır.
- Kasa alacak bakiyesi vermemelidir.
- Yabancı para mevcudu **efektif alış kuru** ile değerlendirilmelidir.

➤ Banka

- Vadeli hesaplar dönem sonuna kadar işleyen faizi ile birlikte dikkate alınmalıdır.
- Yabancı para cinsinden vadesiz hesaplar **efektif alış kuru**, vadeli hesaplar **döviz alış kuru** ile değerlendirilmelidir.

➤ Alınan Çekler ve Senetler

- Fiili envanter yapılmalı ve kaydı tutarlarla karşılaştırmalıdır. (197-397)
- Reeskont hesaplanabilir. Alınan çekler ve senetlere reeskont yapılmış ise verilen çekler ve borç senetlerine kesinlikle reeskont yapılmak zorundadır. Reeskont hesaplaması iç iskonto yöntemine göre yapılmalıdır.

➤ DÖNEM SONU DEĞERLEME İŞLEMLERİ (2)

➤ Ticari Alacaklar

- Yabancı para alacaklar
- Şüpheli alacaklar
- Hareketsiz alacaklar

➤ Ortaklardan Alacaklar

- Adat
- Yabancı para cinsinden **döviz alış kuru** ile değerlendirilmelidir.

➤ Stoklar

- Fiili envanter yapılmalı ve kaydı tutarlarla karşılaştırılmalıdır. (197-397)
- Faiz ve kur farkı
- Değeri Düşen mallar

➤ DÖNEM SONU DEĞERLEME İŞLEMLERİ (3)

➤ Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar

- Maliyet Bedeli
- Faiz ve Kur Farkı
- Amortismanlar
- Yeniden Değerleme

➤ Borçlar

- Yabancı para cinsinden **borçlar**

➤ Ödenmeyen SGK Primleri

-

➤ Kıdem Tazminatı Karşılığı

-

➤ Finansal Kiralama İşlemleri Değerlemesi

► İNDİRİLECEK GİDERLER (I)

Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler (GVK/40/1)

(İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hâsılâtın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler.)

➤ İNDİRİLECEK GİDERLER (II)

Faaliyetleri **kısmen veya tamamen** binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerinin her birine ilişkin aylık kira bedelinin 5.500 (8.000 TL) Türk lirasına kadarlık kısmı ile binek otomobillerinin iktisabına ilişkin özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının en fazla 115.000 Türk lirasına (200.000 TL) kadarlık kısmı gider olarak dikkate alınabilir.) (Ek parantez içi hüküm:5/12/2019-7194/13 md. Yür.:01.01.2020)

➤ İNDİRİLECEK GİDERLER (III)

Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatında iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı, 27'nci maddede yazılı giyim giderleri (GVK/40/2)

(Bu primlerin ve aidatın istirdat(**geri verilmemek**) edilmemek üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla),

➤ İNDİRİLECEK GİDERLER (IV)

İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden **ödenen** zarar, ziyan ve tazminatlar **(GVK/40/3)**

➤ İNDİRİLECEK GİDERLER (V)

İşle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri (GVK/40/4)

(Seyahat maksadının gerektirdiği süreye maksur olmak şartıyla)

➤ İNDİRİLECEK GİDERLER (VI)

Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri (GVK/40/5)

(Ek parantez içi hüküm:5/12/2019-7194/13 md. *Yür.:*07.12.2019 (1.1.2020 başlayan hesap dönemi için)) (Şu kadar ki faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, binek otomobillere ilişkin giderlerin en fazla %70'i indirilebilir.)

➤ İNDİRİLECEK GİDERLER (VII)

İşletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar (GVK/40/6)

➤ İNDİRİLECEK GİDERLER (VIII)

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar (GVK/40/7)

(İşletmeye dâhil olan gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalar, yapıldığı yılda doğrudan gider yazılabilir.)

► İNDİRİLECEK GİDERLER (IX)

Ek parantez içi hüküm:5/12/2019-7194/13 md. *Yür.:07.12.2019 (1.1.2020 başlayan hesap dönemi için)*) (Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 135.000 Türk lirasını (230.000 TL) , söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde, amortismanına tabi tutarı 250.000 Türk lirasını (430.000 TL) aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gider yazılabilir. Bu hükmün uygulanmasında binek otomobilin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutar dikkate alınır.)

➤ İNDİRİLECEK GİDERLER (X)

İşverenlerce, Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar (GVK/40/8)

(Şu kadar ki; ödenen aidatın bir aylık tutarı, işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşamaz)

➤ İNDİRİLECEK GİDERLER (XI)

İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları (GVK/40/9)

(İşverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen ve ücretle ilişkilendirilmeksizin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılacak katkı paylarının toplamı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz. Gerek işverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları, gerekse bu Kanunun 63 üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz.).

➤ İNDİRİLECEK GİDERLER (XII)

İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları (GVK/40/9)

(İşverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen ve ücretle ilişkilendirilmeksizin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılacak katkı paylarının toplamı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz. Gerek işverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları, gerekse bu Kanunun 63 üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz.).

Cumhurbaşkanı bu oranı yarısına kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya ve belirtilen haddi, asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir.

➤ İNDİRİLECEK GİDERLER (XIII)

Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedeli (GVK/40/10)

➤ İNDİRİLECEK GİDERLER (XIV)

Türkiye İş Kurumu tarafından düzenlenen işbaşı eğitim programlarından faydalananlara, programı yürüten işverenlerce fiilen ödenen tutarlar (Bu kapsamda işverenler tarafından ticari kazancın tespitinde ücretle ilişkilendirilmeksizin her bir katılımcı itibarıyla indirim konusu yapılacak tutar aylık olarak asgari ücretin brüt tutarının yarısını aşamaz.).**(GVK/40/11)**

➤ İNDİRİLECEK GİDERLER (I)

Menkul Kıymet İhraç Giderleri

Senetlerin kağıt ve basım giderleri, mahkeme, noter ve diğer tasdik ve tescil giderleri, damga vergisi ve ihraç dolayısıyla ödenen sair harç ve resimler, ihraç dolayısıyla bankalara verilen komisyonlar, hisse ve tahvil senetlerinin borsaya kaydı için yapılan giderleri v.b. **(KVK 8/1-a)**

➤ İNDİRİLECEK GİDERLER (II)

Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri

Kurumların kuruluşları sırasında yapılan; ana sözleşmenin hazırlanması, kuruluş genel kurul toplantılarının yapılması, tanıtma ve reklam gibi kuruluş ve örgütlenmeye ilişkin giderleri (KVK 8/1-b)

➤ İNDİRİLECEK GİDERLER (III)

Genel Kurul Toplantıları İçin Yapılan Giderler ile Bölünme, Devir, Birleşme, Fesih ve Tasfiye Giderleri

Genel kurul toplantıları için kurum tarafından yapılacak giderler; ilan ve posta giderleri, toplantı salonu kira bedeli ve benzeri giderlerden oluşur.

Genel kurul toplantılarında, genel kurul üyelerinin ağırlanmaları ile ilgili giderler, genel örf ve adetlere uygun temsil ve ağırlama gideri niteliğinin ötesine geçmemek koşuluyla gider kaydedilebilir. (KVK 8/1-c)

➤ İNDİRİLECEK GİDERLER (IV)

Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerde Komandite Ortağın Kâr Payı

Komandite ortakların şirket kârından aldıkları pay, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazançla ilgili hükümleri uyarınca şahsi ticari kazanç sayılmaktadır. Bu nedenle, söz konusu payın şirket bünyesinde kurumlar vergisine tabi tutulmaması için komandite ortağın kâr hissesi gider olarak hasılatтан indirilebilecektir. (KVK 8/1-ç)

➤ İNDİRİLECEK GİDERLER (V)

Katılım bankalarınca katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları

Not: Katılım bankalarının faizsiz olarak kredi temin etmeleri karşılığında yaptıkları kâr payı ödemeleri, finansman gideri niteliğinde olduğundan söz konusu giderlerin Gelir Vergisi Kanununun 40 ncı maddesinin (1) numaralı bendi uyarınca gider olarak dikkate alınabileceği tabiidir. (KVK 8/1-d)

➤ İNDİRİLECEK GİDERLER (VI)

Sigorta ve reasürans şirketlerinde bilânço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait

Muallak Hasar Ve Tazminat Karşılıkları

Bu karşılıklar,

- Tahakkuk etmiş ve hesaben tespit edilmiş hasar ve tazminat bedellerinden (veya bu hesap yapılmamışsa hasar ve tazminatın ve bunlarla ilgili tüm masrafların tahmini değerlerinden) reasürör payı düşüldükten sonra kalan tutardan,
- Gerçekleşmiş ancak rapor edilmemiş hasar ve tazminat bedelleri ve bunlara ilişkin masraflardan, reasürör payı düşüldükten sonra kalan tutardan ve
- Saklama payına isabet eden muallak hasar karşılığı yeterlilik farklarından

oluşmaktadır. (KVK 8/1-e)

➤ İNDİRİLECEK GİDERLER (VII)

Sigorta ve reasürans şirketlerinde bilânço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait

Hayat sigortalarında matematik karşılıklar, her sözleşme üzerinden ayrı ayrı hesaplanır. Karşılıkların, gelirleri vergiden istisna edilmiş olan menkul kıymetlere yatırılan kısmına ait faiz ve kâr payları, giderler arasında gösterilemez.

➤ İNDİRİLECEK GİDERLER (VIII)

Sigorta ve reasürans şirketlerinde bilânço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait

Dengeleme karşılığı; takip eden hesap dönemlerinde meydana gelebilecek tazminat oranlarındaki dalgalanmaları dengelemek ve katastrofik (**Çok Kötü Olay**) riskleri karşılamak üzere sadece deprem ve mühendislik sigorta branşlarında verilen deprem teminatı için hesaplanan dengeleme karşılıklarından oluşur.

➤ İNDİRİLECEK GİDERLER (IX)

Sigorta ve reasürans şirketlerinde bilânço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait

DEPREM HASAR KARŞILIKLARI

➤ İNDİRİLECEK GİDERLER (X)

GRUP İÇİ HİZMET DAĞITIMI VE HOLDİNG ŞİRKETLERİN GENEL İDARE GİDERLERİNİN BAĞLI ŞİRKETLERE DAĞITIMI

Holding tarafından verilen hizmetlerin bağlı şirketlerce gider yazılabilmesi için,

- Hizmetin mutlaka verilmiş olması,
- Kesilen faturada hizmet türünün ayrıntılı olarak belirtilmesi,
- Tek faturada birden fazla hizmet bedelinin bir arada yer alması halinde, her hizmet bedelinin ayrı ayrı gösterilmesi,

şarttır.

➤ İNDİRİLECEK GİDERLER (XI)

Kurum çalışanlarına ödenen kar payı ikramiyeleri
(Temettü ikramiyeleri)

➤ İNDİRİLECEK GİDERLER (XI)

Bankalar Kanununa istinaden TMSF'ye bankaların
ödediği sigorta primleri

KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER (I)

Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler

KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER (II)

**Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz,
kur farkları ve benzeri giderler**

KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER (III)

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar

KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER (IV)

Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler

(Türk Ticaret Kanununa, kurumların kuruluş kanunlarına, tüzüklerine, ana statülerine veya sözleşmelerine göre safî kazançlardan ayırdıkları tüm yedek akçeler ile Bankacılık Kanununa göre bankaların ayırdıkları genel karşılıklar dahil)

Not: 5411 sayılı Kanuna göre ayrılan özel karşılıklar, kurum kazancının tespitinde indirilecek gider olarak dikkate alınabilecektir.

KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER (V)

Hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri

Not: 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre tecil edilen vergilere ilişkin tecil faizleri de bu kapsamda olup kurum kazancından gider olarak indirilmesi mümkün değildir.

Sosyal güvenlik kurumlarına ödenen gecikme cezaları ile gecikme zamları da bu kapsamda gider olarak indirilemeyecektir.

KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER (VI)

Kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak kaydıyla, **menkul kıymetlerin itibarî değerlerinin altında ihracından doğan zararlar ile bu menkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler**

KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER (VII)

Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan; yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak, helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ve amortismanları

KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER (VIII)

Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere,

Kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminat giderleri

KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER (IX)

Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri

KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER (X)

Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 50'si.

(Bakanlar Kurulu bu oranı % 100'e kadar artırmaya veya sıfıra kadar indirmeye yetkili olup, 90/1081 sayılı BKK ile söz konusu oran sıfır olarak tespit edilmiştir.)

KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER (XI)

(Ek:8/4/2022-7394/24 md. Yür.:15/4/2022) 4/5/2007 tarihli ve 5651 sayılı İnternet Ortamında Yapılan Yayınların Düzenlenmesi ve Bu Yayınlar Yoluyla İşlenen Suçlarla Mücadele Edilmesi Hakkında Kanunun ek 4 üncü maddesi kapsamında hakkında reklam yasağı uygulananlara verilen reklamların giderleri.

KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER (XII) FİNANSMAN GİDER KISITLAMASI

(Ek: 31/5/2012-6322/37 md. Yür.:01.01.2021) Kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Cumhurbaşkanınca kararlaştırılan kısmı. Belirlenecek oranı sektörler itibarıyla farklılaştırmaya Cumhurbaşkanı, bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir

KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER (XIII)

Kurumların yönetim kurulu başkan ve üyelerine verilen temettü ikramiyeleri

Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin 3üncü bendi uyarınca, idare meclisi başkan ve üyelerine ödenen kâr payları menkul sermaye iradı sayılmıştır. Bu itibarla, söz konusu ödemelerin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

ZARAR MAHSUBU (I)

Kurumlar vergisi beyannamesinde, her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve 5 yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar kurum kazancından indirilebilecektir.

