



Yusuf GÜMÜŞ
- YMM

- Bağımsız Denetçi
- Sürdürülebilirlik Denetçisi
- E. Vergi Müfettişi

MAG Denetim YMM

0535 690 34 66

yusufgumus@magdenetim.com



KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
KANUN NO : 5520
KABUL TARİHİ : 13.06.2006
RESMİ GAZETE SAYISI : 26205
RESMİ GAZETE TARİHİ : 21.06.2006

BİRİNCİ KISIM

MÜKELLEFİYET

MD-1: VERGİNİN KONUSU

MD-2: MÜKELLEFLER

MD-3:TAM VE DAR MÜKELLEFİYET

MD-4: MUAFİYETLER

MD-5:İSTİSNALAR

İKİNCİ KISIM

- MD-6: SAFİ KURUM KAZANCI
- MD-7: KONT. ED. YAB. KUR. KAZ.
- MD-8: İNDİRİLECEK GİDERLER
 - MD-9: ZARAR MAHSUBU
 - MD-10: DİĞER İNDİRİMLER
- MD-11 KABUL EDİLMİYEN İNDİRİMLER
 - MD-12: ÖRTÜLÜ SERMAYE
 - MD-13: TFYÖKD
 - MD-14: BEYAN ESASI
 - MD-15: VERGİ KESİNTİSİ
- MD-16: VER. DÖNEMİ VE TARHİYAT
- MD-17: TASFİYE MD-18: BİRLEŞME MD-19: DEVİR, BÖLÜNME VE HİS. DEĞ
- MD-20: DEV. BÖL. HİS. DEĞ. HAL. VERG.
 - MD-21: ÖDEME SÜRESİ

ÜÇÜNCÜ KISIM

- **DAR MÜKELLEFİYET ESASINDA VERGİNİN TARHI VE ÖDENMESİ**
 - **MD-22: SAFİ KURUM KAZANCI**
 - **MD-23: YAB. ULAŞ. KUR. KUR. KAZ. TES.**
 - **MD-24: BEYAN ESASI**
 - **MD-25: VERG.DÖNEMİ VE BEYAN**
 - **MD-26: ÖZEL BEYAN ZAMANI TAYİN OLUNAN GELİRLER**
 - **MD-27: BEYANN. VERİLME YERİ**
 - **MD-28: TARH. MUHAT. TARH ZAMANI VE YERİ**
 - **MD-29: ÖDEME SÜRESİ**
 - **MD-30: DAR MÜKELLEFİYETTE VERGİ KESİNTİSİ**
 - **MD-31: MUHTASAR BEYANNAME**

DÖRDÜNCÜ KISIM

- **MADDE 32 KURUMLAR VERGİSİ VE GEÇİCİ VERGİ ORANI**
 - **MADDE 32/A İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ**
 - **MADDE 32/B SERMAYE AZALTIMINDA VERGİLEME**
- **MADDE 33 YURT DIŞINDA ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBU**
- **MADDE 34 YURT İÇİNDE KESİLEN VERGİLERİN MAHSUBU**
- **MADDE 35 MUAFİYET, İSTİSNA VE İNDİRİMLERİN SINIRI**

SAFİ KURUM KAZANCININ TESPİTİ

- (1) Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safî kurum kazancı üzerinden hesaplanır.
- (2) Safî kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Ziraî faaliyetle uğraşan kurumların bu faaliyetinden doğan kazançlarının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun 59 uncu maddesinin son fıkra hükmü de dikkate alınır. **(Md.59: Zirai kazancın bilanço esasına göre tespitinde, 56, 57 ve 58 inci maddeler hükmü de gözönünde tutularak, ticari kazancın bu husustaki hükümleri uygulanır.)**
- KVK'nın 1/2. maddesinde, kurum kazancının **gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluştuğu belirtilmiştir.**
- Gelir unsurları ise 193 sayılı GVK'nın 2. maddesinde 7 bent halinde sayılmıştır. Oluşan kazançların niteliğine bakılmaksızın ve toplu olarak **“kurum kazancı”** olarak adlandırılmaktadır.
- GVK'nın 37. 38

- Ticari kazancın Bilanço ve İşletme esasına göre tespit edilmesi sırasında, **Vergi Usul Kanununun değerlemeye** ait hükümleri ile GVK'nın 40. ve 41. Maddeleri hükümlerine uyulur.
- GVK'nın söz konusu hükümlerinden anlaşılacağı üzere, ticari kazancın tespitinde ve safi kurum kazancının tespitinde **“tahakkuk esası”** geçerlidir. Buna göre, bir hasılat unsurunun gelir olarak dikkate alınabilmesi için **tahsil edilmesi şart olmayıp** alacak olarak tahakkuk etmesi yeterlidir. GG AYN
- Vergi Usul Kanunu'nun 177. maddesine göre ***her türlü ticaret şirketleri ile kurumlar vergisine tabi olan diğer tüzel kişiler birinci sınıf tüccar olup bilanço esasına göre defter tutmak zorundadırlar.***

Madde 1 Verginin Konusu

(1) Aşağıda sayılan kurumların kazançları, kurumlar vergisine tâbidir:

a) Sermaye şirketleri.

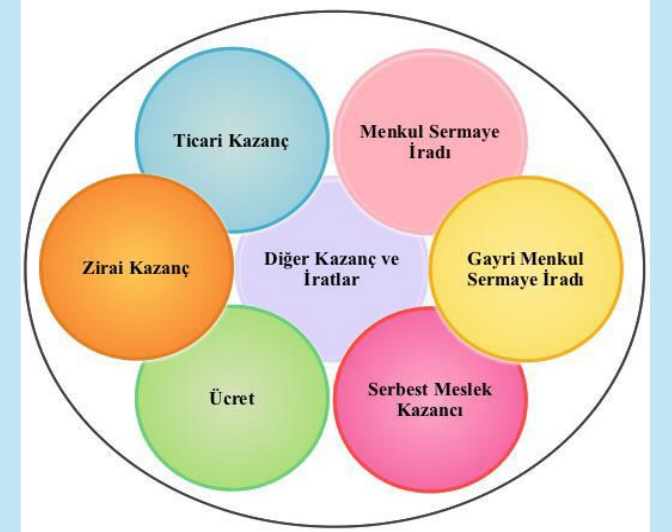
b) Kooperatifler.

c) İktisadî kamu kuruluşları.

ç) Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler.

d) İş ortaklıkları.

(2) Kurum kazancı, **gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur.**



Madde 2 Mükellefler

(a) Sermaye şirketleri:

Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan

Anonim,

Limited

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler

ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar sermaye şirkettir.

Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tâbi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar sermaye şirkettir sayılır.

Anonim, Limited ve Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketler

Anonim ve Limited şirketlerin kazancının TAMAMI kurumlar vergisine tabidir.

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin kurumlar vergisi mükellefiyeti **KOMANDİTER ORTAĞIN HİSSESİNE YÖNELİKTİR.**

Vergiye tabi kurum kazancının komanditer ortakların hissesine isabet eden kısmı kurumlar vergisine, **KOMANDİTE ORTAKLARA isabet eden kısmı bu ortaklarca beyan edilmek suretiyle gelir vergisine tabi tutulacaktır.**

(2) Kooperatifler: Kooperatifler Kanununa veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifleri ifade eder.

(3) İktisadî kamu kuruluşları: Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına **ait veya **bağlı olup**, faaliyetleri **devamlı bulunan** ve birinci ve ikinci fıkralar dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler iktisadî kamu kuruluşudur.**

4) Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler, iktisadî kamu kuruluşu gibi değerlendirilir.

(5) Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler: **Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadî işletmeleridir. Bu Kanunun uygulanmasında **sendikalar dernek; cemaatler ise vakıf sayılır.****

(6) İktisadî kamu kuruluşları ile 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 bunların iktisadî niteliğini değiştirmez.

(7) İş ortaklıkları: Yukarıda yazılı 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. Bunların tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyetlerini etkilemez.

İş ortaklıklarının Unsurları

Kurulacak olan iş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefi sayılabilmesi için en az aşağıdaki unsurları taşıması gerekir.

- Ortaklardan **EN AZ BİRİSİNİN** kurumlar vergisi mükellefi olması,
- Ortaklığın belli bir işi sonuçlandırmak üzere **YAZILI BİR SÖZLEŞMEYLE** kurulması,
- İş ortaklığı **KONUSUNUN BELLİ BİR İŞ OLMASI,**
- Birlikte yapılacak olan işin **BELLİ BİR SÜRE İÇİNDE gerçekleştirilmesinin öngörülmesi,**
- İş ortaklığı ile işveren arasında bir **YÜKLENİM SÖZLEŞMESİNİN** olması,
 - Tarafların, müştereken yüklenilen işin belli bir veya birden fazla bölümünden değil, **TAMAMINDAN işverene karşı sorumlu olmaları,**
- İşin bitiminde **KAZANCIN PAYLAŞILMASI,**
- Birlikte yapılması öngörülen ve müştereken yüklenilen işin bitimi ve Vergi Usul Kanununda belirtilen mükellefiyetle ilgili **ÖDEVLERİN TAMAMININ YERİNE GETİRİLMESİYLE** mükellefiyetin sona ermesi. İş ortaklıkları her türlü iş için kurulabilecektir.

- Mukavelede, ortaklık merkezi belirtilmemiş ise **iş merkezinin bulunduğu yer vergi dairesi**, bağlı olduğu vergi dairesi olacaktır.
- İŞİN BİTİMİ İŞ ORTAKLIĞININ DA **SONA ERDİĞİNİ 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.

İşin Bitiminde Ortaya Çıkan Zararların Durumu

- ❑ Kurumlar, **adi ortaklık** veya **iş ortaklığı şeklinde** ortaklıklar oluşturarak faaliyet gösterebilmektedirler.
- ❑ **Adi ortaklıklar**, kurumlar vergisi mükellefi olmamalarına rağmen **Katma Değer Vergisi** mükellefi olmaları nedeniyle ayrı defter tutar. Ortaklar ise dönem sonlarında ortaya çıkan **kâr veya zararı**, ortaklıktaki **hisseleri oranında paylaşarak kendi hesaplarına dahil etmektedirler.**
- ❑ **İş ortaklıkları ise Kurumlar Vergisi Kanununda ayrı bir kurum olarak değerlendirilmekte ve kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmaktadırlar.**
- ❑ İş ortaklıklarının faaliyetinden doğan kazanç, kurumlar vergisine tabi tutulmakta ve vergi sonrası kazanç ortakların hisselerine göre ortaklara dağıtılmaktadır. **Kurumlar vergisi mükelleflerinin zararlarının, bu mükelleflerin ortaklarınca indirilebilmesi mümkün olmayıp aynı durum kurumlar vergisi mükellefi iş ortaklıklarının zararları için de geçerlidir**

Madde 3 Tam ve Dar Mükellefiyet

(1) Tam mükellefiyet:

Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan **kanunî VEYA iş merkezi Türkiye'de bulunanlar**, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların **tamamı üzerinden vergilendirilirler.**

(2) Dar mükellefiyet:

Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan **kanunî ve iş merkezlerinin HER İKİSİ DE Türkiye'de bulunmayanlar, SADECE TÜRKİYE'DE ELDE ETTİKLERİ kazançları üzerinden vergilendirilirler.**

(3) Dar mükellefiyette kurum kazancı, aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşur:

a) 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun **Türkiye'de İŞ YERİ OLAN VEYA DAİMÎ TEMSİLCİ bulunduran yabancı kurumlar** tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen **ticarî kazançlar** (Bu şartları taşıyabilirler bile kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları malları Türkiye'de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye'de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının ya da her ikisinin Türkiye'de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye'de yapılmasıdır.).

b) Türkiye'de bulunan **ziraî işletmeden** elde edilen kazançlar.

c) Türkiye'de elde edilen **serbest meslek kazançları**.

ç) **Taşınır ve taşınmazlar** ile hakların Türkiye'de **kiralananmasından** elde edilen iratlar.

d) Türkiye'de elde edilen **menkul sermaye iratları**.

e) Türkiye'de elde edilen **diğer kazanç ve iratlar**.

Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı (KVK Md.7)

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 DIŞI İŞTİRAKLERİNİN** kurum kazançları, **dağıtılsın veya dağıtılmasın maddede belirtilen şartların birlikte gerçekleşmesi halinde, Türkiye'de kurumlar vergisine tâbidir:**

- Buna göre, yurt dışındaki bir kurumun kontrol edilen yabancı kurum sayılabilmesi için;
 - Sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az %50'sinin,
 - Doğrudan veya dolaylı olarak,
 - Ayrı ayrı ya da birlikte,tam mükellef gerçek kişi veya kurumlara ait olması gerekmektedir.

Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı (KVK Md.7)

- Yurt dışı iştirakin kontrol edilen yabancı kurum olup olmadığının tespitinde, kontrol oranı olarak ilgili hesap dönemi içinde **HERHANGİ BİR TARİHTE SAHİP OLUNAN EN YÜKSEK ORAN DİKKATE ALINACAKTIR.**
- **MUVAZAA** olmaksızın elden çıkartılmış olması halinde, ilgili yurt dışı iştirak hakkında bu madde hükümleri uygulanmayacaktır. Ancak payı azalmışsa hesaplamada ilk pay oranı, **kar dağıtımında ise kalan pay oranı dikkate alınır.**

Vergilendirme İçin Belirlenen Şartlar

1. İştirakin **toplam gayrisafi hasılatının % 25 veya fazlasının** faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen **ticarî, ziraî veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması.**

$$\frac{\text{Pasif Nitelikli Gelirler}}{\text{Toplam Gayri Safi Hasılat}} \geq \%25$$

2. Yurt dışındaki iştirakin ticarî bilânço kârı üzerinden **% 10'dan az** oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü tasıması.

$$\text{Vergi Yükü} = \frac{\text{Top. Vergi}}{\text{Dağıtılabilir Kar + Toplam Vergi}} < \%10$$

3. Yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının **100.000 TL karşılığı** yabancı parayı geçmesi.

- **Yukarıda yer alan şartların birlikte gerçekleşmesi gerekir. Aksi takdirde, söz konusu kazançlar dağıtılmadığı sürece kurumlar vergisine tabi olmayacaktır.**

1) Ticari Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İçin Yapılan Genel Giderler

Giderlerin;

- *Kazancın elde **edilmesi ve idamesi** açısından bir **illiyetin bulunması**,
- *Giderlerin kazancın **elde edilmesine yönelik olması**,
- *Harcamaların yapıldığı geliri doğuran olayın vergiye tabi bulunması
- *Yapılan gider karşılığında gayri maddi bir kıymet iktisap edilmemiş olması
- ***Maliyete girecek giderlerden olmaması gerekir.**

BİNEK OTOMOBİL GİDERLERİ

(05.12.2019 Tarihli 7194 Sayılı Kanun 01.01.2020 Tarihinden İtibaren Uygulanmaya Başlanmıştır.)

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin **kiralınması** ve **işletilmesi** olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobiller hariç olmak üzere;

GVK Md.40'a Göre Binek Otomobil Giderlerinin İndirim Konusu Yapılması

Kira Gideri GVK Md.40/1

Kiralanan **her bir araç için ayrı ayrı** 2025 takvim yılı için aylık 37.000,00 TL'yi aşmaması kaydıyla ödenen kira giderleri ticari ve mesleki kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilir.

İktisabında ödenen ÖTV ve KDV Tutarları GVK Md.40/1

Binek otomobillerin iktisabına ilişkin ödenen ÖTV ve KDV toplamının 2025 takvim yılı en fazla 990.000,00 TL'ye kadarlık kısmı ticari ve mesleki kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilir.

Kullanım Giderleri (Yakıt, Tamir-Bakım, Sigorta, Kasko vb.) GVK Md.40/5

Binek otomobil kullanım giderlerinin en fazla %70'i ticari ve mesleki kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilir.

Amortisman Gideri GVK Md.40/7

ÖTV ve KDV hariç ilk iktisap bedeli 2025 takvim yılı için en fazla 1.100.000,00 TL'lik kısım üzerinden ayrılan amortisman tutarı ticari ve mesleki kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilir.

ÖTV ve KDV'nin maliyet bedeline eklendiği durumda ve binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği durumda ise 2025 takvim yılı için en fazla 2.100.000,00 TL'lik kısım üzerinden ayrılan amortisman tutarı ticari ve mesleki kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilir.

(311 No.lu G.V Tebliğde Yer Alan Durumlara İlişkin Örnek)

- Gayrimenkul kiralama faaliyetiyle işgal eden kurumlar vergisi mükellefi (ELM) Ltd. Şti. tarafından **26/3/2021** tarihinde aylık 8.000 TL bedel karşılığında bir adet binek otomobil kiralanmıştır. Kiralama konusu **binek otomobile ait katma değer vergisinin o yıl için kurumlar vergisi yönünden kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen tutara tekabül eden kısmı ((8.000 TL - 6.000 TL = 2.000) * 0,18 = 360 TL)** **Katma Değer Vergisi Kanunu uyarınca hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyecektir.** Aynı binek otomobilin kiralanmasına ilişkin 2021 yılı için belirlenmiş aylık azami tutar olan 6.000 TL mükellef tarafından kazancın tespitinde gider olarak dikkate alındığından, hesaplanan **katma değer vergisinden indirilemeyen 360 TL, kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.**

2) Hizmetli ve İşçilerin İş Yerinde veya İş Yerinin Müştemilatında İaşe ve İbate Giderleri, Tedavi ve İlaç Giderleri, Sigorta Primleri ve Emekli Aidatı, 27. Maddede Yazılı Giyim Giderleri

Bu giderler sosyal güvenlik **primi ve emeklilik aidatları**; kanunla kurulan sigorta şirketleri ve emekli sandıklarına **işveren payı** olarak ödenen tutarlardır. **Özel sigortalar için yapılan ödemeler bu kapsamda değildir.**

*Sosyal güvenlik primlerinin gider yazılabilmesi için SGK'ya fiilen ödenmiş olması gerekir. (5510 sayılı SGK Kanunu) Sosyal güvenlik primleri bu nedenle, dönemine ve ait olduğu yıla bakılmaksızın, fiilen ödendiği tarihte gider yazılır. (Ancak, bir aya ait sigorta primleri ertesi ayın sonuna kadar ödenebileceğinden, **ARALIK** ayına ait olan sigorta primlerinin ertesi yılın Ocak ayı içinde ödenmesi durumunda bu primler Aralık ayının gideri olarak dikkate alınabilecektir.)*

Hizmet erbabına işin icabına uygun olarak verilen ve bunların işten ayrılması halinde geri alınan demirbaş niteliğindeki giyim eşyası, bu kapsamdadır. Ancak, hizmet erbabına özel yaşamında kullanılması için verilen giyim eşyası, ayın şeklindeki ücret olarak değerlendirilir.

3) İşle ilgili Olmak Şartıyla, Mukavelenameye; İlama veya Kanun Emrine İstinaden Ödenen Zarar, Ziyân ve Tazminatlar

Söz konusu zarar, ziyân ve tazminatların gider olarak dikkate alınabilmesi için;

-İŞLE İLGİLİ OLMASI,

-KANUN HÜKMÜNE VEYA SÖZLEŞMEYE VEYA İLAMA BAĞLI OLMASI

-ÖDENMİŞ OLMASI ŞARTTIR.

4) İşle ilgili ve Yapılan İşin Ehemmiyeti ve Genişliği ile Mütenasip Seyahat ve İkamet Giderleri

Söz konusu giderler;

-İşle ilgili,

-İşin ehemmiyeti ve genişliği ile orantılı,

-Seyahat maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı olarak indirilebilir.

Ancak turistik mahiyetteki **gezi harcamaları** ile eşle çıkılan iş seyahatlerinde yapılan harcamaların eşe isabet eden kısmı gider olarak dikkate alınmaz.

(6) Aynı Vergi Resim ve Harçlar

Doğrudan mal üzerinden alınan ve vergi yükümlüsünün kişisel durumunun dikkate alınmadığı vergilerdir.

İşletme ile ilgili olmak şartı ile ödenen bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir. Buna göre;

- İşletme ile ilgili olan,
- Maddede sayılanlarla aynı mahiyette olan vergiler (banka ve sigorta vergileri, emlak vergileri, işletme ile ilgili olan taşıt vergileri) gider olarak kabul edilebilmektedir.

***MTVK Md.14** I sayılı listede (otomobil, arazi aracı vb.) ve IV sayılı listede (uçak, helikopter) yer alan taşıtların MTV' si, işletmenin faaliyet konusu bu araçların **kiralınması** değilse **GİDER YAZILAMAZ**. II sayılı listedekilerin (minibüs, panelvan, otobüs, kamyonet, kamyon vb.) MTV' si **GİDER YAZILABİLİR**.

***Gider Vergileri Kanununun 39. maddesine göre; özel iletişim vergisi (ÖİV) gider YAZILAMAZ.**

(7) VUK Hükümlerine Göre Ayrılan Amortismanlar

(8) İşverenlerce, Sendikalar Kanunu Hükümlerine göre Sendikalara Ödenen Aidatlar

(9) İşverenler Tarafından Ücretliler Adına Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları

Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesinin birinci fıkrasının (9) numaralı bendinde yer alan hüküm,

***İşverenler tarafından,**

***ÜCRETLİLER ADINA,**

***Bireysel emeklilik sistemine (BES) ödenen katkı paylarının, ücretle ilişkilendirilmeksizin, ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilmesine imkan tanınmaktadır.**

Bu kapsamda indirim konusu yapılabilecek tutarın toplamı, **ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15'ini VE yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını** aşamayacaktır.

Gerek işverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları, gerekse Gelir Vergisi Kanununun 63. maddesinin 1. fıkrasının (3) numaralı bendi kapsamında indirim konusu yapılacak şahıs sigortaları prim ödemelerinin **toplam tutarı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak ASGARİ ÜCRETİN yıllık tutarını da aşamayacaktır.**

85 no.lu Gelir Vergisi Sirkülerine göre; Hem işveren tarafından bireysel emeklilik sistemine katkı payı ödenmesi **hem de ücretli** tarafından **şahıs sigortalarına prim ödemesinin bulunması** ve bunların toplam tutarının yukarıda belirtilen sınırı aşması halinde, indirimin öncelikli olarak ücret matrahının tespitinde mi yoksa ticari kazancın tespitinde mi yapılacağı konusu taraflarca, mükerrer indirime izin verilmeksizin, **serbestçe belirlenebilecektir.**

10) Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Yapılan Gıda, Temizlik, Yiyecek ve Yakacak Maddeleri Bağışı

Gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin bağışının **dernek veya vakfa** yapılmış olması gerekmektedir.

Bağışı kabul edecek dernek veya vakfın tüzüğünde veya senedinde ihtiyacı bulunanlara gıda yardımı yapabilmesine ilişkin hükümlerin bulunması gerekmektedir.

Bağışlanan mala ilişkin bilgileri eksiksiz olarak içerecek fatura, bağış yapılan **dernek veya **vakıf adına** düzenlenecektir.**

(İlgili bent 251 no.lu GVK Tebliğinde ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Ft snr, şart,bir yn,)

KV KANUNUNDA YER ALAN İNDİRİLECEK GİDERLER (KVK MD. 8)

TİCARÎ KAZANÇ GİBİ hesaplanan kurum kazancının tespitinde, mükellefler aşağıdaki **giderleri DE ayrıca hasılatтан indirebilirler:**

a) Menkul kıymet ihraç giderleri.

b) Kuruluş ve örgütlenme giderleri.

c) Genel kurul toplantıları için yapılan giderler ile birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye giderleri.

ç) Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortağın kâr payı.

d) Katılım bankalarının katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları.

e) Sigorta ve reasürans şirketlerinde bilânço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait olup, maddede belirtilen teknik karşılıklar;

Ticari kazancın tespitinde indirimi kabul edilen giderler, GVK'nın 40. maddesinde 10 bent halinde sayılmış olup, safi kurum kazancının tespitinde KVK 8. maddesinin yanında GVK 40. maddesi de dikkate alınacaktır.

1**Menkul Kıymet İhraç Giderleri (8/1-a)**

İhraç edilen menkul kıymetlere ilişkin tüm giderler hasılatтан indirilebilecektir.

Bu giderler arasında; senetlerin,

1- Kağıt ve basım giderlerini,

2- Mahkeme, noter ve diğer tasdik ve tescil giderlerini,

3- Damga vergisini ve ihraç dolayısıyla ödenen sair harç ve resimleri,

4- İhraç dolayısıyla bankalara verilen komisyonları,

5- Hisse ve tahvil senetlerinin borsaya kaydı için yapılan giderler

2**Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri (8/1-b)**

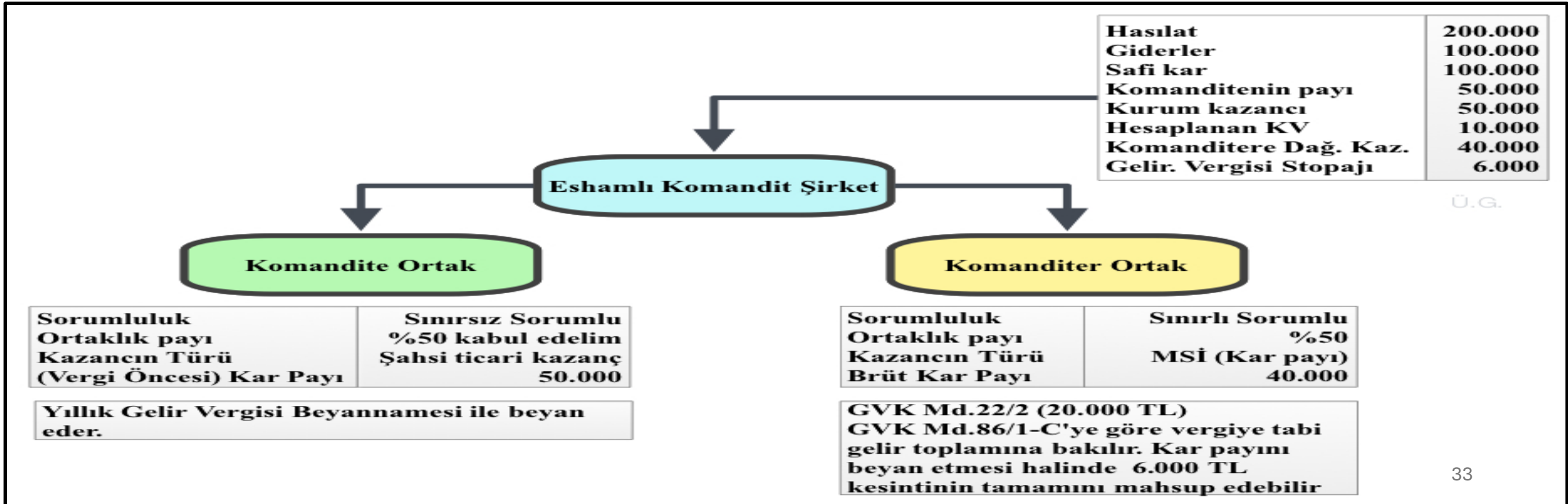
Kurumların kuruluşları sırasında yapılan; ana sözleşmenin hazırlanması, kuruluş genel kurul toplantılarının yapılması, **tanıtma ve reklam gibi kuruluş ve örgütlenmeye ilişkin bir takım giderlerin kurum kazancından indirilebilmesi mümkündür.** VUK'un 282. maddesi uyarınca kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirilmesi veya KVK 8/1-b maddesi uyarınca doğrudan gider yazılması ihtiyaridir. **VUK Madde 326 – Kurumların aktifleştirdikleri ilk tesis ve taazzuv giderleri ile peştemallıklar mukayyet değerleri üzerinden eşit miktarlarda ve beş yıl içinde itfa olunur.**

Genel Kurul Toplantıları İçin Yapılan Giderler İle Birleşme, Devir, Bölünme, Fesih ve Tasfiye Giderleri (8/1-c)

- Genel kurul toplantıları için kurum tarafından yapılacak giderler; ilan ve posta giderleri, toplantı salonu kira bedeli ve benzeri giderlerden oluşur.
- Genel kurul üyelerinin genel kurula katılmak için yaptıkları giderler, kurumlarca karşılanırsa dahi gider kaydedilemez. Çünkü bu tür giderler genel kurul yapan kuruma ait giderler olmayıp, ORTAKLARIN KURUMA KOYDUKLARI SERMAYELERİNİN İDARESİ İLE İLGİLİ GİDERLERDİR.
- 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.
- Ayrıca birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye aşamalarında yapılan giderler de kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde kurumlar vergisi matrahı, şirket kazancından komanditer ortaklara düşen paydan ibarettir.