Mükelleflerce bir hesap dönemi içerisinde oluşan zararın, müteakip 5 hesap döneminde oluşacak kârlarla mahsup edilememesi halinde mahsup imkanı ortadan kalkmaktadır.

ZARAR MAHSUBU (II)

Devir veya tam bölünme hallerinde, varlıkları devralan kurumlar, devralınan veya bölünen kurumların zararlarını mahsup imkanına sahiptirler.

Buna göre devralan kurumlar, kendi bünyelerinde oluşan zararların yanı sıra;

Devir halinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile

- Tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumun öz sermaye tutarını geçmeyen zararlarını

kazançlarından indirebileceklerdir.

Not: Devralınan veya bölünen kurumun öz sermaye tutarının sıfır veya negatif olması halinde bu kurumların zararlarının mahsubu mümkün değildir.

ZARAR MAHSUBU (III)

Devir ve bölünme halinde zarar mahsubunun yapılabilmesi için;

- Devralınan veya bölünen kurumların son 5 yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması,
- Devir veya bölünme neticesinde zarar mahsubu yapacak kurumun, **aynı faaliyete** devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az 5 yıl süreyle **devam etmesi**

gerekmektedir.

KURUMLARIN İSTİSNA KAPSAMINDAKİ FAALİYETLERİNDEN DOĞAN ZARARLARI

Kurumların istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilmez. (KVK 5/3)

ÖRNEK

ODTÜ Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyet gösteren (BM) A.Ş.'nin 2022 yılında bu bölgedeki istisna kapsamındaki faaliyeti 15.000.000.- TL zararlar sonuçlanmıştır. Bu kurumun aynı yılda bölge dışındaki faaliyetleri nedeniyle 20.000.000.- TL kazancı bulunmaktadır. Bu durumda, anılan kurumun ödeyeceği kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Teknoloji geliştirme bölgesi dışındaki kazanç	20.000.000.- TL
Teknoloji geliştirme bölgesinde oluşan zarar	(15.000).000.- TL
Ticari bilanço kârı	5.000.000.- TL
Kabul edilmeyen zarar	15.000.000.- TL
Kurumlar vergisi matrahı	20.000.000.- TL
Hesaplanan kurumlar vergisi	4.000.000.- TL

YURT DIŞI ZARARLARIN ZARAR MAHSUBU (I)

Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla yurt dışı faaliyetlerden doğan zararların kurum kazancından indirilebilmesi mümkün bulunmaktadır.

Not: Yurt dışı zararların ilgili ülkede mahsup edilmesi veya gider yazılması halinde, Türkiye’de beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, mahsup ya da gider yazılmadan önceki tutar olacaktır.

YURT DIŞI ZARARLARIN ZARAR MAHSUBU (II)

Yurt dışı zararların tevsiki

Kurumların yurt dışı faaliyetlerinden doğan zararlarını, Türkiye’de beyan ettikleri kazançlardan indirebilmeleri için faaliyette bulundukları ülkenin vergi kanunlarına göre beyan ettikleri vergi matrahlarını (zarar dahil), her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisini haiz kuruluşlara incelettirip rapora bağlatmaları ve bu raporun aslı ile birlikte tercüme edilmiş bir örneğini Türkiye’deki ilgili vergi dairesine vermeleri şarttır. Ayrıca, söz konusu denetim kuruluşlarınca hazırlanan rapor ekinde yer alacak vergi beyanları ile bilanço ve gelir tablosunun, yabancı ülkedeki yetkili makamlara onaylatılması zorunludur.

Faaliyette bulunan yabancı ülkede denetim yetkisini haiz bir denetim kuruluşunun olmaması halinde, her yıla ait vergi beyannamesi ve eki bilanço ile gelir tablosunun, yabancı ülkenin yetkili makamlarından alınacak veya onaylatılacak birer örneğinin, mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılarak, aslının ve tercüme edilmiş bir örneğinin ilgili vergi dairesine verilmesi gereklidir.

DiğER İNDİRİMLERE ESAS TUTAR

DİĞER İNDİRİMLER (I)

Diğer indirimler, esasen kazancın bulunması halinde beyanname üzerinden indirim konusu yapılan ve kazancın yetersiz olması nedeniyle de sonraki yıllara **devredilemeyen** indirimlerdir.

DİĞER İNDİRİMLER (II)

Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 40'ı oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi"

AR-GE İNDİRİMİ, AR-GE PROJESİ

Ar-Ge İndirimi: Ar-Ge harcamaları üzerinden %40 oranında hesaplanarak kurum kazancından indirilecek tutardır.

Ar-Ge Projesi: Amacı, kapsamı (genel ve teknik tanımı), süresi, bütçesi, özel şartları, diğer kurum, kuruluş, gerçek ve tüzel kişilerce sağlanacak ayni ve/veya nakdi destek tutarları, sonuçta doğacak iktira haklarının paylaşım esasları belirlenmiş ve Ar-Ge faaliyetlerinin her safhasını belirleyecek mahiyette ve bilimsel esaslar çerçevesinde hazırlanan proje.

AR-GE FAALİYETLERİ

- Bilimsel ve teknolojik alanlardaki belirsizlikleri gidermek ve bunları aydınlatmak amacıyla, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni teknik bilgilerin elde edilmesi.
- Yeni yöntemlerle yeni ürünler, madde ve malzemeler, araçlar, gereçler, işlemler, sistemler geliştirilmesi, tasarım ve çizim çalışmaları ile yeni teknikler ve prototipler üretilmesi.
- Yeni ve özgün tasarıma dayanan yazılım faaliyetleri.
- Yeni üretim yöntem, süreç ve işlemlerinin araştırılması veya geliştirilmesi.
- Bir ürünün maliyetini düşürücü, kalite, standart veya performansını yükseltici yeni tekniklerin /teknolojilerin araştırılması.

AR-GE SAYILMAYAN FAALİYETLER

Pazar araştırması ya da satış promosyonu;
Kalite kontrol;
Sosyal bilimlerdeki araştırmalar;
Petrol, doğalgaz, maden rezervleri arama ve sondaj faaliyetleri;
İcat edilmiş ya da mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanımı;
Bicimsel değışiklikler;
Bilimsel ve teknolojik yenilik doğurmayan rutin faaliyetler;
İlk kuruluş aşamasında kuruluş ve örgütlenmeyle ilgili araştırma giderleri;
Proje sonucunda geliştirilen ürüne ilişkin fikri mülkiyet haklarının korunmasına yönelik çalışmalar;
Numune verilmek amacıyla prototiplerden kopyalar çıkarılıp dağıtılması ve reklam amaçlı tüketici testleri.

AR-GE FAALİYETLERİNİN SINIRI

Ar-Ge faaliyeti, esas itibarıyla denemelerin son bulunduğu, ilk üretimin yapıldığı aşamada sona erer.

Ar-Ge projesi neticesinde elde edilen ürünün pazarlanabilir aşamaya geldiği andan itibaren Ar-Ge projesi bitmiş sayılır.

Bu tarihten sonra yapılan harcamalar Ar-Ge harcaması kapsamında değerlendirilmez.

Ancak, tamamlanan bir proje sonucunda elde edilen ürünün geliştirilmesi amacıyla yapılacak çalışmalar, yeni Ar-Ge projesi olarak değerlendirilir.

AR-GE FAALİYETİ KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLEN HARCAMALAR

Ar-Ge harcamalarının, Tebliğ kapsamında değerlendirilebilmesi için işletmelerin ayrı bir Ar-Ge departmanı kurmaları zorunlu olup Ar-Ge faaliyeti kapsamında değerlendirilen harcamalar aşağıda gösterilmiştir:

- İlk madde ve malzeme giderleri
- Personel giderleri
- Genel giderler
- Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler
- Veri, resim ve harçlar
- Amortisman ve tükenme payları
- Finansman giderleri

AR-GE HARCAMALARININ KAYITLARDA İZLENMESİ

Kurumlar, hesap dönemi içerisinde gayrimaddi hakka yönelik yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamalarının tamamını aktifleştirmek zorundadırlar.

Proje sonucu ortaya bir gayrimaddi hak çıkması halinde, aktifleştirilmesi gereken bu tutar, amortisman yoluyla itfa edilecektir.

Ancak, gayrimaddi hakka yönelik olmayan ve Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde aktifleştirilmesi gerekmeyen harcamalar doğrudan gider yazılabilecektir.

AR-GE İNDİRİMİNİN UYGULANMASI

Mükellefler, Ar-Ge harcamalarının %40'ı oranında hesaplayacakları Ar-Ge indirimini, beyanname üzerinden hesaplanan kurum kazancından indirebileceklerdir.

Ar-Ge indirimi, Ar-Ge faaliyetine başlandığı andan itibaren hem yıllık beyannamede hem de geçici vergi beyannamelerinde uygulanabilecektir.

Hesaplanan Ar-Ge indirimi tutarı, mükellefler tarafından yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ile geçici vergi beyannamesinin ilgili satırına yazılarak kazançtan indirilecektir. İlgili dönemde kazancın yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapılamayan Ar-Ge İndirimi tutarı sonraki hesap dönemlerine devredecektir.

AKTİFLEŐTİRİLEN KIYMETLERİN DEVRİ

Henüz tamamlanmamıő bir Ar-Ge projesinin, başka bir kuruma satılması halinde aktifleőtirilen tutarlar kazanç tutarının tespitinde maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır.

Ar-Ge indirimi uygulamasında, henüz tamamlanmamıő bir Ar-Ge projesinin başka bir kuruma satılması durumunda, Ar-Ge projesini devralan kurumun bu projeye ilişkin olarak ilave yaptığı harcamalar Ar-Ge indiriminden yararlanabilecek olup, devreden kurumda yapılan Ar-Ge harcamaları için indirimden yararlanılması söz konusu olmayacaktır.

DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER

Fiili kullanım durumunun tespit edilmesi ve ortak giderlerin de buna göre paylaşılması şartıyla

Bir kuruma ait olduğu halde diğer kurumlarla ortak kullanılan Ar-Ge departmanında yapılan Ar-Ge faaliyetleri, işletme bünyesinde yapılmış sayılacaktır. İşletmenin organizatörlüğünde olmak şartıyla, kamu kurum ve kuruluşlarına ait Ar-Ge merkezleriyle üniversiteler bünyesinde yapılan Ar-Ge faaliyetleri de bu kapsamda bulunmaktadır.

MÜKELLEFLERDEN İSTENECEK BELGELER (I)

Ar-Ge indiriminin uygulanmaya başlanacağı döneme ait geçici vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar Ar-Ge faaliyetiyle ilgili olarak Tebliğ ekinde yer alan formata uygun olarak hazırlanacak rapor, bir yazı ekinde iki nüsha olarak Gelir İdaresi Başkanlığına elden veya posta yoluyla gönderilecektir.

Bakanlık, raporun genel değerlendirmesini yaptıktan sonra, projenin bilimsel olarak incelenerek münhasıran yeni bilgi ve teknoloji arayışına yönelik olup olmadığının tespit edilmesi amacıyla, projeyi Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumuna (TÜBİTAK) ve/veya üniversiteler ile araştırma yapılan konuda uzmanlaşmış kuruluşlara intikal ettirecektir.

MÜKELLEFLERDEN İSTENECEK BELGELER (II)

Ar-Ge projesine ilişkin incelemeyi yapacak kuruluş, ihtiyaç duyması halinde ilave bilgi veya belgeleri de isteyerek, kendi uzmanları veya görevlendireceği başka kuruluşlara ait uzmanlar marifetiyle gerekli incelemeleri kısa sürede yaptırarak, Tebliğ ekinde yer alan formata göre düzenlenen değerlendirme raporunun bir örneğini Gelir İdaresi Başkanlığına ve başvuru sahibine gönderecektir.

MÜKELLEFLERDEN İSTENECEK BELGELER (III)

Para–Kredi ve Koordinasyon Kurulu Kararlarına istinaden uygulanan Ar-Ge yardımına ilişkin mevzuat çerçevesinde TÜBİTAK tarafından daha önce incelemesi yapılmış olan projelerle ilgili olarak yeniden inceleme yapılmasına ihtiyaç bulunmamaktadır.

Bu kapsamda TÜBİTAK tarafından incelenerek desteklenmesi uygun bulunmuş Ar-Ge projesi bulunan mükelleflerin bu projeler hakkında ayrıca bir inceleme yapılması için Gelir İdaresi Başkanlığına müracaat etmelerine gerek olmayıp, desteklenmesi uygun bulunmuş projelere ilişkin Ar-Ge değerlendirme raporlarının örneğinin YMM tasdik raporuna eklenmesi yeterli olacaktır.

MÜKELLEFLERDEN İSTENECEK BELGELER (IV)

Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK) ve/veya üniversiteler ile araştırma yapılan konuda uzmanlaşmış kuruluşlarca Ar-Ge projesi olarak değerlendirilmeyen projeler nedeniyle mükellef tarafından haksız yere indirim konusu yapılan tutarlar, vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi ile birlikte mükelleften aranacaktır.

MÜKELLEFLERDEN İSTENECEK BELGELER (V)

Ar-Ge indiriminden yararlanan mükelleflerin, kurumlar vergisi beyannamesinde yararlanılan Ar-Ge indiriminin doğru hesaplandığı ve uygulandığına ilişkin YMM tasdik raporunu ilgili mevzuatta belirtilen süre içinde bağlı bulundukları vergi dairelerine vermeleri gerekmektedir.