Komandite ortakların şirket kârından aldıkları pay, GVK'nın **37. maddesi hükmü uyarınca şahsi ticari kazanç hükmündedir ve gelir vergisine tabidir. Bu SEBEPLE,** söz konusu payın şirket bünyesinde kurumlar vergisine tabi tutulmaması için **komandite ortağın kâr hissesi gider olarak hasılatтан indirilebilecektir.**



Kabul Edilmeyen İndirimler-KKEG (KVK Md. 11)

- **KVK'nın “Kabul edilmeyen indirimler” başlıklı 11. maddesinde, kurumlar vergisi matrahının hesaplanması sırasında matrahtan indirilmesine izin verilmeyen giderler sıralanmıştır.**
- **GVK'da düzenlenmiş olan indirilemeyecek giderlerden kurumlar ile ilgili olanlara KVK 11. maddesinde ayrıca yer verilmiştir. Bununla beraber, GVK'nın 41. maddesinin son fıkrasında, eshamlı komandit şirketlerin komandite ortaklarının teşebbüs sahibi sayılacakları belirtilmiş ve böylelikle maddede düzenlenen indirilemeyecek giderlerden bazılarının eshamlı komandit şirketler açısından uygulanabilmesi sağlanmıştır.**
- **GVK'nın 41. maddesinde yer alan giderler kurumlar vergisi mükellefleri arasında işlerliğini, sadece eshamlı komandit şirketlerde komandite ortakların kendileri ile aile fertlerine yapılacak ödemelerin kurum hasılatından indirilememesinde göstermektedir.**
- **Kurumlar vergisi mükelleflerinin matrahtan indiremeyecekleri harcamalarla ilgili olarak diğer kanunlarda da hükümler bulunmaktadır.**

Kabul Edilmeyen İndirimler-KKEG (KVK Md. 11)

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesine göre aşağıda sıralanan giderlerin, kurumlar vergisi matrahının tespiti sırasında indirilmesine izin verilmemektedir.

- **Öz sermaye üzerinden** ödenen veya hesaplanan faizler, ✘
- **Örtülü sermaye üzerinden** ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler, ✘
- **Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar,** ✘
- Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler,
- **Hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları ile vergi cezaları ve gecikme zamları,** ✘
- **Menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında ihracından doğan zararlar,**
- **İşletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayan deniz ve hava taşıtlarına ilişkin giderler ve amortismanlar,** ✘
- **Kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan tazminat giderleri,** ✘
- Basın yoluyla işlenen fiillerden dolayı ödenen tazminatlar, ✘
- **Alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklâm giderleri.**
- **FGK** ✘

Kabul Edilmeyen İndirimler-KKEG (KVK Md. 11)

1 Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler (11/1-a)

- Kurumun ortak veya sahiplerinin, **işletmeye koydukları sermayenin KÂR PAYI HARİCİNDE NEMALANDIRILMASININ mümkün olmaması esasına dayanmaktadır.** Her ne şekilde olursa olsun, sermaye üzerine faiz hesaplanıp tahakkuk ettirildiğinde veya ödendiğinde söz konusu faizlerin gider olarak hasılattan indirilmesi mümkün değildir.
- 6102 Sayılı TTK 510. maddesine göre, şirketlerin ortaklarına ödediği hazırlık dönemi faizleri bu kapsamda değerlendirilmelidir.

2

Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler (11/1-b)

- KVK'nın 12. maddesinde **Örtülü Sermaye uygulaması düzenlenmiştir.** Bu düzenleme kapsamında ödemelerin mahiyeti faiz, kur farkı vd. giderler olmaktan çıkmakta ve vergi kanunları uygulaması bakımından dağıtılan kar payı sayılmaktadır.

Kabul Edilmeyen İndirimler-KKEG (KVK Md. 11)

3 Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar(11/1-c)

- KVK'nın 13. maddesinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını uygulaması düzenlenmiştir. **Bu düzenleme kapsamında işletmelerin gider olarak dikkate aldığı işlemlerin gider mahiyeti değişmekte ve vergi kanunları uygulaması bakımından dağıtılan kar payı sayılmaktadır.**

4 Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler (11/1-ç)

- Türk Ticaret Kanununa, kurumların kuruluş kanunlarına, tüzüklerine, ana statülerine veya sözleşmelerine göre safi kazançtan ayırdıkları **tüm yedek akçeler** ile 5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre ayrılan **genel karşılıkların** indirimi mümkün bulunmamaktadır. Öte yandan, 5411 sayılı Kanuna göre ayrılan **özel karşılıklar**, kurum kazancının tespitinde indirilecek gider olarak dikkate alınabilecektir.
- 7061 s.k. ile 6361 s.k. 16. maddesine eklenen fıkra ile finansal kiralama ve finansman şirketleri tarafından 1/1/2019 tarihinden itibaren ayrılan **özel karşılıkların tamamının** ayrıldıkları yılda kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edileceği hüküm altına alınmıştır. 1/1/2019 öncesi KKEG olur.

Kabul Edilmeyen İndirimler-KKEG (KVK Md. 11)

5

Hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları ile vergi cezaları ve gecikme zamları (11/1-d)

-Kurumlar Vergisi Kanununa göre **hesaplanan kurumlar** vergisi

-Her türlü **PARA CEZALARI, VERGİ CEZALARI,**

-6183 sayılı Kanun hükümlerine göre **ÖDENEN CEZALAR, GECİKME ZAMLARI VE FAİZLERİ**

-213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre ödenen **GECİKME FAİZİ İLE PİŞMANLIK ZAMMININ** kurum kazancından indirimi kabul edilmemektedir.

- 6183 sayılı AATUH Kanun hükümlerine göre tecil edilen vergilere ilişkin **tecil faizleri** **de** bu kapsamda olup kurum kazancından gider olarak **indirilmesi mümkün değildir.**

6

Menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında ihracından doğan zararlar (11/1-e)

Kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak kaydıyla, menkul kıymetlerin **itibari değerlerinin altında ihracından** doğan zararlar ile bu menkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınamaz.

Kabul Edilmeyen İndirimler-KKEG (KVK Md. 11)

6 Menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında ihracından doğan zararlar(11/1-e)

- T.C. Merkez Bankası'nın 28.1.1985 gün ve 18972 sayılı R.G.de yayımlanan **kararı:** Günlük satış fiyatı tespit edilmeden satışa arz edilen tahviller nominal değerlerinin en çok %5 noksanı ile satılabilirler. Buna göre nominal değerlerinin % 5'ine kadar olan tahvil ihraç zararları KVK. 11/1-e maddesi hükmü gereğince gider yazılabilecektir. % 5'i aşan tahvil ihraç zararları ise KVK. 11/1-e mad. göre KKEG olmaktadır.

7 İşletmenin Esas Faaliyet Konusu İle İlgili Olmayan Deniz Ve Hava Taşıtlarına İlişkin Giderler Ve Amortismanlar (11/1-f)

- Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan bazı motorlu deniz taşıtları (yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları) ile uçak, helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanlarının indirimi mümkün değildir.
- İşletmenin esas faaliyet konusu, kurumun ana sözleşmesine göre değil, fiilen yapılan faaliyete göre tespit edilmelidir.

Kabul Edilmeyen İndirimler-KKEG (KVK Md. 11)

7

İşletmenin Esas Faaliyet Konusu İle İlgili Olmayan Deniz Ve Hava Taşıtlarına İlişkin Giderler Ve Amortismanlar (11/1-f)

- **180 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde, şirket SÖZLEŞMESİNDE turizm faaliyeti sayılmış olsa bile fiilen bu faaliyeti yürütmeyen bir kurumun aktifinde kayıtlı yata ilişkin giderleri ve amortismanları kanunen kabul edilen gider olarak dikkate alamayacağı belirtilmiştir. Ayrıca, söz konusu yatın **DEVAMLILIK ARZ ETMEYECEK** şekilde turistlerin gezdirilmesinde kullanılması durumunda bile, giderlerin ve amortismanların kurum kazancının tespitinde dikkate alınamayacağı aynı tebliğde belirtilmiştir.**

8

Kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan tazminat giderleri (11/1-g)

- **Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi tazminat giderleri indirim olarak dikkate alınmaz.**
- Kanun maddesinde yer alan **“suç”** kavramından aynı zamanda **“kusur”**un da anlaşılması gerektiği ilgili maddenin gerekçesinden anlaşılmaktadır. **Suç veya kusura atfedilmeyen tazminatlar gider yazılabilecektir.**

Kabul Edilmeyen İndirimler-KKEG (KVK Md. 11)

9

Basın yoluyla işlenen fiillerden dolayı ödenen tazminatlar (11/1-h)

- Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğan maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderlerinin gider olarak indirimi kabul edilmeyecektir.

10

Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderleri (11/1-ı)

- Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerinin tanıtımına yönelik bu tür reklam harcamalarının da kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.
- 5727 sayılı Tütün Mamullerinin Zararlarının Önlenmesine Dair Kanun
- Danıştay 4. D. 22.09.2008 tarih ve 2008/3758 Esas No.lu kararı
- Danıştay VDDK 28 Eylül 2011 tarihli ve 2011/296 Esas No.'lu kararı

11

Yabancı Kaynakların Özkaynağı Aşan Kısımına İlişkin Finansman Giderleri (11/1-i)

1 Seri No'lu KVK Genel Tebliği Uyarınca KKEG

1) KURUMLARIN YÖNETİM KURULU BAŞKAN VE ÜYELERİNE VERİLEN TEMETTÜ İKRAMİYELERİ (1 Seri Nolu KVK Genel Tebliği)

GVK'nın 75. maddesi uyarınca, İDARE MECLİSİ BAŞKAN VE ÜYELERİNE ödenen kâr payları menkul sermaye iradı sayılmıştır. **Bu itibarla, söz konusu ödemelerin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.** Kurum personeline ödenen temettü ikramiyeleri GVK'nın 61. maddesine **göre ücret sayıldığından** bu ödemeler kurum kazancının tespitinde ücret gideri olarak dikkate alınmaya devam edilecektir.

2) KANUNEN YASAKLANMIŞ FİLLER NEDENİYLE KATLANILAN GİDERLER (1 Seri Nolu KVK Genel Tebliği)

Kanunen yasaklanmış fiiller nedeniyle katlanılan giderler ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili giderler niteliğinde olmadığından, bu giderlerin gelir ve kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir. Örneğin, rüşvet verme fiili TCK 252. maddesinde suç olarak tanımlandığından, rüşvet ve rüşvet ile ilgili her türlü gider, vergiye tabi ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmayacaktır.

3) 1 sıra numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

İhtiyatlılık ve dönemsellik ilkeleri gereği ayrılan kıdem tazminatı karşılık giderlerinin kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir. Gerçekleşen ve kesin olarak tutarı saptanan **kıdem tazminatı giderlerinin ise kurum kazancından indirilebileceği tabiidir.**

Diğer Kanunlar Yeralan Kabul Edilmeyen Gider ve İndirimler

1) **3065 sayılı KDV Kanunu**

KDV Kanunu'nun 58. maddesine göre, KDVK'nın 30/1-d. maddesinde yer alan, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla **ödenen katma değer vergisinin ise kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilmeyecektir.**

2) **3317 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu "Motorlu Taşıtlar Vergisi"**

MTV Kanunu'nun 14. maddesinde; ticari maksatla kullanılan **uçak ve helikopter ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç olmak üzere**, kanunun I ve IV sayılı tarifelerinde yer alan taşıtlardan alınan motorlu taşıtlar vergisi ve *cezalar ile gecikme zamlarının, Gelir ve Kurumlar Vergileri matrahının tespitinde gider olarak kabul edilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.* II sayılı tarifede minibüs, panelvan ve motorlu karavanlar, kamyon, kamyonet, çekici ve benzeri kara taşıtları yer almaktadır. Bu taşıtlar dışındaki taşıtlar için ödenen MTV gider kabul edilmeyecektir. **Ancak, ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopter ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar için ödedikleri MTV'yi gider olarak dikkate alabilmeleri mümkündür.**

3) **5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu**

5510 sayılı Kanunu'nun "Primlerin ödenmesi" başlıklı **88. maddesine** göre; Kuruma fiilen **ödenmeyen prim tutarlarının**, gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılması mümkün değildir. Söz konusu primler ilgili oldukları dönemde değil, **ödendiği dönemde gider olarak dikkate alınacaktır.** Ancak, **ARALIK** ayına ait primlerin kanuni süresi olan izleyen yılın Ocak ayı içinde ödenmesi durumunda **ilgili oldukları dönemde gider olarak kabul edilecektir.**

4) **6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun "Özel iletişim vergisi"**

6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun "Özel iletişim vergisi" başlıklı **39. maddesinde "Bu vergi,... gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider kaydedilemez ve hiçbir vergiden mahsup edilmez."** hükmü gereğince vergi matrahlarının tespitinde gider olarak dikkate alamayacakları gibi; hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup etmeleri de mümkün değildir.