Not: Ar-Ge proje değerlendirme raporlarının, YMM tasdik raporlarının verilmesi gereken ay içinde veya daha sonra gelmesi halinde de mükellefler Ar-Ge indiriminden yararlanabileceklerdir. Bu durumda, değerlendirme raporunun ilgili vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde YMM tasdik raporunun ibraz edilmesi gerekecektir.

MÜKELLEFLERDEN İSTENECEK BELGELER (VI)

Ar-Ge indirimine ilişkin hususlara tam tasdik raporunda yer verilmiş olması durumunda, Ar-Ge indirimine ilişkin olarak ayrıca tasdik raporu düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.

DİĞER KURUMLARDAN SAĞLANAN AR-GE DESTEKLERİ

98/10 sayılı Araştırma–Geliştirme (Ar-Ge) Yardımına İlişkin Tebliğ çerçevesinde geri ödeme koşuluyla sermaye desteği olarak sağlanan destekler, borç mahiyetinde olup ticari kazançta dahil edilmesi söz konusu değildir.

Ancak, bu mevzuat çerçevesinde hibe şeklinde sağlanan destek tutarları ile diğer kurumlardan bu mahiyette sağlanacak her türlü destek tutarları, ticari kazancın bir unsuru olarak kazançta dahil edilecektir. Maliyetleri, bu tür desteklerle karşılanan Ar-Ge harcamaları da Ar-Ge indiriminin hesabında dikkate alınacaktır.

TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİNDE VE SERBEST BÖLGELERDE YAPILAN AR-GE HARCAMALARI

Ar-Ge indirimi uygulaması açısından, Ar-Ge departmanının bulunduğu yerin önemi bulunmamaktadır.

Firmanın faaliyet yeri olması şartıyla, gerek firma merkezinin bulunduğu yerde veya ayrı bir yerde, gerekse teknoloji geliştirme bölgelerinde kurulan Ar-Ge departmanlarında yapılan harcamalardan Tebliğde belirtilen kriterlere uyanlar Ar-Ge indirimi kapsamındadır.

DİĞER İNDİRİMLER (I)

SPONSORLUK HARCAMALARI İLE BAĞIŞ VE YARDIMLAR

İndirilebilecek tutarın tespitinde esas alınan kurum kazancı, zarar mahsubu dahil giderler ile iştirak kazançları istisnası düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki [**Ticari bilanço kârı – (iştirak kazançları istisnası + geçmiş yıl zararları)**] tutardır.

Bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu oluşturan mal veya hakkın maliyet bedeli veya kayıtlı değeri, bu değer mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek değeri esas alınır.

DİĞER İNDİRİMLER (II)

3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan **sponsorluk harcamalarının** sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen **amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si**

SPONSORLUK HARCAMALARI (III)

Sponsor olan kurumun adının anılması koşuluyla,

- Resmi spor organizasyonları için yapılan saha, salon veya tesis kira bedelleri,
- Sporcuların iaşe, seyahat ve ikamet giderleri,
- Spor malzemesi bedeli,
- Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün uygun göreceği spor tesisleri için yapılan ayni ve nakdi harcamalar,
- Sporcuların transfer edilmesini sağlayacak bonservis bedelleri,
- Spor müsabakaları sonucuna göre sporculara veya spor adamlarına prim mahiyetinde ayni ve nakdi ödemeler

SPONSORLUK HARCAMALARI (IV)

Sponsorluk harcamalarının indirimi için beyanname ekinde herhangi bir belgenin ibraz zorunluluğu bulunmamaktadır.

Gerçek ve tüzel kişiler, süresiz bir şekilde sponsor olamayacakları gibi; bunların herhangi bir şekilde vergi borçları da bulunmamalıdır. Bu nedenle kurumların sponsor olabilmeleri için bağılı bulundukları vergi dairesine müracaat ederek, vergi borcu olmadığına dair bir yazı almaları ve yapılan sponsorluk sözleşmesinin bir örneğini ilgili vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

KURUM KAZANCININ % 5'i İLE SINIRLI BAĞIŞ VE YARDIMLAR

Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara **makbuz karşılığında** yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı

EĞİTİM VE SAĞLIK TESİSLERİNE İLİŞKİN BAĞIŞ VE YARDIMLAR

- Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamaların,
- Söz konusu tesislerin inşası için yukarıda belirtilen kamu kuruluşlarına yapılan her türlü bağış ve yardımların,
- Mevcut okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurtları ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezlerinin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan nakdi ve ayni bağış ve yardımların

tamamı kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

KÜLTÜR VE TURİZM AMAÇLI BAĞIŞ VE YARDIMLAR

Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan veya Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen ya da desteklenmesi uygun görülen ve KVK nun 10/1/d maddesinde sayılan bağış ve yardımlar, kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

DOĞAL AFETLERE İLİŞKİN BAĞIŞ VE YARDIMLAR

Bakanlar Kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığı ile makbuz karşılığı yapılan aynî ve nakdî bağışların tamamı

DÖNEM SAFİ KURUM KAZANCI (MATRAH)

➤ 2022 YILINDA KURUMLAR VERGİSİ MATRAH ARTIRIMI YAPACAK KURUMLARDA BEYAN EDİLECEK MATRAHIN TAYİNİ

- 7440 S. Kanunun geçici 1. maddesinde c bendinde
- Bu madde hükmüne göre 2022 takvim yılına yönelik matrah artırımında bulunulabilmesi için

bu yıla ilişkin gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmiş olması ve

bu beyannamelerde beyan edilen vergiye esas matrahların,

2021 takvim yılında beyan edilen matrahın %122,93 oranında artırılması suretiyle bulunan tutar ile

2022 takvim yılı üçüncü geçici vergilendirme döneminde beyan edilen matrahın %40 oranında artırılması suretiyle bulunan tutarın yüksek olanından az olmaması şarttır.

- 2022 takvim yılına yönelik matrah artırımında bulunmak isteyen mükellefler tarafından 1/1/2023 tarihinden sonra matrah azaltıcı nitelikte düzeltme beyannamesi verilmesi durumunda, bu bent hükmüne istinaden yapılacak kıyaslamada düzeltme öncesi beyan edilen matrahlar esas alınır.
- 2022 takvim yılına ilişkin olarak; üçüncü geçici vergilendirme dönemi gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmemiş olması halinde; ikinci geçici vergilendirme dönemi beyannamesinde beyan edilen matrahın %100 oranında artırılması suretiyle bulunan tutar,
- sadece birinci geçici vergilendirme dönemi beyannamesinin verilmiş olması halinde bu beyannamede beyan edilen matrahın %300 oranında artırılması suretiyle bulunan tutar bu bent kapsamında yapılacak kıyaslamada dikkate alınır.

- Şu kadar ki,
- 2021 takvim yılı ve
- 2022 yılının üçüncü geçici vergilendirme dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde **zarar beyan edilmiş** olması
- veya **indirim ve istisnalar nedeniyle matrah oluşmaması** ya da **hiç beyanname verilmemiş (ilgili yıllarda faaliyette bulunmuş veya gelir elde etmiş olup da bu faaliyetlerini ve gelirlerini vergi dairesinin bilgisi dışında bırakanlar dâhil)** olması durumunda,
- 2022 yılı gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri için bu şart aranmaz. 2022 yılı gelir ve kurumlar vergisi matrah artırımına esas tutarların belirlenmesinde, (b) bendinde belirlenen asgari tutarlardan az olmamak üzere bu bent hükmüne göre belirlenen tutarların %25'i dikkate alınır.

➤ 2022 yılı Zararı ve Ödenen Geçici Verginin Durumu

- Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin **matrah artırımında bulundukları 2022 yılına ait zararlarının tamamı 2023 yılından itibaren izleyen yıl kârlarından mahsup edilmez.**
- 2022 yılına yönelik matrah artırımında bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu yıla ilişkin yıllık beyannamelerinde hesaplanan vergilerinden mahsup edilemeyen **geçici vergiler iade edilmez.**

➤ 2018 ila 2021 Yıllarına ait Zararların ilgili yıllara yönelik matrah artırım yapılması durumunda ne yapılacağı

- 7440/5-g bendinde
- Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah artırımında bulundukları yıllara ait zararların %50'si, 2022 ve izleyen yıllar kârlarından mahsup edilmez.
- Matrah artırımından önce 2022 yılı kurumlar vergisi beyannamesini vermiş ve **matrah artırımında bulundukları yıllara ait zararların tamamını indirim konusu yapmış olanlar**, bu beyannamelerini, **matrah artırım yapılması için öngörülen başvuru süresi içinde düzeltmeleri hâlinde vergi cezası kesilmez, gecikme faizi hesaplanmaz.**
- Bu şekilde yapılan **düzeltilmeler üzerine tahakkuk eden vergiler**, beyannamenin verildiği tarihten itibaren **bir ay içinde ödenir.**
- Bu bent kapsamında yıllık kurumlar vergisi ile ilgili yapılan düzeltme nedeniyle 2022 yılına ilişkin geçici vergi beyannamelerinde düzeltme yapılmaz

KAR

KKEG+

Zarar olsa
dahi
indirilecek
istisna ve
indirimler
-

Kazanç
bulunması
halinde
indirilecek
istisna ve
indirimler
-

MATRAH

VERGİ

➤ 7440 Sayılı Kanunun 10/27. Maddesi İle Ek Vergi Getirilmiştir

- Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, 2022 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilmek suretiyle,
- – 5520 sayılı Kanun ile diğer kanunlarda yer alan düzenlemeler uyarınca kurum kazancından indirim konusu yapılan istisna ve indirim tutarları ile
- – Aynı Kanunun 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisine tabi matrahları, üzerinden, **dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin** %10 oranında,
- – 5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde düzenlenen istisna ile yurt dışından elde edilen ve en az %15 oranında vergi yükü taşıdığı tevsik edilen istisna kazançlar üzerinden ise %5 oranında,
- ek vergi hesaplanır ve bu verginin ilk taksiti kurumlar vergisinin ödeme süresi içinde, ikinci taksiti bu süreyi takip eden dördüncü ayda ödenir. 30 Nisan Pazar gününe gelmektedir. (Mayıs-Eylül)

➤ Ek Verginin Kapsamına Dahil Olmayan İstisnalar

Maddenin izleyen bendinde ek vergiye tabi olmayan istisna ve indirimler de aşağıdaki gibi sıralanmıştır.

➤ KAPSAM DIŞI İSTİSNALAR

- Türkiye'de kurulu yatırım fonları ile yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları (KVK Madde 5/1-d)
- Kooperatiflerde risturn istisnası (KVK Madde 5/1-i)
- Sat - kiralama - geri al işlemlerinden doğan kazançlarda istisna (KVK Madde 5/1-j)
- Kira sertifikası ihracı amacıyla varlık ve hakların satışından doğan kazançlara ilişkin istisna (KVK. Madde 5/1-k),
- Kur korumalı mevduat hesaplarından sağlanan kazançlara ilişkin istisna (KVK Geçici Madde 14),
- Yatırım indirimi istisnası (GVK Madde Geçici 61),

➤ Ek Verginin Kapsamına Dahil Olmayan İndirimler

KAPSAM DIŞI İNDİRİMLER

- Sponsorluk harcamaları (KVK Madde 10/1-b),
- Makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımlar (KVK Madde 10/1-c),
- Okul, sağlık tesisi, öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi yapımı veya bu tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan bağış ve yardımlar (KVK Madde 10/1-ç),
- Kùltür ve turizm amaçlı bağış ve yardımlar (KVK md.10/1-d),
- Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına yapılan bağış ve yardımlar (KVK Madde 10/1-e)
- Türkiye Kızılay Derneğine ve Yeşilay Cemiyetine yapılan nakdi bağış ve yardımlar (KVK Madde 10/1-f),
- Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutar (KVK Madde 10/1-g),
- Korumalı işyerlerinde engellilere yapılan ücret ödeme indirimi (KVK Madde 10/1-h),
- Mikro ve küçük işletmelerin teknoloji geliştirme bölgeleri ile ar-ge ve tasarım merkezlerinden elde ettikleri istisnaya ve indirim konulu kazançları

Ek Vergi

- Özel hesap dönemi tayin edilen mükelleflerde bu vergi, 2023 yılı içinde sona eren hesap dönemi için verilmesi gereken beyannamelerde gösterilmek suretiyle uygulanır.
- Bu vergi gider ve indirim olarak dikkate alınamaz ve hiçbir vergiden mahsup edilemez

➤ EK VERGİNİN MÜKELLEFİ VE EK VERGİDEN MUAF OLANLAR

- 2022 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde 5520 sayılı Kanun ile diğer kanunlarda yer alan düzenlemeler uyarınca; **kurum kazancından indirim konusu yapılan istisna ve indirimler ile KVK'nun 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisinden yararlanan** kurumlar vergisi mükellefleri,

7440 sayılı Kanunla getirilen ek verginin mükellefi olacaktır.

- Kısacası ek verginin mükellefi sayılan istisna ve indirimlerden yararlanan kurumlar vergisi mükellefleridir. Kanunda mükellefiyet açısından tam veya dar mükellefiyet ayrımı da yapılmamıştır.

- **Vergiden Muaf Olanlar:** 6/2/2023 tarihi itibarıyla, Adana, Adıyaman, Diyarbakır, Elazığ, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Osmaniye ve Şanlıurfa illeri ile Sivas ilinin Gürün İlçesinde kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunanlar ek vergiden muaftır

► EK VERGİ MATRAHI:

- Kanun metni dikkate alındığında Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından,
 - 2022 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilmek suretiyle, 5520 sayılı Kanun ile diğer kanunlarda yer alan düzenlemeler uyarınca kurum kazancından indirim konusu yapılan istisna ve indirim tutarları,
 - Aynı Kanunun 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisine tabi matrah, üzerinden ek vergi alınacaktır.
- Dolayısı ile 2022 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde yer alacak istisna, indirim ve indirimli kurumlar vergisi matrahı ek verginin de matrahını oluşturacaktır.
- Bu aşamada kurumlar vergisi beyannamesinde; ticari kar ve KKEG yer verildikten sonra, istisna ve indirimlerden hangi sırayla yararlanılabileceğine değinmek yararlı olacaktır

Ek Verginin Matrahı

Ayrıntı

Bu çerçevede; KVK ile diğer kanunlar uyarınca kurumlar vergisi beyannamesinde **zarar dahi olsa yararlanılabilecek istisnalar**, beyannamedeki kodları da dikkate alınarak, sıralanmış ve ek vergiye tabi olup olmadıkları ile vergi oranları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

ZARAR OLSA DAHİ İNDİRİLECEK İSTİSNALAR	Ek Vergi	Vergi Oranı
"297- İştirak Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-a-1-2) (Tam mükellef kurumlardan)"	VAR	5%
"298- İştirak Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-a-3) (GSYF ve GSYO'lardan)"	VAR	5%
"299- İştirak Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-a-4) (Diğer fonlardan)"	VAR	5%
<i>"306- İştirak Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-a) (K.V.K Mad. 12'den Kaynaklanan)"</i>	<i>VAR ?</i>	<i>5%</i>
<i>"307- İştirak Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-a) (K.V.K Mad. 13'den Kaynaklanan)"</i>	<i>VAR ?</i>	<i>5%</i>

Ek Verginin Matrahı Ayrıntısı

"317- Yurtdışı İştirak Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-b) "	VAR	5%
"318- Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Yurtdışı İştirak Hisseleri Satış Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-c) "	VAR	5% veya 10
"319- Emisyon Primi Kazancı (K.V.K. Mad. 5/1-ç) "	VAR	10%
"302- Yatırım Fon ve Ortaklığı Portföy İşletmeciliği Kazancı (K.V.K. Mad. 5/1-d) "	YOK	
"351- Taşınmaz Satış Kazancı İstisnası (K.V.K. Mad. 5/1-e) "	VAR	10%
"352- İştirak Hissesi Satış İstisnası (K.V.K. Mad. 5/1-e) "	VAR	10%
"353- Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri ve Rüçhan Hakları Satış Kazancı İstisnası (K.V.K. Mad. 5/1-e) "	VAR	10%
"321- Ban. Fin.Kr yada TMSF'ye Borç. Kur. Taş. ve İşt. His. ile Kur. Sen., İnt. Sen. ve R. Hakları Sat. Kaz (K.V.K madde 5/1-f) "	VAR	10%
"322- Yurt Dışı Şube Kazançları İstisnası (Kurumlar Vergisi Kanunu madde 5/1-g), "	VAR	5%

Ek Verginin Matrahı Ayrntı

“304- Yurt Dışı İnşaat ve Onarım İşlerinden Sağlanan Kazançlara İlişkin İstisna (Kurumlar Vergisi Kanunu madde 5/1-h) ”	VAR	5% veya10%
“305- Eğ.ve Öğr. Kur. ile Öz.Kreş ve Gün. Bakım ile Rehabilitasyon Mrkz Kazançları (Kurumlar Vergisi Kanunu madde 5/1-ı) ”	VAR	10%
“354- Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinden Doğan Kazançlarda İstisna (Kurumlar Vergisi Kanunu madde 5/1-j) (Taşınırlar)”	YOK	
“355- Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinden Doğan Kazançlarda İstisna (Kurumlar Vergisi Kanunu madde 5/1-j) (Taşınmazlar)”	YOK	
“356- Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinden Doğan Kazançlarda İstisna (Kurumlar Vergisi Kanunu madde 5/1-j) (Diğer)”	YOK	
“357- Kira Sertifası İhracı Amacıyla Varlık ve Hak. Sat. Doğan Kaz. İstisna (Kurumlar Vergisi Kanunu madde 5/1-k) (Taşınırlar)”	YOK	
“358- Kira Sertifası İhracı Amacıyla Varlık ve Hak. Sat. Doğan Kaz. İstisna (Kurumlar Vergisi Kanunu madde 5/1-k) (Taşınmazlar)”	YOK	
“359- Kira Sertifası İhracı Amacıyla Varlık ve Hak. Sat. Doğan Kaz. İstisna (Kurumlar Vergisi Kanunu madde 5/1-k) (Diğer)”	YOK	

Ek Verginin Matrahı Ayrıntı

"308- Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna	VAR	10%
"310- Teknoloji Geliştirme Bölgelerinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna (Mikro ve küçük işletmeler hariç)	VAR	10%
"311- Teknoloji Geliştirme Bölgelerinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna (Yönetici Şirketler)	VAR	10%
"315- Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Sağlanan Kazançlara İlişkin İstisna	VAR	10%
"323- Yabancı Fon Kazançlarının Vergilendirilmesinde Yönetici Şirketlere İlişkin İstisna (KVK mad.5/A/3)	VAR	10%
"324- Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna (KVK mad.5/A/3)	VAR	10%
"350- Diğer İndirim ve İstisnalar	YOK	
"371- KVK Geçici Mad. 14/1-b kapsamında kur farkı kazanç istisnası"	YOK	
"372- KVK Geçici Mad. 14/1-b kapsamında dönem sonu değerlemesinden doğan kar payı ve faiz istisnası"	YOK	

Ek Verginin Matrahı Ayrıntı

“373- KVK Geçici Mad. 14/1-b kapsamında vade sonunda oluşan kar payı ve faiz istisnası”	YOK	
“374-KVK Geçici Mad. 14/1-b kapsamında vade sonunda doğan diğer kazançlardan istisna”	YOK	
“375- KVK Geçici Mad. 14/2 kapsamında kur farkı kazanç istisnası”	YOK	
“376- KVK Geçici Mad. 14/2 kapsamında dönem sonu değerlemesinden doğan kar payı ve faiz istisnası”	YOK	
“377- KVK Geçici Mad. 14/2 kapsamında vade sonunda oluşan kar payı ve faiz istisnası”	YOK	
“378-KVK Geçici Mad. 14/2 kapsamında vade sonunda doğan diğer kazançlardan istisna”	YOK	
“383- KVK Geçici Mad. 14/4 kapsamında dönem sonu değerlemesinden doğan kar payı ve faiz istisnası”	YOK	
“384- KVK Geçici Mad. 14/4 kapsamında vade sonunda oluşan kar payı ve faiz istisnası”	YOK	

Ek Verginin Matrahı Ayrıntı

KAZANCIN BULUNMASI HALİNDE İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER	Ek Vergi	Vergi Oran
" 409-AR-GE İndirimi (Kurumlar Vergisi Kanunu madde 10/1-a)" (Mülga Madde)	VAR	10%
" 410-AR-GE İndirimi (5746 Sayılı Kanun Mad.3)"	VAR	10%
" 454-AR-GE İndirimi (5746 Sayılı Kanun Mad.3/A)"	VAR	10%
" 454-Tasarım İndirimi (5746 Sayılı Kanun Mad.3)"	VAR	10%
" 405- Sponsorluk Harcamaları (Kurumlar Vergisi Kanunu madde 10/1-b)"	YOK	
" 402-Bağış ve Yardımlar (Kurumlar Vergisi Kanunu madde 10/1-c)"	YOK	
" 403- Eğitim ve Sağlık Tesisleri ile Yurt İnşasına İlişkin Bağış ve Yardımlar (Kurumlar Vergisi Kanunu madde 10/1-ç)"	YOK	
" 417-İbadethanelere ve dini tesislere yapılan bağış ve yardımlar (Kurumlar Vergisi Kanunu madde 10/1-ç)"	YOK	
" 404-Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yardımlar (Kurumlar Vergisi Kanunu madde 10/1-d)"	YOK	

Ek Verginin Matrahı Ayrıntı

“ 451-Cumhurbaşkanlığınca Başlatılan Yardım Kampanyalarına Yapılan Bağış ve Yardımlar (Kurumlar Vergisi Kanunu madde 10/1-e)”	YOK	
“ 412-Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine Yapılan Nakdi Bağış ve Yardımlar (Kurumlar Vergisi Kanunu madde 10/1-f)”	YOK	
“ 413-VUK 325/A'ya göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar (Kurumlar Vergisi Kanunu madde 10/1-g)”	YOK	
“ 414-Sağlık Hizmetlerine İlişkin İndirim (Kurumlar Vergisi Kanunu madde 10/1-ğ)”	VAR	10%
“ 415-Eğitim Hizmetlerine İlişkin İndirim (Kurumlar Vergisi Kanunu madde 10/1-ğ)”	VAR	10%
“ 416-Diğer Hizmetlerine İlişkin İndirim (Kurumlar Vergisi Kanunu madde 10/1-ğ)”	VAR	10%
“ 452-5378 Sayılı Engelliler Hakkında Kanuna Göre Kurulan Korumalı İşyeri İndirimi (Kurumlar Vergisi Kanunu madde 10/1-h)”	YOK	

Ek Verginin Matrahı Ayrıntı

“ 419-Kapadokya Alanı Başkanlığına Yapılan Bağış ve Yardımlar ile Sponsorluk Harcamaları”	VAR	10%
....		
“ 453- Nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi (Kurumlar Vergisi Kanunu madde 10/1-ı)”	VAR	10%
<i>İstanbul</i> Finans Merkezi Kanunu hükümlerine göre katılımcı belgesi olarak ((Kurumlar Vergisi Kanunu madde 10/1-i)”	VAR	%10
“ 456- Teknogrişim Sermaye Desteği İndirimi (5746 s.Kanun Mad.3/5)”	VAR	10%
“ 457- Teknokent Sermaye Desteği İndirimi (4691 s.Kanun Mad.4)”	VAR	10%
“ 450- Diğer İndirimler”	YOK	
“406- Yatırım İndirimi İstisnası” Tevkifatlı GVK’nun Geçici 61. Maddesi	YOK	
“406- Yatırım İndirimi İstisnası” Tevkifatsız GVK’nun Geçici 69. Maddesi	VAR	%10

➤ EK VERGİ İNCELEME VE TARHİYAT KAPSAMINDADIR !!!

- 2022 yılına ilişkin matrah artırımının yapılmış olması ek vergiye ilişkin inceleme ve tarhiyatın yapılmasına engel değildir.
- 7440/Geçici 1 maddenin 2. bendi
- «2022 yılına ilişkin kurumlar vergisi matrah artırımında bulunulması, bu Kanunun 10 uncu maddesinin yirmiyedinci fıkrası uyarınca alınacak ek vergi için bu döneme ilişkin inceleme ve tarhiyat yapılmasına engel teşkil etmez.»

HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİ

Kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden % 23 oranında alınır. (KVK/32)

MAHSUP EDİLECEK VERGİLER

- Yabancı ülkelerde ödenen vergilerden mahsup edilecek kısım
- Yıl içinde kesinti yoluyla ödenen vergiler
- Geçici vergi

YABANCI ÜLKELERDE ÖDENEN VERGİLERDEN MAHSUP EDİLECEK KISIM (I)

Yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, Türkiye’de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebilir.

YABANCI ÜLKELERDE ÖDENEN VERGİLERDEN MAHSUP EDİLECEK KISIM (II)

Yurt dışı kazançlar üzerinden ödenip Türkiye’de tarh olunacak vergilerden mahsup edilebilecek yurt dışında ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, hiçbir surette yurt dışında elde edilen kazançlara %20 kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacaktır.

YABANCI ÜLKELERDE ÖDENEN VERGİLERDEN MAHSUP EDİLECEK KISIM (III)

Kontrol edilen yabancı kurumun ödediği vergiler

Kurumlar Vergisi Kanununun 7 nci maddesinin uygulandığı hallerde, kontrol edilen yabancı kurumun ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler, söz konusu kurumun Türkiye’de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

YABANCI ÜLKELERDE ÖDENEN VERGİLERDEN MAHSUP EDİLECEK KISIM (IV)

Yurt dışı iştiraklerden elde edilen kâr payları üzerinden
ödenen vergiler

Tam mükellef kurumların doğrudan veya dolaylı olarak sermayesi veya oy hakkının en az %25'ine sahip olduğu yurt dışı iştiraklerinden elde ettikleri kâr payları üzerinden Türkiye'de ödenecek kurumlar vergisinden, iştiraklerin bulunduğu ülkelerdeki kâr payı dağıtımına kaynak oluşturan kazançlar üzerinden ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin kâr payı tutarına isabet eden kısmı mahsup edilebilecektir. Kazanca ilave edilen kâr payı, bu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler dahil edilmek suretiyle dikkate alınacaktır.

YABANCI ÜLKELERDE ÖDENEN VERGİLERDEN MAHSUP EDİLECEK KISIM (V)

Yurt dışında ödenen vergilerin geçici vergiden mahsubu

Yurt dışında ödenen vergilerin geçici vergiden mahsubu mümkündür. Geçici vergilendirme dönemi içinde yurt dışından elde edilen gelir bulunması halinde, bu gelirler üzerinden elde edildiği ülkelerde kesinti veya diğer şekillerde ödenen vergiler, o dönem için hesaplanan geçici vergi tutarından da mahsup edilebilecektir. Ancak, indirilecek tutar, yurt dışında elde edilen kazançlara %20 geçici vergi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacaktır.