5) **5602 Sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanun " Şans Oyunları Vergisi "**

5602 sayılı Kanun'un "Şans Oyunları Vergisi" başlıklı 6/7. maddesine göre; **sans oyunları vergisi, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider olarak kabul edilmez ve hiçbir vergiden mahsup edilemez.**

İSTİSNALAR

5520 Sayılı KVK 5. Maddesindeki İstisnalar

1. **(KVK Md.5/1-a) Yurtiçi İştirak Kazancı İstisnası,**
2. *(KVK Md.5/1-b) Yurtdışı İştirak Kazancı İstisnası,*
3. **(KVK Md.5/1-c) Yurtdışı İştirak Satış Kazancı İstisnası,**
4. *(KVK Md.5/1-ç) Emisyon Primi İstisnası,*
5. **(KVK. Md.5/1-d) Yatırım Fonlarına İlişkin İstisnalar,**
6. *(KVK. Md.5/1-e) Taşınmaz, İştirak Hisseleri, Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri, Rüçhan Hakları Satış Kazancı İstisnası,*
7. **(KVK Md.5/1-f) KVK (5/1-e)'de sayılan iktisadi kıymetlerin Bankalara, Finansal Kiralama, Finansman Şirketlerine, TSMF'ye borçlu veya kefil kurum tarafından devri ile bu kurumların bu şekilde devraldıkları iktisadi kıymetleri Satış Kazancı İstisnası,**
8. *KVK Md.5/1-g) Yurtdışı İşyeri ve Daimi Temsilci Kazancı İstisnası (Yurtdışı Şube Kazancı),*
9. **KVK Md.5/1-h) Yurtdışı inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetlerden sağlanan Kazanç İstisnası**
10. *KVK Md.5/1-ı) Eğitim kurumları, kreş, gündüz bakımevi, rehabilitasyon merkezleri kazanç İstisnası,*
11. **KVK Md.5/1-i) Risturn İstisnası,**
12. *KVK Md.5/1-j) Sat-Kirala-Geri Al işlemlerinden doğan kazançlarda istisna,*
13. **KVK Md.5/1-k) Kira Sertifikası ihracı amacıyla her türlü varlık ve hakların satışından doğan kazançlarda istisna,**

İSTİSNALAR

5520 Sayılı KVK Diğer Maddelerindeki İstisnalar

1. (KVK Mad.5/A/) Yabancı Fon Kazançlarının Vergilendirilmesinde Yönetici Şirketlere İlişkin İstisna,
2. (KVK Md.5/B) Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna

Diğer Kanunlarda Yer Alan İstisnalar

1. Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlara İlişkin İstisna
2. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Yer Alan İstisna
3. Serbest Bölgelerde Uygulanan Kurumlar Vergisi İstisnası

İSTİSNALAR

İştirak Kazancı İstisnaları

Yurtiçi İştirak Kazancı İstisnası (KVK Md.5/1-a)

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 ve katılma paylarının fona iadesinden doğan gelirler ile bu fonların katılma paylarının 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 279 uncu maddesi kapsamında değerlendirilmesinden kaynaklanan değer artış kazançları**,

Diğer yatırım fonu katılma payları ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen, **(d) bendindeki istisnadan yararlanamayan fon ve ortaklıklardan elde edilenler hariç**, kâr payları bu istisnadan yararlanamaz.

□ Bu maddedeki düzenleme, yalnızca tam mükellefiyete tabi kurumların sermayelerine iştirak edilmesi

□ Kâr payını alan kurumun tam veya dar mükellefiyete tabi olmasının istisnanın uygulanmasında bir önemi bulunmamaktadır.

□ MÜKERRER vergilemenin önlenmesi amaçlanmaktadır.

□ Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (3) numaralı bendinde, idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kâr payları menkul sermaye iradı sayılmıştır. Kurumların başka bir kuruma iştirak etmeleri nedeniyle bu kurumun yönetim kurulunda bulunan temsilcileri vasıtasıyla elde etmiş oldukları kâr payları da iştirak kazancı istisnasından yararlanabilecektir.

28/7/2024 tarihli ve 7524 sayılı Kanununun 32 nci maddesiyle yapılan değişlikle **1/1/2025** tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddenin birinci fıkrasının (d) bendinde düzenlenen fon ve ortaklıkların (emeklilik fonları hariç) bentte öngörülen kazanç istisnasından yararlanabilmeleri için, **taşınmaz gelirlerinin %50'sini dağıtmaları şartı getirilmiştir.**

Dolayısıyla, kar dağıtım şartını sağlayan ve söz konusu istisnadan faydalanan bu fon ve ortaklıklardan elde edilen kar payları iştirak kazancı istisnasına konu edilemeyecektir. Kar dağıtım şartını sağlayamayan ve söz konusu istisnadan faydalanamayan fon ve ortaklıklardan elde edilen kar payları ise iştirak kazancı istisnasına konu edilebilecektir.

İştirak Kazançları İstisnasının Beyannamede Gösterilmesi (KVK Md.5/1-a)

İştirak kazançları istisnasının, kurumlar vergisi beyannamesinin **“Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler”** tablosunda yer alan **“İştirak Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-a)”** satırına yazılması suretiyle beyan edilmesi gerekmektedir.

Örnek : (A) Kurumunun 2025 hesap dönemi verileri aşağıdaki gibidir:

Ticari Bilanço Kârı : 10.000.000 TL

K.K.E.G. : 2.000.000 TL

İştirak Kazancı : 2.500.000 TL

Geçmiş Yıl Zararı : 3.000.000 TL

Buna göre Kurumun 2025 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesini düzenleyiniz.

Kar Dağıtımında Tevkifat Uygulaması

| Kimden | Kime | Vergilendirme Dayanağı | Açıklama |
|-----------------------|---|------------------------|--|
| Tam mükellef kurumdan | Tam mükellef gerçek kişilere Gelir vergisi mükellefi olmayanlara ve gelir vergisinden muaf olanlara | GVK Md. 94/6-b-i | 31.12.2002 tarihinden önceki kazançlar için GVK Geçici Madde 62 dikkate alınmalı |
| Tam mükellef kurumdan | Dar mükellef gerçek kişilere Gelir vergisinden muaf olan dar mükelleflere | GVK Md. 94/6-b-ii | 31.12.2002 tarihinden önceki kazançlar için GVK Geçici Madde 62 dikkate alınmalı |
| Tam mükellef kurumdan | Vergiden muaf olan kurumlara | KVK Md.15/2 | Bu mükellefler GVK Md. 94/6-b-i'de de sayılmakta KVK Geçici Md. 1 göre öncelik KVK Md. 15/2' nin |
| Tam mükellef kurumdan | Dar mükellef kurumlara(Türkiye'de İşyeri ve daimi temsilcisi aracılığıyla kar payı elde edenler hariç) Kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere | KVK Md. 30/3 | Bu mükellefler GVK Md. 94/6-b-i'de de sayılmakta KVK Geçici Md. 1 göre öncelik KVK Md. 30/3'ün |

Yurtiçi İştirak Kazancı İstisnasının Kapsamı

| Kimden | Kime | Vergilendirmemenin Dayanağı | Açıklama |
|-----------------------|--|--|--|
| Tam mükellef kurumdan | Tam mükellef kurumlara | KVK Md. 5/1-a | Çifte vergilemeyi önleme amaçlı. Zaten dağıtan kurumda KV tabi tutuldu. Karı alan kurumda tekrar KV tabi tutulmamalı. |
| Tam mükellef kurumdan | Dar mükellef kurumlara(Türkiye'de İşyeri ve daimi temsilcisi aracılığıyla kar payı elde edenler) | KVK Md. 5/1-a | Çifte vergilemeyi önleme amaçlı. Zaten dağıtan kurumda KV tabi tutuldu. Karı alan kurumda tekrar KV tabi tutulmamalı. |
| Tam mükellef kurumdan | Dar mükellef kurumlara(Türkiye'de İşyeri ve daimi temsilcisi aracılığıyla kar payı elde edenler hariç) | KVK Md. 5/1-a Nasıl istisnadan yararlanır? | 1. KVK Md. 30/3 (%15 tevkifat) 2. KVK Md. 30/9 (ihtiyari Beyan) 3.KVK Md. 5/1-a (istisna) 4. KVK Md. 34 (Tevkifatın mahsup imkanı yok.) Bu nedenle istisna bu mükellefler için anlamsızdır. |

Yurtdışı İştirak Kazancı İstisnası (KVK Md.5/1-b)

b) Kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan iştirak kazançları;

1) **İştirak payını elinde tutan şirketin**, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin EN AZ % 10'una sahip olması,

2) Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla iştirak payının **KESİNTİSİZ** olarak en az bir yıl süreyle elde tutulması (**Rüçhan hakkı** kullanılmak suretiyle veya yurt dışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle elde edilen iştirak payları için sahip olunan **eski iştirak paylarının elde edilme tarihi esas alınır.**),

3) Yurt dışı iştirak kazancınının kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca **EN AZ % 15** oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam **vergi yükü taşınması**; iştirak edilen şirketin esas faaliyet konusunun, **finansal kiralama dahil 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 gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşınması**,

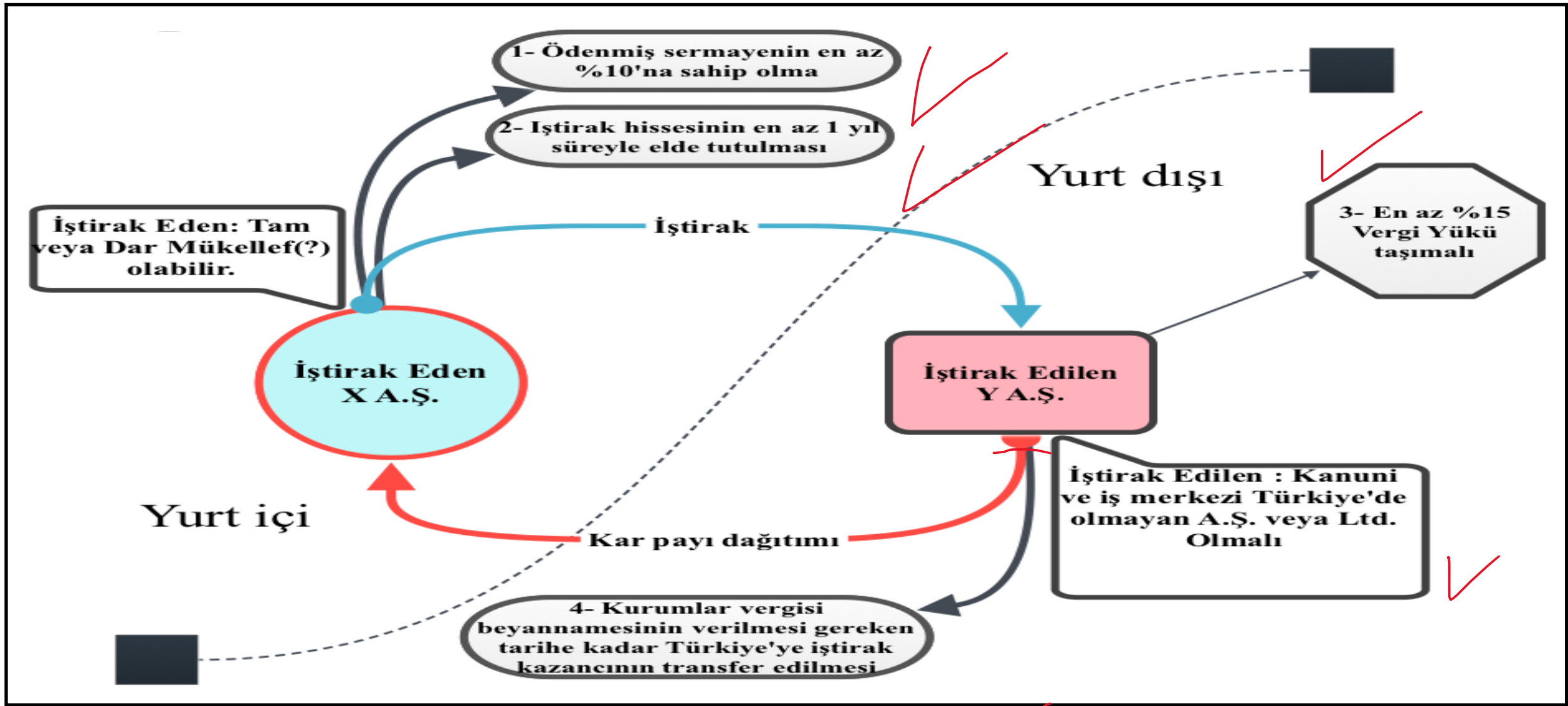
4) İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye TRANSFER edilmesi.

Yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının **ZORUNLU** olduğu durumlarda, özel amaç için kurulduğunun **ana sözleşmelerinde belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında** faaliyetinin bulunmaması şartıyla, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlar için belirtilen **ŞARTLAR ARANMAZ.**

(7491/58 Yürürlük: 1/1/2023 tarihinden itibaren elde edilen gelirler ve kazançlara uygulanmak üzere 28.12.2023)

Kanunî ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki yabancı kurumların sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri iştirak kazançları için **istisna oranı**, iştirak payını elinde tutan şirketin yurt dışı iştirakin **ödenmiş sermayesinin (1) EN AZ %50’SİNE** sahip olması ve kazancın elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye **(2) TRANSFER EDİLMESİ ŞARTIYLA**, bu bentte belirtilen diğer şartların sağlanması koşulu aranmaksızın **%50** olarak uygulanır.