YABANCI ÜLKELERDE ÖDENEN VERGİLERDEN MAHSUP EDİLECEK KISIM (VI)

Yabancı ülkelerde vergi ödendiği, yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa mahallinde Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı nitelikteki temsilcileri tarafından tasdik olunan belgelerle tevsik olunmadıkça, yabancı ülkede ödenen vergiler Türkiye’de tarh olunan vergiden indirilemeyecektir.

YABANCI ÜLKELERDE ÖDENEN VERGİLERDEN MAHSUP EDİLECEK KISIM (VII)

Kurumlar vergisinden indirim konusu yapılan vergilerin yabancı ülkelerde ödendiğini gösterir belgelerin, tarhiyat sırasında mükellef tarafından ibraz edilememesi halinde, yabancı ülkede ödenen veya ödenecek olan vergi, %20 kurumlar vergisi oranını aşmamak şartıyla o memlekette câri olduğu bilinen oran üzerinden hesaplanacaktır. Tarhiyatın bu suretle hesaplanan miktara isabet eden kısmının ertelenmesi, ibraz edilmesi gereken belgelerin, tarh tarihinden itibaren en geç 1 yıl içinde ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi halinde, bu belgelerde yazılı kesin tutara göre tarhiyatın düzeltilmesi gerekmektedir.

Mücbir sebepler olmaksızın belgelerin anılan süre zarfında ibraz edilmemesi veya bu belgelerin ibrazından sonra ertelenen vergi tutarından daha düşük bir mahsup hakkı olduğunun anlaşılması halinde, ertelenen vergiler için 6183 sayılı Kanun hükümlerine uygun olarak gecikme zammı hesaplanacaktır.

YIL İÇİNDE KESİNTİ YOLUYLA ÖDENEN VERGİLER (I)

Beyannamede gösterilen kazançlardan, Kanunun **15** inci maddesinin birinci fıkrasına ve **30** uncu maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına göre kaynağında kesilmiş olan vergiler (hayat sigorta şirketlerinde matematik karşılıkların yatırıma yönlendirilmesinden elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden yapılan kesintiler dahil), beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilir.

Kanunun 15 inci maddesinin birinci fıkrası ile 30 uncu maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına göre yapılan vergi kesintilerinin bir kısmı, Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesi kapsamında vergi kesintisine tabi tutulduğundan, beyannameye dahil kazançlar üzerinden bu hüküm uyarınca kesilen vergilerin de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkündür.

YIL İÇİNDE KESİNTİ YOLUYLA ÖDENEN VERGİLER (II)

Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinde, kesinti yoluyla ödenen vergilerde müteselsil sorumluluk esası getirilmiştir. Söz konusu maddede mal alım ve satımı dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairelerine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülüklerini yerine getirmemeleri halinde bu kişilerle birlikte verginin ödenmemesinden, alım satıma taraf olanların tümünün müteselsil sorumlu olacakları belirtilmiştir. Bu esas çerçevesinde, 164 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde kurumların, sattıkları zirai ürün bedelleri üzerinden müteselsil sorumlulukları gereği vergi kesintisi yapılması esası benimsenmiş olup kesilen vergiler anılan Tebliğde belirtilen esaslar dahilinde kurumların beyannameleri üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

YIL İÇİNDE KESİNTİ YOLUYLA ÖDENEN VERGİLER (III)

Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (10) numaralı bendinde, başbayiler hariç olmak üzere Milli Piyango İdaresince çıkarılan biletleri satanlar ile diğer kişilerce çıkarılan bu nitelikteki biletleri satanlara yapılan komisyon, prim ve benzeri ödemelerden vergi kesintisi yapılacağı belirtilmiştir. Söz konusu ödemelerin kurumlar vergisi mükelleflerine yapılması halinde, Tebliğin yayım tarihinden itibaren anılan hüküm uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

YIL İÇİNDE KESİNTİ YOLUYLA ÖDENEN VERGİLER (IV)

Fonlar ve yatırım ortaklıkları bünyesinde kesilen verginin, söz konusu kurumlardan kâr payı alanlarca mahsubu

Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre, fonların ve yatırım ortaklıklarının Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde yazılı istisna kazançları üzerinden fon bünyesinde kesilen vergiler, söz konusu fon ve ortaklıkların katılma belgeleri ile hisse senetlerinden kâr payı alan kurumlar tarafından, aldıkları kâr payının içerdiği vergi kesintisi miktarı ile sınırlı olmak üzere hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

Mahsup edilecek tutar, ele geçen net kâr payının geçerli kesinti oranı kullanılarak brütleştirilmesi suretiyle hesaplanacaktır.

YIL İÇİNDE KESİNTİ YOLUYLA ÖDENEN VERGİLER (V)

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde sayılan fonların ve yatırım ortaklıklarının kazançları, kurumlar vergisinden istisna edilmiş bulunmaktadır.

Söz konusu fon ve yatırım ortaklıkları, aynı bentte yer alan kazançların elde edilmesi sırasında, Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesi veya Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesi uyarınca, gelirleri üzerinden kesilen vergileri, Kanunun 15 inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre kurum bünyesinde yapacakları vergi kesintisinden mahsup edebileceklerdir. Ancak, söz konusu vergi mahsubunun yapılabilmesi için kesilen vergilerin vergi kesintisi yapanlarca ilgili vergi dairesine ödenmiş olması şarttır.

YIL İÇİNDE KESİNTİ YOLUYLA ÖDENEN VERGİLER (VI)

Kontrol edilen yabancı kurum kazancı üzerinden kesilen vergilerin mahsubu

Kontrol edilen yabancı kurumlara yapılan ödemeler üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin yedinci fıkrası uyarınca kesilen vergiler, bu şirketin Türkiye'deki beyannameye dahil edilen kurum kazancı üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

Ancak, söz konusu mahsup edilecek verginin, kontrol edilen yabancı kurumun bu ödemelerden kaynaklanan kazancına isabet eden kurumlar vergisini aşmaması gerekmektedir.

YIL İÇİNDE KESİNTİ YOLUYLA ÖDENEN VERGİLER (VII)

Kesilen vergilerin geçici vergiden mahsubu

Geçici vergilendirme dönemi içinde elde edilen gelir üzerinden kesinti yoluyla ödenmiş vergiler varsa bu vergilerin, o dönem için hesaplanan geçici vergi tutarlarından mahsubu mümkün bulunmaktadır.

Bununla birlikte, ilgili hesap dönemine ilişkin tahakkuk ettirilen geçici verginin sadece ödenen kısmı, yıllık kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.

GEÇİCİ VERGİ

(Kurumlar vergisi mükelleflerince, câri vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre ve câri dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödenir.)

YURT DIŞINDA ÖDENEN VERGİLERİN, YURT İÇİNDE ÖDENEN VERGİLERİN VE GEÇİCİ VERGİNİN MAHSUP SIRASI

Yurt dışında ödenen vergiler, Kurumlar Vergisi Kanununa göre hesaplanan kurumlar vergisinden öncelikle mahsup edilecek, artan tutarın bulunması halinde yurt içinde kesinti suretiyle ödenen vergiler ve geçici vergi mahsup edilecektir. Ayrıca, Kanunun 33 üncü maddesinde yer alan sınırlamalar asıl olmak kaydıyla zarar mahsubu veya istisnalar sonucu ilgili yılda Türkiye’de vergiye tabi kurum kazancının oluşmaması nedeniyle Türkiye’deki beyannamelere dahil edilen yurt dışı kazançlar üzerinden mahallinde ödenen vergilerin kısmen veya tamamen mahsubuna imkan bulunmazsa, bu mahsup hakkı izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar kullanılabilecektir.

ÖDENMESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ

KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ

Kurumlar vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur. Beyanname, ilgili bulunduğu hesap döneminin sonuçlarını içerir.

Her mükellef vergiye tâbi kazancının tamamı için bir beyanname verir. Ancak, tüzel kişiliği bulunmayan iktisadî kamu kuruluşları ile dernek ve vakıflara ait iktisadî işletmelerden her biri için, bunların bağlı olduğu kamu tüzel kişileri ile dernek ve vakıflar tarafından ayrı beyanname verilir.

Beyannamelerin şekil, içerik ve ekleri Maliye Bakanlığınca belirlenir. Mükellefler beyanlarını bu beyanname ile yapmak veya bu beyannamelerde yazılı bilgilere uygun olarak bildirmek zorundadır.

BEYANNAMENİN VERİLME ZAMANI VE YERİ

Kurumlar vergisi beyannamesi, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilir.

Mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi, kurumun kanunî veya iş merkezinin bulunduğu yerin vergi dairesidir.

Maliye Bakanlığı, mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairelerini, kanunî veya iş merkezlerine bakmaksızın belirlemeye yetkilidir.

BEYANNAME VERİLMEYEN HALLER

Mükelleflerin şubeleri, ajansları, alım-satım büro ve mağazaları, imalâthaneleri veya kendilerine bağlı diğer iş yerleri için, bunların bağımsız muhasebeleri ve ayrılmış sermayeleri olsa dahi ayrı beyanname verilmez.

Kooperatiflerin gelirlerinin vergi kesintisine tâbi tutulan taşınmaz kira gelirlerinden ibaret olması halinde, bu gelirler için beyanname verilmez.

TARH YERİ VE TARHİYATIN MUHATABI

Kurumlar vergisi, beyannamenin verildiği vergi dairesince tarh olunur.

Kurumlar vergisi, mükelleflerin tüzel kişiliği adına; iktisadî kamu kuruluşları ile derneklere ve vakıflara ait iktisadî işletmelerden tüzel kişiliği haiz olmayanlar için bağlı oldukları kamu tüzel kişileri ya da dernek veya vakıf adına; fonlarda fonun kurucusu adına; iş ortaklıklarında ise verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere yönetici ortak veya ortaklardan herhangi birisi adına tarh olunur.

Kurumlar vergisi, bağlı olunan vergi dairesine beyannamenin verildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse, vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi izleyen üç gün içinde tarh edilir.

VERGİNİN ÖDENMESİ

Kurumlar vergisi, beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar ödenir.

➤ **Matrah Artırımı ile ilgili örnek:**

- 2018 ila 2022 yıllarına matrah artırımını yapmak isteyen mükellefin;
- 2022 Yılı Ticari Bilanço karı 4.500.000,00 TL, KKEG giderleri 25.600,00 TL, Emisyon Primi Kazancı 250.000,00 TL, Binek Otomobil Satışı KKEG kaydedilen Amortismanın İndirimi 700.000,00TL, Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına yapılan bağış tutarı 100.000,00 TL, nakdi sermaye artışı faiz indirimi tutarı 54.000,00 TL olan kurumun;
- 2017 ila 2021 geçmiş yıllar zararlarının toplamının 2.850.000,00 TL (2021 zararı 250.000,00 TL) ve 2022/3. dönem geçici vergi matrahının (5.600.000,00 -2.850.000,00) 2.750.000,00 TL olduğu durumda düzenlenen kurumlar vergisi beyannamesinin aşağı gibi olduğu durumda 7440 s. Kanun düzenlemelerini de dikkate alarak birlikte analiz edelim.

Vergi Bildirimi	Ek Vergi Bildirimi	Düzenleme Bilgileri	Ekler	Ek Biloiler
Genel Bilgiler	Kuruma Bağlı İşyerleri ve Geçmiş Yıl Zararları		Kazanç ve İlaveler	
Ticari Bilanço Karı			4.500.000	
Üretim faaliyetinden elde edilen kazanç				
İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç				
Ticari Bilanço Zararı				
6491 sayılı Türk Petrol Kanununun Mad. 12/5 kapsamında itfa payı olarak addolunan gelirler				
İLAVELER				
Türü		Tutarı		
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler		25.600		
TOPLAM		25.600,00		
ZARAR OLSA DAHI İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER				
Türü		Açıklama	Tutarı	
Emisyon Primi Kazancı (K.V.K. Mad. 5/1-ç)			250.000	
Diğer İndirimler ve İstisnalar		Binek Otomobil Satışı KKEG ka...	700.000	
TOPLAM		950.000,00		
Kar ve İlaveler Toplamı		4.525.600,00		
Cari Yıla Ait Zarar, İstisna ve İndirimler Toplamı		950.000,00		
ZARAR		0,00		
KAR		3.575.600,00		
Diğer Geçmiş Yıl Zararları		2.850.000,00		
İstisnadan Kaynaklanan Geçmiş Yıl Zararları		0,00		
Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yıl Zararları		2.850.000,00		
İndirime Esas Tutar		725.600,00		
KAZANCIN BULUNMASI HALİNDE İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER				
Türü		Açıklama	Tutarı	
Cumhurbaşkanınca Başlatılan Yardım Kampanyalarına...			100.000	
Nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi (K...			54.000	