Vergi yükü, **kanunî veya iş merkezinin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kâr payı** dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil olmak üzere toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen **TOPLAM DAĞITILABİLİR** kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilir.



(Ek paragraf:27/12/2023-7491/58 md.) Kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki yabancı kurumların sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri iştirak kazançları için istisna oranı, iştirak payını elinde tutan şirketin yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin **en az %50'sine** sahip olması ve kazancın elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar **Türkiye'ye transfer** edilmesi şartıyla, bu bentte belirtilen diğer şartların sağlanması koşulu aranmaksızın %50 olarak uygulanır.)

Yurtdışı İştirak Kazancı İstisnası (KVK Md.5/1-b)

- **Örnek 1:** (Y) A.Ş.'nin bir yılı aşkın süreden beri sermayesine % 20 oranında iştirak ettiği televizyon üretimi ve satışı alanında faaliyet gösteren yurt dışındaki (Z) A.Ş.'nin,

- Ticari Bilanço Karı=270 birim, KKEG=30 birim, İstisna kazanç=200 birim, V.O=%25

- **Çözüm:** A-Ticari Bilanço Karı =270

$$B-KKEG = 30$$

$$C-Kar ve İlaveler Toplamı (C=A+B) =300$$

$$D-İstisnalar =200$$

$$E-KV Matrahı (E=C-D) =100$$

$$F-Hesaplanan KV (F=E*0,25) = 25$$

- Dağıtılabilir Kar=Ticari Bilanço Karı-Ödenen Vergiler

$$\text{Vergi Yüğü} = \frac{\text{Toplam Vergi}}{\text{Dağıtılabilir Kar} + \text{Top. Vergi}} \quad \text{Vergi Yüğü} = \frac{25}{245+25} = 0,0926 = \%9,26$$

Not: KKEG'ler yapılmış gerçek bir gider olduğundan dağıtılamaz.

Yurtdışı İştirak Kazancı İstisnası (KVK Md.5/1-b)

DİKKAT: İştirak edilen kurumun esas faaliyet konusunun,

- Finansal kiralama **dahil finansman temini** veya
- **Sigorta hizmetlerinin** sunulması ya da
- **Menkul kıymet yatırımı olması durumunda,**

En az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri bir vergi yükü taşıması **yeterli olmayıp,** **En az Türkiye’de uygulanan kurumlar vergisi oranında (%20, %22 veya %25)** veya daha yüksek oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması gerekmektedir.

Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Yurt Dışı İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası (KVK Md.5/1-c)

Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla, aralıksız en az bir yıl süreyle **nakit varlıklar dışında** kalan aktif toplamının **% 75** veya daha fazlası,

KANUNÎ VEYA İŞ MERKEZİ Türkiye'de bulunmayan (yani **dar mükellef**) **anonim veya limited** şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine **en az % 10 oranında** iştiraktan oluşan **TAM MÜKELLEFIYETE TÂBİ ANONİM ŞİRKETLERİN,**

En az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları.

İKİLİ UYGULAMA

- 1- İlk Şartı Sağla % 75
- 2- İki Yıl Elinde Tutulan ...

1 Seri No.lu Tebliğ: Nakit ve benzeri varlıklar olarak; şirketin **kasasında (100)** veya **bankada(102)** bulunan nakit varlıklar, şirket tarafından **alınan çekler(101), altın, Devlet tahvili, Hazine bonosu(112), Toplu Konut İdaresince çıkarılan veya İMKB'de işlem gören hisse senetleri(110), tahvil ve bonoların(111)** anlaşılması gerekmektedir.

EMİSYON PRİMİ KAZANCI İSTİSNASI (KVK MD.5/1-ç)

- **ANONİM ŞİRKETLERİN;**
 - Kuruluşlarında** veya
 - Sermayelerini artırdıkları sırada** çıkardıkları**PAYLARIN BEDELİNİN itibarî değeri aşan kısmı** kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Not: Anonim şirketlerin portföylerinde bulunan başka şirketlere ait hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançları **KVK 5/1-e** mad. kapsamında olup, 5/1-ç **kapsamına girmemektedir.**

YATIRIM VE FİNANSMAN FONLARI VE ORTAKLIKLARI KAZANÇ İSTİSNASI

d) **TÜRKİYE'DE KURULU;**

- 1) Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının **PORTFÖY İŞLETMECİLİĞİNDEN** doğan kazançları,
- 2) Portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının **PORTFÖY İŞLETMECİLİĞİNDEN** doğan kazançları,
- 3) **Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,**
- 4) **Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,** (7394 sayılı Kanununun 22 nci maddesiyle eklenen ibare; Yürürlük: 2023 yılı vergilendirme dönemi kurum kazançlarına uygulanmak üzere 15.04.2022) (Esas faaliyet konusu itibarıyla gayrimenkul, gayrimenkul projeleri ve gayrimenkule dayalı haklardan oluşan portföyü işletmek amacıyla kurulanlar dışında kalanların kazançları hariç)
- 5) Emeklilik yatırım fonlarının kazançları,
- 6) Konut finansmanı **fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları.** (7524 sayılı Kanununun 32 nci maddesiyle eklenen paragraf; Yürürlük: **1/1/2025** tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere, 2.8.2024) Bu istisnadan faydalanılabilmesi için fon ve ortaklıkların (emeklilik yatırım fonları hariç) sahip oldukları **TAŞINMAZLARDAN elde ettikleri kazançların en az %50'sinin, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı izleyen İKİNCİ AYIN SONUNA kadar kâr payı olarak dağıtılması şarttır. Bu süre içerisinde belirtilen orana kadar kârın ortaklara dağıtılmaması durumunda, istisnadan faydalanılması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.**

Taşınmazlar ve İştirak Hisseleri ile Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri ve Rüçhan Hakları Satış Kazancı İstisnası (KVK Md.5/1-e)

Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan **iştirak hisseleri** ile aynı süreyle sahip oldukları **kurucu senetleri**, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik **(26.11.2024 tarih ve 9160 sayılı CB Kararı ile 27.11.2024 tarihinden itibaren istisna oranı %50 olarak belirlenmiştir.)** kısmı (14.07.2023 mülga: **ile aynı süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların %50'lik kısmı**) kurumlar vergisinden müstesnadır. *(05.12.2017 öncesi taşınmazlar için %75 idi 2017-2023 arası %50 uygulandı.)* Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır, **bu istisnadan (5/1-e) yararlanmak için**

- Taşınmazlar ve iştirak hisselerinin 2 tam yıl süre ile aktifte bulundurma, (taşınmazlar için sadece 2023 öncesi iktisap edilip aktifte olan, 15.07.2023 den sonra alındı ise uygulanmaz.)
- **SATIŞTAN DOĞAN KAZANCIN, SATIŞIN YAPILDIĞI YILI İZLEYEN 5. YILIN SONUNA KADAR PASİFTE ÖZEL BİR FON HESABINDA TUTULMASI,**
- **SATIŞ BEDELİNİN EN GEÇ SATIŞIN YAPILDIĞI YILI İZLEYEN 2. TAKVİM YILININ SONUNA KADAR TAHSİL EDİLMESİ,**
- **MENKUL KIYMET VEYA TAŞINMAZ TİCARETİ VE KİRALANMASI İLE UĞRAŞILMAMASI, ŞARTLARININ BİRLİKTE GEREKMEKTEDİR.**

İSTİSNANIN AMACI:

Gerekçe: İşletmelerin **MALİ YAPILARININ GÜÇLENMESİ,** işletmelerin finansman ihtiyaçlarının karşılanmasıdır. BAĞLI...

➤ Söz konusu aktif kalemlerin **«para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, trampası gibi işlemler» istisna kapsamına girmemektedir.**

➤ Bu tür kıymetlerin **MEVCUT BORÇLAR KARSILIĞINDA RIZAEN** veya **İCRA** yoluyla devredilmesi işlemleri ile kamulaştırma işlemleri ise kurumların finansman olanaklarını artıracığından **«istisna uygulaması kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.»**

➤ Grup şirketlerinin her birinin ayrı tüzel kişilikleri bulunduğundan, **her bir şirketin söz konusu istisnadan yararlanabilmesi mümkündür. Ancak, satış işleminin istisnanın amacına aykırı olarak işletmeye nakit girişi olmaksızın gerçekleştirilmesi halinde istisna uygulanmayacaktır.**

İştirak Hissesi ve Taşınmaz Satışı Kazanç İstisnası-Örnek (1)

| GELİR İDARESİ BASKANLIĞI | | KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ | | 1010 |
|---|-------------------|------------------------------|------------|------|
| VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ | DÖNEM TİPİ | Yıl | 2016 | |
| Onay Zamanı: | | | | |
| Ticari Bilanço Karı | | | 700.000,00 | |
| Ticari Bilanço Zararı | | | ... | |
| İLAVELER | | | | |
| Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler | | | ... | |
| Önceki Yıl Finansman Fonu | | | ... | |
| ZARAR OLSA DAHI İNDİRİLECEK İSTISNA VE İNDİRİMLER | | | | |
| Türü | Açıklama | Tutar | | |
| Taşınmaz ve İkt. His. ile Kurucu Sen. İnt. Sen. ve E. Hakları Stp. Kazancı (K.V.K. Mad. 5/1-e) | | 150.000,00 | | |
| VERGİ BİLDİRİMİ | | | | |
| Kurumlar Vergisi Matrahı | | 550.000,00 | | |
| Hesaplanan Kurumlar Vergisi | | 110.000,00 | | |
| EKLER | | | | |
| BİLANÇO | | | | |
| PASİF | | | | |
| Açıklama | Önceki Dönem 2015 | Cari Dönem 2016 | | |
| V. Öz Kaynaklar | ... | ... | | |
| .C. Kar Yedekleri | ... | ... | | |
| .3.Özel Fonlar | 0,00 | 0,00 | | |

| 690 Dönem Karı Zararı | |
|-----------------------|-----------------------|
| Diğer gider 300.000 | 800.000 Diğer hasılat |
| | 200.000 |
| 300.000 | 1.000.000 |
| Kar 700.000 | |

2016 YILI DEFTER KAYDI

| /.../...2016 | |
|----------------------------|---------|
| 102 Bankalar | 500.000 |
| 250 Arsa ve Araçlar | 300.000 |
| 679 D. OL. Dış. GL. Ve Kar | 200.000 |

İZLEYEN YIL DEFTER KAYDI

| 25/04/2012 | |
|------------------------|---------|
| 570 Geçmiş Yıl Karları | 150.000 |
| 549 Özel Fonlar | 150.000 |

Bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine veya TMSF'ye borçlu durumda olan KURUMLAR ile BANKALARA tanınan istisna (KVK Md.5/1-f)

KVK 5/1-f maddesine göre;

- 1. Bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine BORÇLARI NEDENİYLE KANUNİ TAKİBE ALINMIŞ** veya **Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan KURUMLAR İLE bunların KEFİLLERİNİN ve İPOTEK VERENLERİN** 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 DEVRİNDEN sağlanan HASILATIN** bu borçların *tasfiyesinde kullanılan kısmına İSABET EDEN kazançların tamamı* kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.
- 2. Bankaların, finansal kiralama ya da finansman şirketlerinin bu şekilde elde ettikleri söz konusu kıymetlerden taşınmazların satışından doğan kazançların %50 diğerlerinin satışından doğan kazançların %75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisnadır.**

1. BORÇLULARA, KEFİLLERE VE İPOTEK VERENLERE TANINAN İSTİSNA

KEFİLLER ve İPOTEK VERENLERİN istisnadan yararlanabilmesi için **kurum olmalıdır.**

Fonda tutma ve hasılatı iki yıl içinde tahsil şart yoktur.

Hem bu istisnadan hem de KVK 5/1-e' den aynı anda yararlanılamaz. Biri tercih edilmeli

Bu satışlardan elde edilen hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmının tamamı istisnadır.

2. BANKALARA, FİNANSAL KİRALAMA YA DA FİNANSMAN ŞİRKETLERİNE TANINAN İSTİSNA

Bankaların, Finansal Kiralama ya da Finansman Şirketlerinin kanunî takibe alınmış alacakları nedeniyle iktisap ettikleri taşınmaz, iştirak hissesi vd. satışından doğan kazançlar

Fonda tutma ve hasılatı iki yıl içinde tahsil şart yoktur.

Hem bu istisnadan hem de KVK 5/1-e' den aynı anda yararlanılamaz. Biri tercih edilmeli

Taşınmaz satışından doğan kazançlar için %50 Diğerlerinin satışından doğan Kazancın %75'i istisna

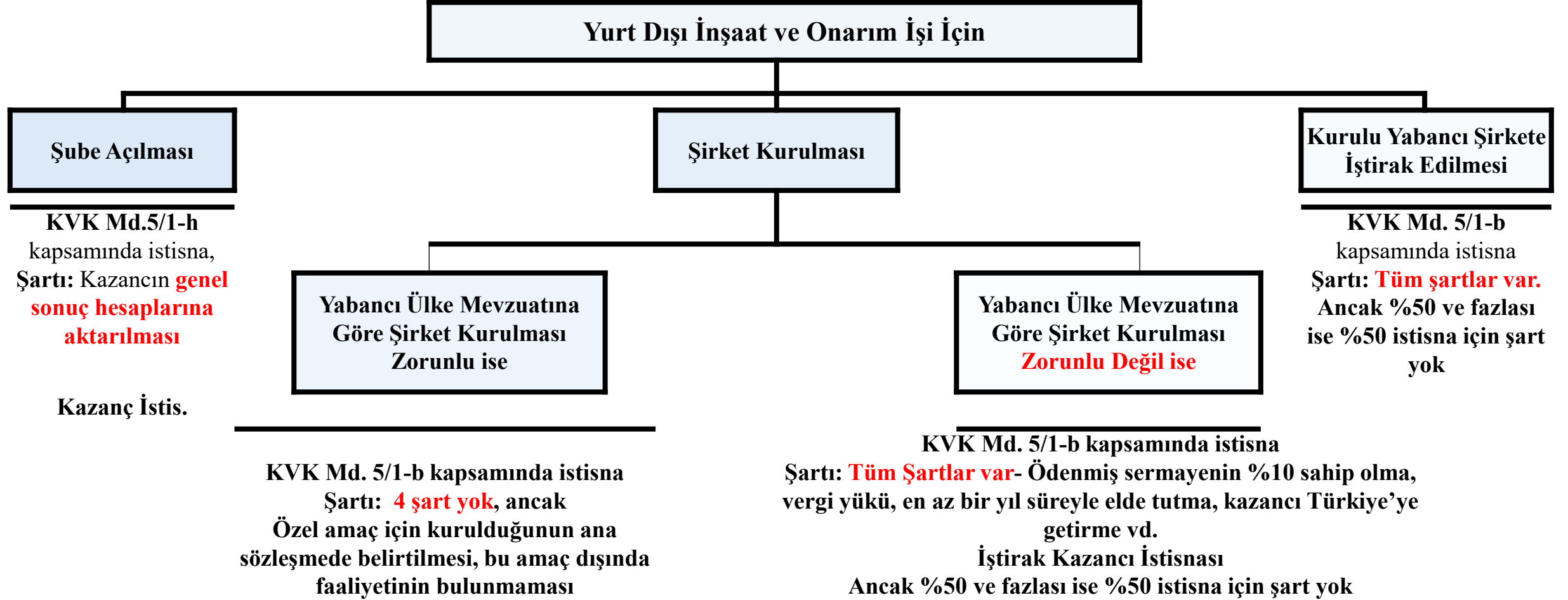
YURT DIŞI ŞUBE KAZANÇLARI (KVK MD.5/1-g)

Kurumların yurt dışında bulunan **iş yerleri veya daimi temsilcileri** aracılığıyla elde ettikleri kurum kazançları, **belli Şartlar altında** kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

- Yurt dışında bulunan **iş yerleri veya daimi temsilciler aracılığıyla** elde edilen kurum kazançlarının **istisnadan yararlanılabilmesi için;**
- **Doğduğu** ũlke vergi kanunları uyarınca **EN AZ %15 ORANINDA** gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam **vergi yũkũ taşıması,**
 - Kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar **TÜRKİYE'YE TRANSFER edilmiş olması,**
 - Kurumun ana faaliyet konusunun, **finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı** olması durumunda, **EN AZ TÜRKİYE'DE UYGULANAN KV** oranında (%25) gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yũkũ taşıması, gerekmektedir.

Yurt Dışında Yapılan İnşaat,Onarım, Montaj İşleri İle Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarda İstisna (KVK Md.5/1-h)

KVK (Md.5/1-h) Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır.



İnşaat, onarım ve montaj işlerinin yurt dışında gerçekleştirilmesi için bir İŞYERİ bulunması gerekir.

1. Kazançların Türkiye'ye getirilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır. Kazançların Türkiye'de GENEL SONUÇ HESAPLARINA intikal ettirilmesi istisnadan yararlanılması için yeterlidir.

2. Yabancı ülkenin mevzuatına göre HESAP DÖNEMİNİN kapandığı tarih itibarıyla ilgili ülke mevzuatına göre tespit edilen faaliyet sonucu, Türkiye'de de aynı tarih itibarıyla genel sonuç hesaplarına kaydedilecektir.

1. Hesaplara intikal ettirilmesi gereken tarihte T.C. Merkez Bankasının o gün için tespit ve ilan ettiği döviz alış kurlarıyla değerlendirilecektir.

Yurt Dışında Yapılan İnşaat İşleri Nedeniyle, İşin Bitiminden Sonra Ödenen Faiz ve Kur Farkları

- Yurt dışında yapılan inşaat işlerinde kullanılmak üzere alınmış krediler için, inşaat işlerinin sona erdirilmesinden sonra ödenmesi gereken **faiz ve kur farkları**, yabancı ülkede bunları **ödeyecek bir işletmenin** kalmaması ve bu işe ilişkin olarak elde edilen **hasılataın yurt dışındaki inşaat harcanan kredi tutarı kadar kısmının Türkiye'ye getirilmesi halinde**, söz konusu kredi Türkiye'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 FARKI VE FAİZLER**, merkezdeki kurum için ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılmış **bir gider niteliğinde olduğundan**, genel esaslar çerçevesinde kurum kazancınının **tespitinde dikkate alınabilecektir**.

Eğitim Tesisleri, Kreş ve Gündüz Bakımevleri İle Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna (KVK Md.5/1-ı)

İSTISNA,

- OKUL ÖNCESİ EğİTİM OKULU,
- İLKÖğRETİM OKULU,
- ORTA ÖğRETİM OKULLARI,
- ÖZEL EğİTİM OKULLARI,
- REHABİLİTASYON MERKEZLERİ,
- KREŞ VE GÜNDÜZ BAKİMEVLERİ

bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlara,

faaliyete geçilen dönemden itibaren

BEŞ hesap

dönemi boyunca

UYGULANACAKTIR.

!!!! Rehabilitasyon merkezlerinin Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile kamu yararına çalışan derneklere bağlı olması gerekmektedir.

İstisna uygulaması OKUL VEYA MERKEZ bazında uygulanacaktır.

* İstisna süresi içinde **YENİ OKUL** veya merkez yapılması halinde yeni açılan okul veya merkezden elde edilen kazanç, istisna uygulaması açısından **AYRI BİR BİRİM OLARAK DEğERLENDİRİLECEKTİR.**

* Mevcut okul **KAPASİTESİNİN GENİŐLETİLMESİ** veya **BAŞKA BİR BİNAYA TAŐINILMASI** hallerinde **istisna uygulaması söz konusu olmayacaktır.**

!!! İstisnadan yararlanan **İŞLETMENİN SATILMASI** veya **DEVREDİLMESİ** halinde devralan kurum istisnadan **beş hesap dönemi DEğİL, FAYDALANILMAYAN DÖNEM KADAR** yararlanacaktır.

!!!Kreş ve gündüz bakımevlerinin söz konusu istisnadan yararlanabilmesi için bu kurumların **1/1/2017 tarihinden itibaren** faaliyete geçmiş olmaları gerekmektedir.

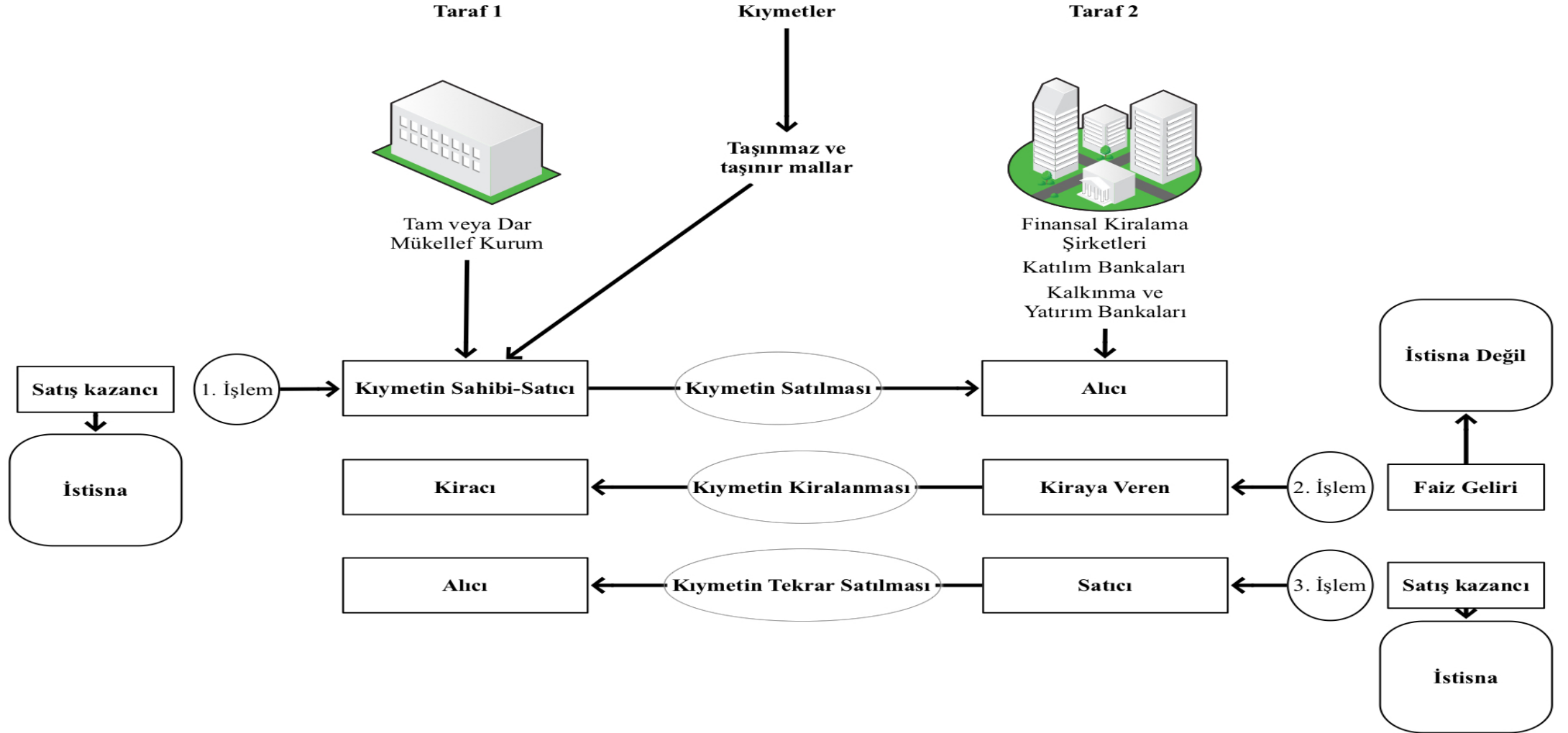
- BÜFE, kantin, kafeterya, kitap satış yeri gibi tesislerin gerek bizzat işletilmesinden gerekse kiraya verilmesinden elde edilen kazançlara **İSTİSNA UYGULANMASI SÖZ KONUSU DEĞİLDİR.**
- **YEMEK VE KONAKLAMA** hizmetlerinin okul bünyesinde verildiği ve bu hizmetlere ilişkin bedelin okul ücretine dahil olduğu durumlarda, **istisna uygulamasına konu olacak olup, yemek hizmetinin dışarıdan satın alınması istisna uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.**
- **ÖĞRENCİLERİ İSTEDİKLERİ** 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 (sınavlara hazırlık, bilgisayar, sürücü, dans, bale, mankenlik ve spor kursları gibi) ile öğrenci etüt eğitim merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar hakkında istisna uygulanmayacaktır.

KVK (Md.5/1-j) «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 ile bu kurumlarca söz konusu varlıkların *devralındığı kuruma kira süresi sonunda devrinden* doğan kazançlara yönelik istisna uygulaması düzenlenmiştir.**» Bu istisna uygulamasında;

Sat-kirala-geri al işlemi; her türlü taşınır ve taşınmaz malların 6361 sayılı Kanun kapsamında **geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kiracılar tarafından kiralayanlara satışı, kiralayanlar tarafından kiracılara kiralanması ve kiralayanlarca söz konusu varlıkların kiracılara kira süresi sonunda devrine ilişkin süreci,**» ifade etmektedir.

İstisnalar

Sat-kirala-geri Al İşlemlerinden Doğan Kazançlarda İstisna Uygulaması (KVK Md.5/1-j)



Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinden Doğan Kazançlarda İstisna Uygulaması (KVK Md.5/1-j)

İSTİSNADAN YARARLANMA ŞARTLARI

SÖZLEŞMEDE, BU İŞLEME KONU EDİLEN VE KİRALACI TARAFINDAN KİRALAYANLARA SATILAN TAŞINIR VEYA TAŞINMAZIN;

KİRALAYAN KURUMLARCA KİRALACIYA GERİ KİRALANACAĞINA

SÖZLEŞME SÜRESİNİN SONUNDA KİRALACI TARAFINDAN GERİ ALINACAĞINA İLİŞKİN HÜKÜM BULUNMASI VE BU HÜKÜMLERE FİLEN UYULMASI ŞARTTIR.

İSTİSNAYA KONU EDİLECEK SATIŞ KAZANCI, SATIŞ İŞLEMİ İLE BİRLİKTE DOĞACAĞINDAN, SATIŞ İŞLEMİ İSTER PEŞİN İSTERSE VADELİ OLARAK YAPILMIŞ OLSUN İSTİSNA, SATIŞIN YAPILDIĞI DÖNEMDE UYGULANACAKTIR.

İSTİSNA KAZANCIN KİRALACI TARAFINDAN, SATIŞININ YAPILDIĞI YILI İZLEYEN HESAP DÖNEMİNİN BAŞINDAN İTİBAREN KAZANCIN **BEYAN EDİLDİĞİ DÖNEME AİT KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN VERİLDİĞİ TARİHE KADAR PASİFTE ÖZEL BİR FON HESABINA ALINMASI GEREKMEKTEDİR.**

3. Fon Hesabında Tutulan Kazancın İşletmeden Çekilmemesi

- ✓ Fon hesabına alınan kazanç tutarı kiracı tarafından sadece, gerek **kira süresi boyunca** gerekse **kira süresinin sonunda** varlıkların geri alınmasından sonra bu varlıklar için ayrılacak **AMORTİSMANLARIN** (bu varlıkların kiralayan kurumlara devrinden önce kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) **İTFASINDA KULLANILABİLECEKTİR.**
- ✓ İstisna, satış kazancının %100'üne uygulandığından, **KAZANCIN TAMAMI FON HESABINA ALINACAKTIR.**
- ✓ Ancak, fon hesabına alınan kazanç tutarının bunun dışında, başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılması ya da kurumun tasfiyesi halinde (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç), istisna uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, **Vergi Ziyası Cezası ve Gecikme Faizi ile Birlikte** tahsil edilecektir.