Vergi Bildirimi	Ek Vergi Bildirimi	Düzenleme Bilgileri	Ekler	Ek Bilgiler
Genel Bilgiler	Kuruma Bağlı İşyerleri ve Geçmiş Yıl Zararları		Kazanç ve İlaveler	
Dönem Safi Kurum Kazancı			571.600,00	
KVK'nın Geçici 13. Mad. kapsamında % 25 oranında vergi hesaplaması yapılacak mükellef misiniz?	☐ Evet ☐ Hayır			
KVK'NIN 32/6 Mad. kapsamında payları en az %20 oranında olmak üzere ilk defa halka arz edilen bir şirket misiniz?	☐ Evet ☐ Hayır			
KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah				
KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı				
KVK'nın 32/8 Mad. Kapsamında Kurumlar Vergisine Tabi Matrah				
KVK'nın 32/8 Mad. Kapsamında Kurumlar Vergisi Oranı				
KVK'nın 32/7 Mad. Kapsamında Kurumlar Vergisine Tabi Matrah				
KVK'nın 32/7 Mad. Kapsamında Kurumlar Vergisi Oranı				
Genel Orana Tabi Matrah			571.600,00	
İşletmeden Çekilen Enflasyon Düzeltmesi Farkları				
HASILAT ESASLI VERGİLEME KAPSAMINDAKİ FAALİYETLER(G.V.K. 113. MADDE)				
G.V.K. 113. Mad. Kapsamında Elde Edilen Hasılat				
G.V.K. 113.Mad. Kapsamında Vergiye Tabi Matrah (Hasılat tutarı x %10)				
Gelecek Yıla Devreden Cari Yıl Zararları			0,00	
Safi Kurum Kazancının Türkiye Dışında Elde Edilen Kısmı				
VERGİ BİLDİRİMİ				
Kurumlar Vergisi Matrahı			571.600,00	
7440 sayılı Kanunun Geçici 1 inci Maddesi Kapsamında Kurumlar Vergisine Yönelik Artırılan Matrah			3.279.000	
Toplam Kurumlar Vergisi Matrahı			3.850.600,00	
Hesaplanan Kurumlar Vergisi			885.638,00	
Hesaplanan Vergi İndirimi Tutarı (Hesaplanan Kurumlar Vergisi * %5)			90.166,90	
MAHSUP EDİLECEK VERGİLER				
Türü		Tutarı		
Ödenen Geçici Vergi		632.500,00		
Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı		632.500,00		
Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerden Cari Yılda Mahsup Edilemeyip Gelecek Yıla Devr. Kısım				
Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi		162.971,10		
Yabancı Ülkelerde Ödenen Ancak Tevsik Edilememesi Nedeniyle Tecil Edilen Kurumlar Vergisi		0,00		
Vergi İndiriminin Mahsubundan Sonra Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi		162.971,10		

Vergi Bildirimi

Ek Vergi Bildirimi

Düzenleme Bilgileri

Ekler

Ek Bilgiler

Genel Bilgiler

Kuruma Bağlı İşyerleri ve Geçmiş Yıl Zararları

Kazanç ve İlaveler

İstisna Tutarı

Hesaplanan Ek Vergi

Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler

250.000

25.000,00

İndirim Tutarı

Hesaplanan Ek Vergi

Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler

54.000

5.400,00

Tutar

Hesaplanan Ek Vergi

VK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Matrahı

Tutar

Hesaplanan Ek Vergi

Diğer İndirim veya İstisna Açıklama

Toplam İstisna İndirim Tutarı

Toplam Ek Vergi

304.000,00

30.400,00

KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM KAZANCI (I)

KVK nun 7 nci maddesiyle belli şartlar altında yurt dışı iştiraklere yatırım yapan mükelleflere bu iştiraklerinden fiilen kâr payı dağıtılsa bile vergi uygulamaları açısından kâr payı dağıtılmış olduğu kabul edilmekte ve bu suretle bu iştiraklerin kazançlarının Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulması sağlanmaktadır.

Kontrol edilen yabancı kurum, Tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az %50’sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştirakleri ifade etmektedir.

Yurt dışı iştirakin kontrol edilen yabancı kurum olup olmadığının tespitinde, kontrol oranı olarak ilgili hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte sahip olunan en yüksek oran dikkate alınacaktır.

KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM KAZANCI (II)

Yurt Dışı İştirakin Kurum Kazancının Türkiye’de Kurumlar Vergisine Tabi Tutulabilmesine İlişkin Şartlar

1. Yurt dışı iştirakin ilgili yıldaki toplam gayri safi hasılatının %25 veya fazlasının (faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi) pasif nitelikli gelirlerden oluşması gerekmektedir.
2. Yurt dışında kurulu iştirakin kurum kazancının %10’dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması gerekmektedir.
3. Yurt dışındaki iştirakin ilgili yıldaki gayrisafi hasılat tutarının 100.000.000.- TL karşılığı yabancı paranın üzerinde olması gerekmektedir.

KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM KAZANCI (III)

Tam Mükellef Kurumların Kurumlar Vergisi Matrahına Dahil Edilecek Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı

Kontrol edilen yabancı kurumların Türkiye’de vergiye tabi tutulacak kazancı, zarar mahsubu dahil giderler düşüldükten istisnalar düşülmeden önceki, vergi öncesi kurum kazançları olacaktır.

Kontrol edilen yabancı kurumun geçmiş yıl zararları nedeniyle dağıtılabılır kârının olmaması durumunda Türkiye’de vergilendirilecek bir kazançtan söz edilemeyecektir.

KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM KAZANCI (IV)

İştirakin Yurt Dışında Ödediği Vergilerin Mahsubu

Kurumlar Vergisi Kanununun 33 üncü maddesine göre, yurt dışındaki iştirakin bulunduğu ülkede ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler kontrol edilen yabancı kurumun Türkiye’de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

Ancak, kontrol edilen yabancı kurumun bulunduğu ülke dışındaki ülkelerde ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin, söz konusu kurumun Türkiye’de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM KAZANCI (V)

İştirakin Kâr Paylarını Dağıtması Durumunda Vergileme

Yurt dışı iştirakin kontrol edilen yabancı kurum kazancı kapsamında Türkiye’de vergilendirilmiş kazancının yurt dışındaki kurum tarafından sonradan dağıtılması halinde, elde edilen kâr paylarının daha önce Türkiye’de vergilendirilmiş kısmı ayrıca vergilendirilmeyecektir.

Ancak, daha sonraki yıllarda, kontrol edilen yabancı kurumun Türkiye’de vergiye tabi tutulmuş kazancından daha fazla kâr payı dağıtılması halinde, aşan kısım kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM KAZANCI (VI)

Kontrol Edilen Yabancı Kurum Müessesesinin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Karşısındaki Durumu

Yürürlükte bulunan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, Türkiye'nin KVK nun 7 inci maddesinde yer alan “Kontrol edilen yabancı kurum kazancı” hükümlerine göre kendi mukimlerini vergileme hakkını sınırlandırmamaktadır.

Ancak, diğer bir devlette mukim olan kurum tarafından kontrol edilen yabancı kurum kazancı olarak Türkiye’de vergiye tabi tutulmuş olan kazancın, kâr payı olarak Türkiye’de mukim bir kuruma dağıtıldığı durumlarda, Anlaşmalarda yer alan “Temettüler”in vergilendirilmesi ve “Çifte vergilemenin önlenmesi” ile ilgili hükümler normal şekilde uygulanacaktır.

KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM KAZANCI (VII)

Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı Müessesesinde Yürürlük

Kurumlar Vergisi Kanununun kontrol edilen yabancı kurum kazancına ilişkin 7 nci maddesi, 1/1/2022 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak ve bu tarihten geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

Dolayısıyla, kontrol edilen yabancı kurumların 1/1/2022 tarihinden itibaren sona eren hesap dönemlerine ilişkin kurum kazançlarının, doğrudan veya dolaylı olarak anılan kurumlara iştirak eden kurumlar vergisi mükelleflerinin kazançlarına hisseleri oranında dahil edilmesi gerekmektedir.

ÖRTÜLÜ SERMAYE (I)

ÖRTÜLÜ SERMAYE KAVRAMI

Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları her türlü borcun, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılacaktır.

İşletmede kullanılan borçların örtülü sermaye sayılabilmesi için;

- Doğrudan veya dolaylı olarak ortak veya ortakla ilişkili kişiden temin edilmesi,
- İşletmede kullanılması,
- Bu şekilde kullanılan borcun hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşması

gerekmektedir.

ÖRTÜLÜ SERMAYE (II)

ORTAK

Ortaklık ilişkisi, bir kurumun hem ortak olduğu kurumlarla hem de söz konusu kuruma ortak olan gerçek kişi ve kurumlar ile olan ilişkisini kapsamaktadır.

Bu ilişkide herhangi bir ortaklık payı sınırı bulunmamakla beraber İMKB’de işlem gören hisselerin elde bulundurulması halinde, bu hisselerin ait olduğu kurumlardan yapılan borçlanmalarda örtülü sermayenin oluşabilmesi için bu şekilde elde bulundurulan hisselerin sağladığı ortaklık payının en az %10 olması gerekmektedir.

ÖRTÜLÜ SERMAYE (III)

ORTAKLA İLİŞKİLİ KİŞİ

Ortağın, doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında ortağı olduğu veya en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da

Doğrudan veya dolaylı olarak ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az %10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu

ifade etmektedir

ÖRTÜLÜ SERMAYE (IV)

BORCUN DOĞRUDAN VEYA DOLAYLI OLARAK TEMİN EDİLMESİ

Borcu kullanan kurumun, borcu ortaklık ilişkisi olan bir kurumdan veya ortakları ile ilişkili bir başka kurumdan doğrudan temin etmemesi örtülü sermayenin mevcut olmayacağı anlamına gelmemektedir.

Borcun, ortak veya ortakla ilişkili kişiden ancak üçüncü kişi üzerinden dolaylı olarak temin edilmesi durumunda da örtülü sermaye söz konusu olabilecektir. Dolaylı olarak temin edilen borçlanmalarda araya birden fazla kurumun girmesi borcun örtülü sermaye olarak kabul edilmesine engel teşkil etmemektedir.

ÖRTÜLÜ SERMAYE (V)

BORCUN İŞLETMEDE KULLANILMASI GEREĞİ

Örtülü sermayeden söz edilebilmesi için borcu alan kurumun bu borcu işletme veya yatırım harcamalarında kullanması gerekmektedir.

Bu borcun aynı şartlarla diğer başka bir kuruma aktarılması halinde, işletmede kullanılan bir borçtan söz etmek mümkün olmayacak ve bu borçlanma nedeniyle örtülü sermaye oluşmayacaktır.

ÖRTÜLÜ SERMAYE (VI)

BORCUN ÖZ SERMAYENİN ÜÇ KATINI AŞMASI

Ortak veya ortakla ilişkili kişiden temin edilip işletmede kullanılan borçların örtülü sermaye olarak kabul edilebilmesi için bu borçların hesap döneminin başındaki öz sermayenin üç katını aşması gerekmektedir.

Dolayısıyla, ortak veya ortakla ilişkili kişilerden yapılan borçlanmalarda, bu kişilerden alınan borçların toplamının hesap dönemi başındaki öz sermayenin üç katı ile karşılaştırılması ve bu oranı aşan borç tutarlarının, oranı aştıkları sürece ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Bu karşılaştırma sırasında; ortak veya ortakla ilişkili kişi olmakla birlikte ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar %50 oranında dikkate alınacaktır. Yalnızca ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalarda %50 oranı dikkate alınmayacak olup genel kurallar çerçevesinde işlem yapılacaktır.

ÖRTÜLÜ SERMAYE (VII)

KKEG TUTARI

Örtülü sermaye uygulamasında temin edilen borcun tamamının değil, sadece öz sermayenin üç katını aşan kısmının örtülü sermaye sayılması ve bu kısma ilişkin faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin, KVK uygulamasında gider kabul edilmemesi hüküm altına alınmıştır.

Kanunda borcun hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı örtülü sermaye olarak kabul edildiğinden, bu limiti aşan kısma isabet eden faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere vergi matrahından indirilmesi mümkün olmayacaktır.

ÖRTÜLÜ SERMAYE (VIII)

ÖRTÜLÜ SERMAYE SAYILMAYACAK BORÇLANMALAR

- Kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayri nakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yaptıkları borçlanmalar
- Ortaklar vasıtasıyla kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar
- 5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar
- 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamında faaliyet gösteren finansal kiralama şirketleri, 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında KHK kapsamında faaliyet gösteren finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bu faaliyetleriyle ilgili olarak ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar

ÖRTÜLÜ SERMAYE (IX)

KUR FARKI GELİRLERİNİN DURUMU

Kurumların kullanmış olduğu borçların örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmiş olması halinde, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin, Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine göre gider olarak yazılması mümkün bulunmadığından, örtülü sermaye kabul edilen borçlanmalarda TL'nin değer kazanması sonucu oluşacak kur farkı gelirlerinin de söz konusu borcun örtülü yoldan konulan bir sermaye olarak kabul edilmesinin bir sonucu olarak, vergiye tabi kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınması söz konusu olmayacaktır.

ÖRTÜLÜ SERMAYE (X)

ÖRTÜLÜ SERMAYE ÜZERİNDEN ÖDENEN FAİZ VE BENZERİ ÖDEMELERİN VERGİ UYGULAMASINDAKİ SONUCU

Örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulanmasında, **gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde**, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır.

Kur farkları bu kapsamda değerlendirilmez.

ÖRTÜLÜ SERMAYE (XI)

DÜZELTME

Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

TF YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI (I)

Kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları durumunda, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacaktır.

Mal veya hizmet alım ya da satımı; alım, satım, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması ve verilmesi işlemleri ile ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren diğer işlemleri ifade etmektedir.

TF YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI (II)

KAZANCIN TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ OLARAK DAĞITILMIŞ SAYILABİLMESİNİN ŞARTLARI

- Bir kurum tarafından, mal veya hizmet alım ya da satımı yapılmış olmalıdır.
- Kurum, söz konusu mal veya hizmet alım ya da satımını, ilişkili kişilerle yapmış olmalıdır.
- Söz konusu mal veya hizmet alım ya da satımı, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bir bedel veya fiyat üzerinden yapılmış olmalıdır.

TF YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI (III)

- Alım
- Satım
- İmalat ve inşaat
- Kiralama ve kiraya verme
- Ödünç para alınması ve verilmesi

işlemleri ile ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren diğer işlemler dışındaki

İşletmenin faaliyet sonucuna tesir eden değer hareketleri, transfer fiyatlandırmasında dikkate alınmaz.

TF YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI (IV)

İLİŞKİLİ KİŞİ

Kurumun kendi ortakları,

Kurumun veya ortakların ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumlar

Ortakların eşleri,

Ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile (üçüncü derece dahil) yansoy hısımları ve kayın hısımları

Kurumun; idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar

TF YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI (V)

YETKİ

Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve Bilgi değişimi hususlarının göz önünde bulundurulması suretiyle

Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.

TF YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI (VI)

EMSALLERE UYGUNLUK İLKESİ

Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder.

Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur.

TF YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI (VII)

Emsaline göre göze çarpacak şekilde (kurum aleyhine) tespit edilen bedel üzerinden;

Mal satmak,

Hizmet ifa etmek,

İmalat ve inşaat işi ifa etmek,

İktisadi kıymet kiraya vermek

Ödünç para vermek.

Sonuç:

Örtülü Kazanç Dağıtan: Daha düşük kazanç

Örtülü Kazanç Dağıtılan: Daha düşük maliyet

TF YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI (VIII)

Emsaline göre göze çarpacak şekilde (kurum aleyhine) tespit edilen bedel üzerinden;

Mal almak,

Hizmetten yararlanmak,

İmalat ve inşaat yaptırmak,

İktisadi kıymet kiralamak,

Ödünç para almak (Örtülü Sermaye),

Sonuç:

Örtülü Kazanç Dağıtan: Daha yüksek maliyet

Örtülü Kazanç Dağıtılan: Daha yüksek kazanç

TF YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI (IX)

Kurumlar Vergisi Kanununun 11/1/c ve 13 üncü maddeleri uyarınca,

Satış karını azaltmak (Düşük bedelle mal veya hizmet satmak) veya

Alış maliyetini arttırmak (Yüksek bedellerle mal veya hizmet satın almak)

suretiyle örtülü kazanç dağıttığı tesbit olunan kurumlar cezalı tarhiyata muhatap tutulacaklardır.

TF YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI (X)

KURUMLARIN HAREKET İMKANI

Tercih 1: İlişkili kişilerle mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmamak

Tercih 2: İlişkili kişilerle yapılan işlemlerde uygulanacak fiyat veya bedelleri, Kanunda yer alan ilkeleri gözönünde bulundurmaksızın tespit etmek

Tercih 3: İlişkili kişilerle yapılan işlemlerde uygulanacak fiyat veya bedelleri, Kanunda yer alan ilkeler doğrultusunda tespit etmek

TF YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI (XI)

İlişkili kişilerle yapılan işlemlerde uygulanacak fiyat veya bedellerin, Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan ilkeler doğrultusunda tespiti

TF YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI (XII)

KARŞILAŞTIRILABİLİR FİYAT YÖNTEMİ

Emsallere uygun satış fiyatının,
karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve
aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel
kişilerin
birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı
piyasa fiyatı ile
karşılaştırılarak tespit edilmesidir.

TF YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI (XIII)

MALİYET ARTI YÖNTEMİ

Emsallere uygun fiyatın,
ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin
makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması
suretiyle hesaplanmasıdır.

TF YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI (XIV)

YENİDEN SATIŞ FİYATI YÖNTEMİ

Emsallere uygun fiyatın,

işlem konusu mal veya hizmetlerin

aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere

yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek

hesaplanmasıdır.

TF YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI (XV)

DİĞER YÖNTEMLER

Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyeceği diğer yöntemleri kullanabilir.

TF YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI (XVI)

FİYAT VEYA BEDELİN MALİYE BAKANLIĞI İLE ANLAŞILARAK BELİRLENMESİ

İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirlenebilir.

Bu şekilde belirlenen yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşır.

TF YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI (XVII)

KAZANCIN, TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ OLARAK DAĞITILMASININ VERGİ UYGULAMASINDAKİ SONUCU

Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında,

(KVK nun 13 ncü maddesindeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla)

dağıtılmış kâr payı (veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar) sayılır.

TF YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI (XVIII)

DÜZELTME

Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde düzeltilir.

Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

AVANS KAR PAYI (I)

Kurumlar vergisi mükellefleri, geçici vergi dönemleri itibarıyla doğan ticari kârları üzerinden avans kâr payı dağıtabileceklerdir.

Mükelleflerce dağıtılabilecek avans kâr payı, geçici vergi dönemleri itibarıyla hazırlanan mali tablolarında yer alan kârlardan, kanunlara ve esas sözleşmeye göre ayrılmak zorunda olan yedek akçeler, vergi ve mali karşılıklar ile varsa geçmiş yıl zararlarının tamamı düşüldükten sonra **kalan kısmın yarısını geçemeyecektir.**

Bir hesap dönemi içinde dağıtılabilecek toplam avans kâr payı da bir önceki yıla ait dönem kârının, kanunlara ve esas sözleşmeye göre ayrılmak zorunda olan yedek akçeler, vergi ve mali karşılıklar ile varsa geçmiş yıl zararlarının tamamı düşüldükten sonra **kalan kısmının yarısını geçemeyecektir.**

Aynı hesap dönemi içinde birden fazla avans kâr payı ödemesi yapılması durumunda, sonraki geçici vergi dönemlerinde ödenecek avans kâr payı hesaplanırken önceki dönemlerde ödenen avans kâr payları indirilecektir.

AVANS KAR PAYI (II)

Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinde dağıtılabilecek avans kâr payı ise devam eden işlerin gerçekleşen maliyet ve hakedişleri arasındaki müspet farktan, kesinti suretiyle ödenen vergiler indirildikten ve varsa geçmiş yıl zararlarının tamamı ile kanunlara ve esas sözleşmeye göre ayrılmak zorunda olan yedek akçeler düşüldükten sonra kalan kısmın yarısını geçemeyecektir.

Avans kâr payı dağıtmak isteyen kurumların ana sözleşmelerinde avans kâr payı dağıtımı ile zarar doğması veya yıllık kârın dağıtılan avans kâr payını karşılamaması halinde avansın geri çağırılmasına ilişkin hüküm bulunması; genel kurul kararıyla da ilgili yılla sınırlı olmak üzere yönetim kuruluna yetki verilmesi zorunludur.

AVANS KAR PAYI (III)

Yönetim kuruluna avans kâr payı dağıtımı için genel kurul tarafından yetki verildiği takdirde, yönetim kurulu (Limited şirketlerde ortaklar kurulu) tarafından ilgili geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verileceği tarihe kadar avans kâr payı dağıtımı hakkında karar alınması gerekmektedir.

Avans kâr payı dağıtımı yapılması halinde, dağıtılan kâr payları üzerinden elde edenin hukuki niteliğine göre vergi kesintisi yapılacaktır. Kesilen vergiler, avans kâr payı dağıtımının yapıldığı aya ait muhtasar beyanname ile beyan edilecektir.

Avans kâr payı dağıtımında kurum ortakları açısından elde etme, kurumun yıllık safi kazancının kesinleşip, nakden veya hesaben dağıtıldığı tarihte gerçekleşecektir. Şu kadar ki bu süre ilgili hesap dönemine ilişkin beyannamenin verildiği hesap döneminin sonunu geçemeyecektir.

AVANS KAR PAYI (IV)

Kurumlar vergisi beyannamesinde ya da birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinin bitiminde, zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtımı yapılan kârdan düşük olması halinde, avans kâr payı dağıtmış olan kurumların, dağıtımını yaptıkları kâr payının kazançla karşılanamayan kısmını izleyen hesap döneminde kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar geriye çağırımları gerekmektedir.

Geri çağrılan avans kâr payları üzerinden şirket tarafından kesinti suretiyle ödenmiş olan vergiler, bu işlemin yapıldığı vergilendirme döneminde 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin “3. Gelir ve Kurumlar Vergisi ile İlgili Vergi Hatalarından Kaynaklanan İade İşlemleri” bölümünde yapılan açıklamalara göre mahsup veya iade edilecektir.

HİSSE DEĞİŞİMİ (I)

Yapılan bir işlemin hisse değişimi olarak kabul edilebilmesi için aşağıda belirtilen koşulların yerine getirilmesi gerekmektedir:

- Hisseleri devralan kurumun sermaye şirketi olması,
- Hisseleri devredilen kurumun sermaye şirketi olması,
- Devralan kurumun tam mükellef olması,
- **Devralan kurumun diğer şirketin hisselerini yönetim ve hisse senedi çoğunluğunu elde edecek şekilde devralması,**
- Hisseleri devredilen kurumun ortaklarına devralan kurumun kendi sermayesini temsil eden iştirak hisselerinin verilmesi.

HİSSE DEĞİŞİMİ (II)

Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesine göre gerçekleşen hisse değişimi işlemlerinden doğan kârlar hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecektir.

KİSMİ BÖLÜNME (I)

Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendinde, **tam mükellef bir sermaye şirketinin** (veya sermaye şirketi niteliğindeki yabancı bir kurumun Türkiye'deki işyeri ya da daimi temsilcisinin) bilançosunda yer alan taşınmazlar ile bilançoda yer alan ve en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip olduğu üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçının **mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine** kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak konulması kısmi bölünme olarak kabul edilmiştir.

KİSMİ BÖLÜNME (II)

ÜRETİM VE HİZMET İŞLETMELERİNİN AYNİ SERMAYE OLARAK KONULMASI

Üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunludur.

Söz konusu işletmelerin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli taşınmaz, her türlü tesis, makine ve teçhizat, alet, edevat, taşıtlar, gayrimaddi haklar ile hammadde, mamul, yarı mamul mallar gibi aktif kıymetler ile ilgili pasif kıymetlerin tümünün devredilmesi zorunludur.

Kısmi bölünmede, bölünen kurumdan devralan kuruma zarar intikali öngörülmediğinden, geçmiş yıl zararlarının hiçbir şekilde devredilmesi mümkün değildir.

ÜRETİM VE HİZMET İŞLETMELERİNİN AYNİ SERMAYE OLARAK KONULMASI (I)

Kısmi bölünmeye konu olan iktisadi kıymetlerle birlikte bunlara bağlı borçların da devredilmesi sonucu devre konu iktisadi kıymetlerin kayıtlı değerlerinin sıfır veya negatif olması durumunda, devredilen iktisadi kıymetler defter değerleri üzerinden devredilecek, ancak devredilen iktisadi kıymetler karşılığında alınan iştirak hisselerinin bilançoda iz bedeli ile takip edilmesi gerekecektir.

Diğer taraftan, devre konu net değer negatif olması durumunda ise bu negatif farkın geçici bir hesapta izlenmesi gerekmektedir. İktisadi kıymetler karşılığında alınan ve kayıtlarda iz bedeliyle takip edilecek iştirak hisselerinin, elden çıkartılması halinde ise bu geçici hesap kapatılarak vergilendirilecek kârlar hesabına aktarılacaktır.

ÜRETİM VE HİZMET İŞLETMELERİNİN AYNİ SERMAYE OLARAK KONULMASI (II)

Üretim ve hizmet işletmeleri ile fiziki veya teknik bütünlük arz eden ve bu işletmelerden ayrılması mümkün olmayan binalar, arsa ve araziler de bu işletmelere dahil taşınmazlar olarak kabul edilecektir. Ancak, bir fabrika binasının içinde iki ayrı üretim işletmesi bulunması halinde üretim işletmelerinden birinin devri fabrika binasının da bölünüp devredilmesini gerektirmeyecektir.

ÜRETİM VE HİZMET İŞLETMELERİNİN AYNİ SERMAYE OLARAK KONULMASI (III)

Üretim ve hizmet işletmelerinin belli bir kısmının sermaye şirketlerine ayni sermaye olarak konulması mümkün olmayıp işletme bütünlüğünün korunması gerekmektedir.

KISMİ BÖLÜNME (III)

BÖLÜNMENİN GERÇEKLEŞTİĞİ TARİHE KADAR BÖLÜNEN VARLIKLARIN DEĞERİNDE MEYDANA GELECEK DEĞİŞİKLİKLERİN DURUMU

Şirket organlarınca bölünme kararının alındığı tarih ile bölünmenin Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarih arasında, işletmelerin faaliyetlerini devam ettirmeleri neticesinde, stoklarda meydana gelecek eksilmeler, devralan şirketin kabul etmesi halinde nakit ile tamamlanabilecektir.

Stoklarda fazlalık meydana gelmesi halinde ise bunların devredilebilmesi mümkün olduğu gibi işletmede bırakılması da kısmi bölünmeye engel teşkil etmeyecektir.

KİSMİ BÖLÜNME (IV)

İŞTİRAK HİSSELERİNİN ORTAKLARA VERİLMESİ

Kısmi bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir.

Taşınmaz ve iştirak hisselerinin Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendine göre devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur.

KISMİ BÖLÜNME (V)

Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesine göre gerçekleşen kısmi bölünme işlemlerinden doğan kârlar hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecektir.

Kısmi bölünme işlemlerinde, bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından, bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumlar, devraldıkları varlıkların emsal bedeli ile sınırlı olarak müteselsilen sorumlu olacaklardır.