Kira sertifikası ihracı amacıyla her türlü varlık ve hakların satışından doğan kazançlarda istisna uygulaması(KVK Md.5/1-k, Yür. 09.08.2016-6728/56 mad.)

KVK (5/1-k) bendine göre, «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 kazançların» **kurumlar vergisinden istisnadır.**

Kaynak Kuruluş; Kira sertifikası ihraçlarında varlık ve hakları sözleşme sonunda geri alınması şartıyla varlık kiralama şirketine devreden kurumları, ifade eder.

Varlık kiralama şirketi (VKŞ); 6362 s.k. 61. mad. çerçevesinde münhasıran kira sertifikası ihraç etmek üzere **anonim şirket** şeklinde kurulmuş olan **sermaye piyasası kurumunu** ifade eder.

Bu istisna uygulamasından;

- **Kaynak Kuruluşları ile**
- **Varlık kiralama şirketi (VKŞ)**

yararlanabilecektir.

İstisnadan Yararlanma Şartları

1. KS ihracına ilişkin olarak KK ile VKŞ arasında düzenlenecek sözleşmede,

Kira sertifikası ihracı amacıyla satıldığına ve Sözleşme süresinin sonunda kaynak kuruluş tarafından geri alınacağına ilişkin hüküm bulunması ve bu hükümlere fiilen uyulması şarttır.

2. Kazancının Özel Fon Hesabında Tutulması (Kazancın %100 'ü Fona Alınmalı)

Kazancın tamamı istisna olduğundan kazancın %100 'ü, Kaynak Kuruluş tarafından pasifte özel bir fon hesabına alınması gerekmektedir. Fona alınma zamanı (5/1-e,5-1-j)gibi.

3. Fon hesabında tutulan kazancın işletmeden çekilmemesi

➤ Fon hesabına alınan kazanç, sadece bu varlıklar için ayrılacak **amortismanların** (bu varlıkların varlık kiralama şirketine devrinden önce kaynak kuruluştaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) **itfasında kullanılır.**

➤ Ancak, fon hesabına alınan kazanç tutarının başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılması ya da kurumun tasfiyesi halinde (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç), istisna uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen **vergiler, vergi ziyası cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.**

- **İstisna kapsamındaki varlık ve hakların satışından kaynaklanan alacaklar için alınan faiz, komisyon ve benzeri gelirler ile Kur farkı istisna kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır.**
- Kira sertifikası ihracına dayanak teşkil eden varlık veya hakkın, düzenlenen sözleşme kapsamında varlık kiralama şirketi tarafından kaynak kuruluşu kiralanması durumunda söz konusu kiralama işlemi, **VUK'un mükerrer 290. maddesinde yer alan şartları taşıması kaydıyla, anılan madde hükümleri çerçevesinde değerlendirilecek olup varlık kiralama şirketi ile kaynak kuruluş tarafından buna göre değerlemeye tabi tutulacaktır.** **Dolayısıyla, anılan madde kapsamında değerlendirilen sözleşmelerden kaynaklanan kullanma hakkı kaynak kuruluş tarafından "260. Haklar" hesabında takip edilmek suretiyle amortismanına tabi tutulabilecek olup kazancın tespitine ve amortisman uygulamasına ilişkin olarak 1 seri numaralı KV Genel Tebliğinin (5.15.4) bölümünde yer alan (5/1-j) maddesine ilişkin açıklamalar dikkate alınacaktır. (Amortismanın Gider yazılması ve Fondan karşılanması)**

İstisnalar

SINAI MÜLKİYET HAKLARINDA İSTİSNA (KVK Md.5/B)

1.SINAI MÜLKİYET HAKLARINDAN ELDE EDİLEN KAZANÇ VE İRATLARIN KAPSAMI

Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından TÜRKİYE'DE GERÇEKLEŞTİRİLEN araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşların;

- a) Kiralanması
- b) Devri veya satışı
- c) Türkiye'de seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları halinde elde edilen kazançların,
- d) Türkiye'de gerçekleştirilen üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının,
%50'si maddede belirtilen şartların yerine getirilmesi halinde, 1/1/2015 tarihinden itibaren kurumlar vergisinden müstesnadır.

Not: Buluşa yönelik hakların ihlal edilmesi neticesinde elde edilen gelirler ile buluş nedeniyle alınan sigorta veya diğer tazminatlar da istisna kapsamındadır.

2. İstisnadan yararlanma şartları

1. **TÜRKİYE'DE GERÇEKLEŞTİRİLMESİ**

2. TPE tarafından tescil edilmiş **İncelemeli sistemle patent** veya **olumlu araştırma raporu sonucunda faydalı model belgesi alınması**

3. İstisna uygulamasından **yararlanacak kişilerden olunması**

i. Aşağıda Belirtilen Nitelikleri Taşınması

- a) Türkiye Cumhuriyeti sınırları içinde **ikametgâhı olan ya da sınai veya ticari faaliyette bulunan gerçek veya tüzel kişiler,**
- b) Paris Anlaşması hükümleri dahilinde başvuru hakkına sahip kişiler ile
- c) Bu kapsam dışında kalmasına rağmen, T.C. uyuşundaki kişilere kanunen veya fiilen patent ve/veya faydalı model belgesi koruması **tanıyan devletlerin uyuşundaki gerçek veya tüzel kişiler (karşılıklılık ilkesi)**

ii. Patent veya faydalı model belgesi üzerinde **TEKEL NİTELİĞİNDE** özel bir ruhsata sahip olanlar

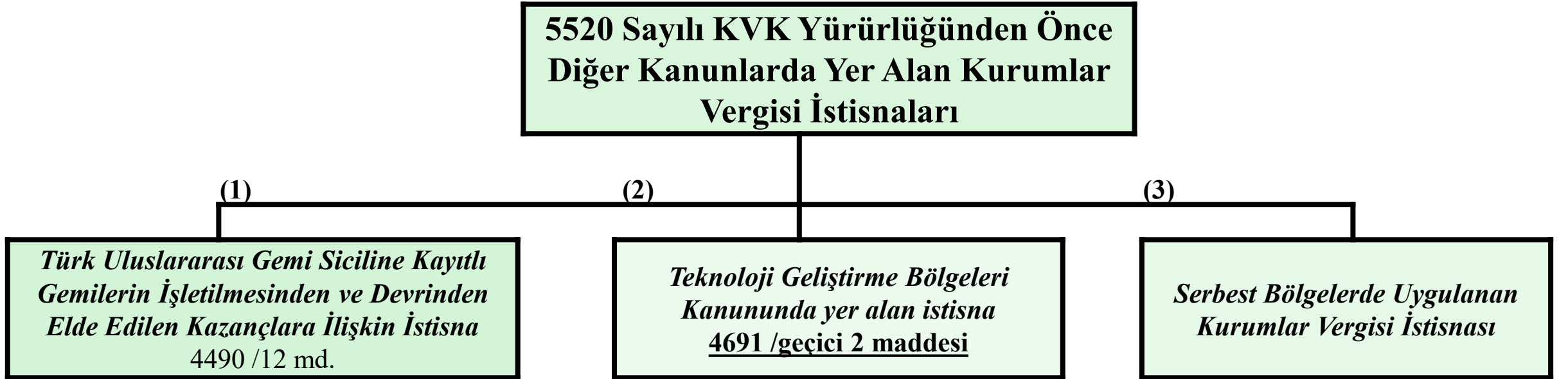
iii. Patent veya faydalı model belgesi için sağlanan **KORUMA SÜRESİNİN** aşılmamış olması

- İstisna uygulamasının **kesinti yoluyla alınan vergilere şümulü yoktur**. Ancak, bu madde kapsamında istisnadan yararlanılabilecek **SERBEST MESLEK KAZANÇLARI** ile **GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARI** üzerinden yapılacak **VERGİ KESİNTİSİ %50 İNDİRİMLİ OLARAK UYGULANACAKTIR**. Kazanç ve iratları kesinti yoluyla vergilenen ve beyanname vermesi gerekmeyen mükellefler için **indirimli vergi kesintisi en fazla 5 yıl süre** ile uygulanacaktır.
- Bu istisna uygulamasından yararlanan mükellefler, 26/6/2001 tarihli ve 4691 sayılı **TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİ** Kanunu kapsamında yer alan istisna uygulamasından **AYRICA YARARLANAMAZ**.
- **BULUŞUN ÜRETİM SÜRECİNDE KULLANILMASI** sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların, **PATENTLİ VEYA FAYDALI MODEL BELGELİ** buluşa atfedilen kısmı, ayrıştırılmak suretiyle transfer fiyatlandırması esaslarına göre tespit edilir.

Diğer Kanunlarda Yer Alan Kurumlar Vergisi İstisnaları

KVK'nın 35. maddesinde, diğer kanunlardaki muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümlerin, kurumlar vergisi bakımından geçersiz olduğu; kurumlar vergisi ile ilgili muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümlerin, ancak **bu Kanuna, Gelir Vergisi Kanununa ve Vergi Usul Kanununa** hüküm eklenmek veya bu kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceği ve uluslararası anlaşma hükümlerinin saklı olduğu belirtilmiştir.

Ancak; Kanunun geçici 1/9. fıkrasında, **“Bu Kanunun yürürlüğünden önce kurumlar vergisine ilişkin olarak başka kanunlarda yer alan muafiyet, istisna ve indirimler bakımından 35 inci madde hükmü uygulanmaz.”** hükmü yer almaktadır.



Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna (4490 s.k. TUGS)

4490 sayılı Kanununun 12'inci maddesine göre Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı **GEMİLERİN** ve **YATLARIN** işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisnadır.

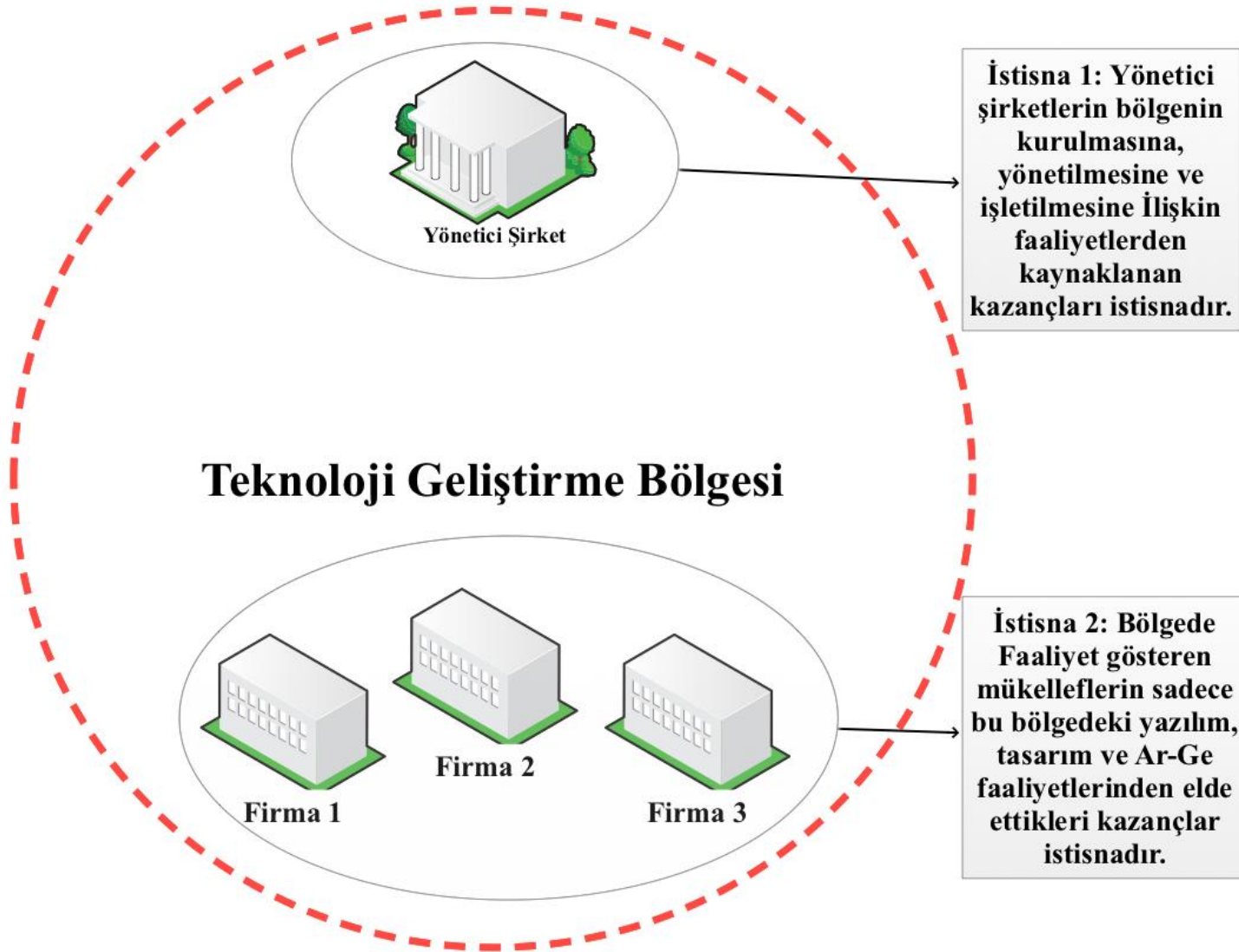
İstisnanın uygulanabilmesi için gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen hasılattan, bu faaliyetlere ilişkin giderlerin düşülmesi suretiyle istisna kazancın tespiti gerekir. **(Hasılat-Gider)**

TUGS'ye kayıtlı gemilerin işletilmesi faaliyetinin yanı sıra başka faaliyetlerinin de bulunması halinde, varsa MÜŞTEREK GENEL GİDERLERİN bu faaliyetlerden elde edilen **HASILATA** **ORANTILI** olarak dağıtılması suretiyle kazanç tespitinin yapılması gerekmektedir.