TAM BÖLÜNME (I)

Tam mükellef bir sermaye şirketinin tasfiyesiz olarak infisah etmek suretiyle bütün mal varlığını, alacaklarını ve borçlarını kayıtlı değerleri üzerinden **mevcut veya yeni kurulacak iki veya daha fazla tam mükellef sermaye şirketine devretmesi** ve karşılığında devreden sermaye şirketinin ortaklarına devralan sermaye şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisseleri verilmesidir.

Bu durumda, bölünen şirketin tüm mal varlığı iki veya daha fazla şirkete geçmekte ve bölünen şirketin ortakları devralan şirketlerin ortaklık paylarını iktisap etmektedir.

Tam bölünme işleminde, aktifi ve pasifi düzenleyici hesaplar, ilgili olduğu aktif veya pasif hesaplara birlikte devrolunacaktır.

TAM BÖLÜNME (II)

Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesi uyarınca yapılacak tam bölünmelerde, münfesi kurumun sadece bölünme tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilecek; bölünmeden doğan kârlar ise hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecektir.

Tam bölünme tarihi, şirket yetkili kurulunun bölünmeye ilişkin kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarihtir.

Bölünme işlemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi, bölünmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde bölünme suretiyle infisah eden (bölünen) kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilecektir.

Beyanname, bölünen kurum ile bu kurumun varlıklarını devralan kurumlar tarafından bölünme tarihi itibarıyla hazırlanacak ve müştereken imzalanarak verilecektir.

TAM BÖLÜNME (III)

Bölünme tarihine kadar olan kazancın vergilendirilebilmesi için bölünme tarihi itibarıyla hesaplanan kazancın bu beyannameye dahil edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu tarihten sonraki işlemlerden doğan kazanç, devralan kurumlara ait olacaktır.

Bölünme işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, bölünen kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlanacak kurumlar vergisi beyannamesi de bölünmeye ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi ile birlikte verilecektir. Söz konusu beyannamenin de bölünen kurum ve bu kurumun varlıklarını devralan kurumlar tarafından müştereken imzalanarak münfesihi kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

TAM BÖLÜNME (IV)

Bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumlar, bölünen kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini, bölünen kurumun bölünme sebebiyle verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde verecekleri bir taahhütname ile taahhüt edeceklerdir.

Mahallin en büyük mal memuru, bu hususta bölünen kurum ile bu kurumun varlıklarını devralan kurumlardan ayrıca teminat isteyebilecektir.

Bölünme beyannamesine, ayrıca bölünme bilançosu ve gelir tablosu, bölünme sözleşmesi ve bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumların yeni sermaye yapısını gösteren Ticaret Sicil Müdürlüğü yazısının birer örneği eklenecektir.

DEVİR (I)

Aşağıdaki şartlar dahilinde gerçekleşen birleşmeler devir hükmündedir:

- Birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye’de bulunması,
- Münfesih kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi.

Devir tarihi, şirket yetkili kurulunun devre ilişkin kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarihtir.

Kurumların yukarıdaki şartlar dahilinde tür değiştirmeleri de devir hükmündedir.

DEVİR (II)

Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesine uygun olarak yapılacak devirlerde, münfesi kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilecek, birleşmeden doğan kârlar ise hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecektir.

Devir tarihi, şirket yetkili kurulunun devre ilişkin kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarihtir.

Devre ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi, birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde münfesi kurumun bağı bulunduğu vergi dairesine verilecektir.

DEVİR (III)

Beyanname, münfesi kurum ile birleşilen kurum tarafından devir tarihi itibarıyla hazırlanacak ve müştereken imzalanacaktır.

Devir tarihine kadar olan kazancın vergilendirilebilmesi için devir tarihi itibarıyla hesaplanan kazancın bu beyannameye dahil edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu tarihten sonraki işlemlerden doğan kazanç, devralan kuruma ait olacaktır.

Devir işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, münfesi kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlanacak kurumlar vergisi beyannamesi de devre ilişkin kurumlar beyannamesi ile birlikte verilecektir. Söz konusu beyannamelerin de münfesi kurum ve birleşen kurum tarafından müştereken imzalanarak münfesi kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

DEVİR (IV)

Birleşilen kurum, münfesi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini münfesi kurumun birleşme sebebiyle verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde vereceği bir taahhütname ile taahhüt edecektir. Mahallin en büyük mal memuru, bu hususta birleşilen kurumdan ayrıca teminat isteyebilecektir. Kurumlar Vergisi Kanununun uygulanmasında, mahallin en büyük mal memuru vergi dairesi başkanlığının bulunduğu illerde vergi dairesi başkanları, diğer illerde ise defterdarlardır.

Verilecek beyannamelerin ekine söz konusu taahhütname ile devre ilişkin bilançonun ve gelir tablosunun bağlanması gerekmektedir.

TASFİYE (I)

Tasfiye dönemi

Her ne sebeple olursa olsun, tasfiye haline giren kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye dönemi geçerli olacaktır.

Tasfiye, kurumun tasfiyeye girmesine ilişkin genel kurul kararının tescil edildiği tarihte başlar ve tasfiye kararının tescil edildiği tarihte sona erer.

Başlangıç tarihinden aynı takvim yılı sonuna kadar olan dönem ile bu dönemden sonraki her takvim yılı ve tasfiyenin sona erdiği dönem için ilgili takvim yılı başından tasfiyenin bitiş tarihine kadar olan dönem bağımsız bir tasfiye dönemi sayılır.

Tasfiyenin aynı takvim yılı içinde sona ermesi halinde tasfiye dönemi, kurumun tasfiye haline girdiği tarihte başlayacak ve tasfiyenin bittiği tarihe kadar devam edecektir.

TASFİYE (II)

Tasfiyenin zararlarla kapanması halinde tasfiye sonucu, önceki tasfiye dönemlerine doğru düzeltilir ve önceki dönemlerde fazla ödenen vergiler mükellefe iade edilir. Nihai tasfiye sonucunda matrah beyan edilmesi halinde önceki tasfiye dönemlerinin düzeltilmesi söz konusu olmaz.

Tasfiye işlemleri sürerken vergi oranında meydana gelecek değişimler söz konusu düzeltme işleminin yapılmasını gerektirmeyecektir. Düzeltme işlemleri ancak son tasfiye döneminin zararlarla sonuçlanması halinde yapılacaktır.

Bir yıldan fazla süren tasfiyelerde tarh zamanaşımı, tasfiyenin sona erdiği dönemi izleyen yıldan başlar.

TASFİYE (III)

Tasfiyeden vazgeçilmesi

Tasfiyeden vazgeçilmesi halinde, kurum hakkında tasfiye hükümleri uygulanmaz. Bu durumda tasfiyeden vazgeçme kararı, bu kararın alındığı tasfiye döneminin başından itibaren geçerli olacak, tasfiyeden vazgeçme kararının alındığı tarihe kadar verilen tasfiye dönemi beyannameleri, normal faaliyet beyannamelerinin yerine geçecektir.

Tasfiyesinden vazgeçilen kurumun geçici vergiyle ilgili yükümlülükleri de tasfiyeden vazgeçilmesine ilişkin kararın alındığı tarihi kapsayan geçici vergilendirme dönemi başından itibaren başlayacaktır.

TASFİYE (IV)

Tasfiye beyannameleri

Tasfiye beyannamesi, tasfiyenin aynı takvim yılı içinde başlayıp sonuçlanması halinde, tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren otuz gün içinde kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilecektir.

Tasfiyeye giriş tarihi ile tasfiyenin sonuçlanma tarihinin farklı takvim yıllarında gerçekleşmesi durumunda, her bir tasfiye dönemine ilişkin tasfiye beyannamesi, tasfiye memuru tarafından tasfiye döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilecektir. Tasfiyenin sona erdiği döneme ilişkin tasfiye beyannamesi ise tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren otuz gün içinde kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilecektir.

TASFİYE (V)

Tasfiye kârı

Tasfiye halindeki kurumların vergi matrahı tasfiye kârıdır. Tasfiye kârı, tasfiye döneminin sonundaki servet değeri ile tasfiye döneminin başındaki servet değeri arasındaki olumlu farktır.

Tasfiye kârı hesaplanırken;

- Ortaklar veya kurum sahiplerine tasfiye esnasında avans olarak veya diğer şekillerde yapılan her türlü ödemeler tasfiyenin sonundaki servet değerine,
- Mevcut sermayeye ilave olarak ortaklar veya sahipleri tarafından yapılan ödemeler ile tasfiye esnasında elde edilen ve vergiden istisna edilmiş olan kazanç ve iratlar da tasfiye döneminin başındaki servet değerine eklenecektir.

TASFİYE (VI)

Servet değeri

Tasfiye döneminin başındaki ve sonundaki servet değeri, kurumun tasfiye dönemi başındaki ve sonundaki bilançosunda görülen öz sermayesidir. Bir yıldan fazla süren tasfiyelerde; izleyen tasfiye dönemlerinin başındaki servet değeri, bir önceki dönemin son bilançosunda görülen servet değeridir.

Aşağıda belirtilenler dışında kalan her çeşit karşılıklar ile dağıtılmamış kazançlar bu sermayeye dahildir:

- Vergi kanunlarına göre ayrılmış olan her türlü amortismanlar ve karşılıklar ile sigorta şirketlerinin teknik karşılıkları,
- Hissedar veya sahip olmayan kimselere dağıtılacak olan kazanç kısmı.

TASFİYE (VII)

Tasfiye memurlarının sorumluluğu

Tasfiye memurları, kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergiler ve diğer itirazlı tarhiyatlar için 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 207 nci maddesine uygun bir karşılık ayırmadan aynı Kanunun 206 ncı maddesinin dördüncü sırasında yazılı alacaklılara ödeme ve ortaklara paylaşırma yapamazlar. Aksi takdirde, bu vergilerin asıl ve zamları ile vergi cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar.

TASFİYE (VIII)

Tasfiye işlemlerinin incelenmesi

Tasfiye işlemlerinin incelenmesi talebini içeren dilekçenin vergi dairesine verilmesinden itibaren en geç üç ay içinde vergi incelemelerine başlanacak, vergi incelemesinin bitmesini takip eden otuz gün içinde de vergi dairesi, söz konusu vergi incelemesinin sonucunu tasfiye memurlarına bildireceklerdir. Buna göre, kurumdan aranan vergilerin sonucu alınıncaya kadar tasfiye memurlarının Kanunun 17 nci maddesine göre varolan sorumlulukları devam edecektir.

Maliye Bakanlığı; mükelleflerin hukuki statülerini, faaliyet gösterdikleri alanları ve tasfiyeye giriş tarihindeki aktif büyüklüklerini dikkate almak suretiyle tasfiye işlemlerine yönelik inceleme yaptırmamaya yetkilidir.

TASFİYE (IX)

Tasfiye halinde, tasfiye edilen kuruma ait beyanname tasfiyenin sona erdiği tarihi takip eden otuz gün içinde kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verileceğinden, bu beyannamelere göre tahakkuk eden vergilerin beyanname verme süresi içinde **ödenmesi** gerekmektedir.

Tasfiye edilen kurumun KVK na göre tahakkuk etmiş olup henüz vadeleri gelmemiş bulunan vergileri de aynı süre içinde ödenecektir.

Öte yandan, tasfiyesi devam eden kurumlarda, müstakil tasfiye dönemlerine ait beyannameler, hesap dönemini takip eden dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar verilecek ve tahakkuk eden vergiler de bu ayın sonuna kadar ödenecektir.

BİRLEŞME (I)

Bir veya daha fazla kurumun diğer bir kurumla birleşmesi durumunda, birleşme sebebiyle infisah eden kurumların birleşme kârı için tasfiye hükümleri geçerli olacaktır. Ancak, birleşmede tasfiye kârı yerine birleşme kârı vergiye matrah olur. Dolayısıyla, birleşme tarihine kadar, birleşen kurumda ortaya çıkan faaliyet kârları ile birlikte değer artışlarının da vergilendirilmesi gerekecektir.

Birleşme kârının hesaplanması sırasında, birleşen kurumların ortaklarına birleşilen kurum tarafından verilen değerlerin, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümlerine göre belirlenmesi gerekeceği tabiidir.

BİRLEŞME (II)

Vergili birleşme olarak da ifade edilebilen bu tür birleşmelerde, tasfiye kârının tespiti hakkındaki hükümler, birleşme kârının tespitinde de geçerlidir. Şu kadar ki; münfesi kurumun veya kurumların, ortaklarına ya da sahiplerine birleşilen kurum tarafından doğrudan doğruya veya dolaylı olarak verilen değerler, kurumun tasfiyesi halinde ortaklara dağıtılan değerler yerine geçecektir.

Birleşilen kurumdaki alınan değerler Vergi Usul Kanununda yazılı esaslara göre değerlendirilecektir.

Ayrıca, tasfiye hükümlerine göre tasfiye memurlarına düşen sorumluluk ve ödevler, birleşme halinde birleşilen kuruma ait olacaktır.

BİRLEŞME (III)

Birleşme halinde, birleşen kurumlara ait beyannameler tasfiyenin sona erdiği tarihi takip eden otuz gün içinde kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verileceğinden, bu beyannamelere göre tahakkuk eden vergilerin beyanname verme süresi içinde **ödenmesi** gerekmektedir.

Birleşen kurumların KVK na göre tahakkuk etmiş olup henüz vadeleri gelmemiş bulunan vergileri de aynı süre içinde ödenecektir.