- . İhtiyaç fazlası malzemenin satılması halinde istisna uygulaması
- . Time-charter işletmeciliği

Dikkat!!! Gemi ve yatların Otel veya restoran işletmeciliğinde (yüzer otel veya restoran) kullanılması durumunda bu faaliyet gemi işletmeciliği faaliyeti kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, elde edilen kazançların söz konusu istisnalardan yararlandırılması mümkün **değildir.**

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Yer Alan İstisna (4691 Sayılı TGBK)



4691 sayılı Kanunun geçici 2 maddesi: **Yönetici şirketlerin bu** Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar

ile

bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki

(1) Yazılım,

(2) Tasarım ve

(3) Ar-Ge

faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları, **31/12/2028** tarihine kadar GELİR ve KURUMLAR vergisinden müstesnadır.

Yönetici şirketlerin, 4691 sayılı Kanunun uygulanması ile ilgili faaliyetleri sonucunda elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi istisnası uygulanabilmesi için, kurumlar vergisi yönünden bağlı bulunulan **vergi dairesine başvuruda bulunmaları gerekmektedir.**

Teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren ve 4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesinde yer alan istisna hükmü kapsamına giren kazanç elde eden gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin **bu kazançlarının gayrimaddi hakların satışı, devri veya kiralanmasından elde edilmesi halinde,** söz konusu gayrimaddi haklardan kaynaklanan kazançlar dolayısıyla istisnadan yararlanılabilmesi için bu hakların niteliğine göre ilgili mevzuat çerçevesinde tescile veya kayda yetkili kuruma başvurularak **PATENT** veya **FONKSİYONEL OLARAK PATENTE EŞDEĞER BELGELER**e bağlanması gerekmektedir.

4691 Sayılı TGBK İSTİSNASI

- Kurumlar vergisinden istisna olan bu faaliyetlerden doğan zararların istisna kapsamında olmayan diğer faaliyetlere ilişkin kazançlardan indirilmesi **KVK 5/3 MAD. UYARINCA MÜMKÜN DEĞİLDİR.**
- Kurumların 4691 sayılı Kanun kapsamı dışındaki ticari işlemlerinden elde edecekleri gelirleri ile **OLAĞANDIŞI GELİRLERİNİN** istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu kapsamda, nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan **FAİZ GELİRLERİ**, yabancı para cinsinden aktifler dolayısıyla **oluşan KUR FARKLARI** ve iktisadi kıymetlerin **elden çıkarılmasından doğan gelirler İSTİSNA KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMEMEYECİKTİR.**
- Bölgede faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerine, diğer kurumlardan **GERİ ÖDEME KOŞULUYLA** sermaye desteği olarak sağlanan yardımlar, borç mahiyetinde olduğundan ticari kazançta dahil edilmesi söz konusu olmayacaktır.
- Buna karşılık istisnadan yararlanan Ar-Ge projelerine ilişkin olarak, **TÜBİTAK** ve benzeri kurumlar tarafından ilgili mevzuat çerçevesinde **HİBE** şeklinde sağlanan destek tutarları ile diğer kurumların bu mahiyetteki her türlü **BAGIŞ VE YARDIMLARI, KURUM KAZANCINA DAHİL EDİLECEK VE İSTİSNADAN YARARLANDIRILACAKTIR.**

| Konu Başlığı | Mevzuat Ne Diyor? | Uyum Yapılmazsa Ne Olur? (Risk) | Kritik Tarih / Aksiyon Noktası |
|--|--|---|---|
| Kurumlar Vergisi İstisnası | TGB'de faaliyet gösteren mükelleflerin münhasıran bölge içindeki yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar gelir ve kurumlar vergisinden istisna kabul edilir. Bölge dışındaki faaliyetlerden doğan kazançlar kapsam dışıdır. Bu kazançların ayrı izlenmesi zorunludur. | Bölge içi ve bölge dışı gelirleri ayrıştırmazsan istisna kazanç fazla gösterilmiş kabul edilir. Bu doğrudan vergi tarhiyatı (geriye dönük kurumlar vergisi + gecikme faizi) riskini tetikler. Ayrıca istisna tutarı yanlış şişerse fon hesabı da hatalı olur. | Her hesap dönemi sonunda ayrı hesaplarda takip. Beyanname istisna kazanç net ve izah edilebilir formatta gösterilmeli. İstisna kazanç hesaplama tablosu denetimde hazır olmalı. |
| Lisans / Patent Payı Ayrıştırması | Yazılım / Ar-Ge sonucu ortaya çıkan ürün seri üretime girip satılıyorsa, satış kazancının tamamı istisna değildir. Ürüne ilişkin gayrimaddi hak (lisans, patent vb.) kısmı istisna kapsamında kalabilir; üretim ve pazarlama marjı kapsam dışıdır. Bu ayrıştırma transfer fiyatlandırması esaslarına göre yapılmalıdır. | Lisans payını ayrıştırmadan tüm satış gelirini istisna gibi beyan etmek, yüksek istisna görüntüsü yaratır. | Her ürün bazında proje kartı tutulmalı: hangi Ar-Ge projesinden doğdu, hangi gayrimaddi hakka bağlı, tescil / tescil başvurusu / proje bitirme belgesi ne durumda. İstisna altında bırakılan lisans payı ile ticari satış kârı ayrı analitik hesaplarda izlenmeli. |
| %3 Fon Zorunluluğu (Ek Madde 3 yükümlülüğü) | TGB kazanç istisnası üzerinden yıllık beyanname ile istisna edilen tutar belirli bir eşiği aşıyorsa, bu tutarın belirli bir yüzdesi pasifte geçici bir hesaba aktarılacak zorunda. Eşik tutar 2.000.000 TL, oran %3, yıllık üst sınır 100.000.000 TL. Bu tutar yıl sonuna kadar girişim sermayesi yatırım fonu payına veya uygun girişimci sermayesine yönlendirilmelidir. | Zorunlu fonu pasifte ayırmazsan veya yıl sonuna kadar yatırım enstrümanına dönüştürmezsen, o yıl yararlandığın istisnanın %20'si kurumlar vergisi istisnası olarak kabul edilmez. Bu da geriye dönük ilave kurumlar vergisi tarhiyatı + gecikme faizi anlamına gelir. | Her yıl kurumlar vergisi beyanname verildikten sonra istisna tutarı $\geq 2.000.000$ TL ise pasifte geçici hesaba açacak, tutarı bloke edecek, takvim yılı sonuna kadar girişim sermayesi yatırım fonu payına veya uygun girişimci sermayesine yönlendirecek. Bu aksiyon yıl sonuna kadar tamamlanmazsa istisnanın %20'si reddedilir. |
| KDV Boyutu | TGB'de üretilen belirli yazılım teslimleri için KDV istisnası uygulanabilir. Bu işlemlere ilişkin yüklenilen KDV indirilebilir, ancak indirilemeyen KDV iade olarak talep edilemez. | Düzenlenen faturanın tamamı KDV istisnasına tabi olup seri üretim kısmının ayrıştırılmasına gerek yoktur. | Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde kullanılması şartıyla bu faaliyetlerde kullanılacak yeni makine ve teçhizat teslimleri KDV'den istisna. Ancak: İstisna kapsamında alınan makine/teçhizat, teslim tarihini izleyen takvim yılının başından itibaren 3 yıl içinde Ar-Ge, yenilik ve tasarım dışı işlerde kullanılırsa veya elden çıkarılırsa; alınmayan KDV, alıcıdan vergi ziyayı cezasıyla ve gecikme faiziyle birlikte tahsil edilir. Bu durumda zamanaşımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun ortaya çıktığı tarihi izleyen takvim yılının başından itibaren başlar. |

KDV GEÇİCİ 20

5.Milyona çıktı: 31/12/2025 tarihli ve 33124 (5. Mükerrer) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 10803 sayılı Cumhurbaşkanî Kararı

Yusuf GÜMÜŞ
MAG Denetim YMM A.Ş.

Patent veya eşdeğer belge alma şartı tescile veya kayda yetkili kuruma başvurularak patent veya fonksiyonel olarak patente eşdeğer belgelere bağlanması gerekmektedir.

3218 Sayılı Kanunla Serbest Bölgelere Tanınan İstisna

06.02.2004 Tarihinden Önce Faaliyet Ruhsatı Alanlar

Ruhsatta belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere bölge gerçekleştirdiği faaliyetler(üretim, ticaret, hizmet) dolayısıyla elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır.

Örnek: (X) Ltd.Şti. 01.01.2004 tarihinde aldığı ve 16 yıl süreli faaliyet ruhsatı ile Ege Serbest Bölgesinde alım satım işi yapmaktadır. Bu durumda (X) Ltd. Şti.'nin Ege Serbest Bölgesinde yürüttüğü alım satım işinden elde ettiği kazançlar 2019 yılına kadar (bu yıl dahil) kurumlar vergisinden istisnadır.

06.02.2004 Tarihinden Sonra Faaliyet Ruhsatı Alanlar

Sadece bölgede ÜRETİM FAALİYETİ yürüten mükelleflerin imal ettikleri ürünlerin satışından doğan kazançları Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren vergilendirme döneminin sonuna kadar kurumlar vergisinden istisnadır.

Bölgede ticari faaliyet(alım satım) ve hizmet işi ile uğraşan mükellefler için istisna söz konusu değildir.

Örnek: (Y) Ltd. Şti. ANTALYA Serbest bölgesinde 20.06.2004 tarihinde aldığı faaliyet ruhsatı ile üretim faaliyetinde bulunmaktadır. Bu durumda (Y) Ltd. Şti.'nin bölgede imal edip sattığı ürünlerin satışından doğan kazançları Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren vergilendirme döneminin sonuna kadar kurumlar vergisinden istisnadır. YURTDIŞINA YAPILAN SATIŞLAR

İstisnanın
Kapsamı

3218 S.K.-06/02/2004 Sonrası İmalat Faaliyetlerine Uygulanacak İstisna

➤ 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.

➤ **Ancak,**

- **Üretim dışı faaliyetlerden,**
- **Serbest bölge DIŞINDA** üretilen malların satışından,
- **Faaliyet RUHSATINDA belirtilen alan DIŞINDA** üretilen malların satışından,
- **Serbest bölgede veya serbest bölge dışında FASON olarak imal ettirilen ürünlerin satışından**

elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

➤ İstisna uygulamasında, imal edilen ürünün yurt dışına ya da yurt içine satılmasının bir önemi bulunmamaktaydı ancak **2024 DEĞİŞİKLİĞİ İLE YURT İÇİNE SATIŞ İSTİSNA KAPSAMINDAN ÇIKARILMIŞTIR.**

İstisna Kapsamındaki Fason İmalat

İmalat faaliyetinin serbest bölgede yapılması gerekmekte olup imalatın **BELLİ SAFHALARINDA** dışarıdan fason hizmet satın alınması istisna uygulamasına engel teşkil etmemektedir.

Ancak,

- Fason imalatın sadece, sanayi sicil belgesi veya faaliyet ruhsatında yazılı üretim kapsamında yaptırılması,**
 - İMALATIN FASON İMALATTAN ÇOK İŞLETMENİN KENDİ İMALATINDAN OLUŞMASI,**
 - Fiili kapasite kullanımı ile sınırlı olması,**
 - İŞ RİSKİNİN VE ORGANİZASYONUNUN ÜSTLENİLMESİ,**
 - HAM MADDE VE YARDIMCI MADDELERİN TEMİN EDİLMESİ,**
- gerekmektedir.

Serbest bölgede imalat faaliyetinde bulunan bir mükellefin emtia alım satımı ile de uğraşması durumunda, imalat faaliyetlerinden elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilecek; **TİCARİ FAALİYETLERDEN ELDE EDİLEN KAZANÇLAR İSE İSTİSNA KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMEMEYECİKTİR.**

➤ Teknoloji geliştirme bölgelerinde olduğu gibi serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflere, TÜBİTAK vb. kurumlar tarafından **Ar-Ge projelerine ilişkin olarak** ilgili mevzuat çerçevesinde hibe şeklinde sağlanan destek tutarları, kurum **kazancına dahil edilecek ve istisnadan yararlandırılacaktır.**

3218 S.K.-24.02.2017 İtibariyle

Bakım, Onarım, Montaj, Demontaj, Elleçleme, Ayırıştırma, Ambalajlama, Etiketleme, Test Etme, Depolama Hizmetleri İstisnası

HİZMET İHRACATININ GELİŞTİRİLMESİ amacıyla 24.02.2017 tarihinden itibaren,

➤ Bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayırıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme, depolama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan ve **HİZMETİN**

TAMAMINI

➤ Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle,

➤ İşyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara veren hizmet işletmelerinin, söz konusu **HİZMETLERE KONU MALLARIN** serbest bölgelerden Türkiye’ye herhangi bir şekilde girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi şartıyla bu hizmetlerden elde ettikleri kazançları da istisna kapsamına alınmıştır.

Serbest Bölgelere Tanınan İstisna

Kur Farkı Vade Farkı

Serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan ALACAKLARA ilişkin KUR FARKI ve VADE FARKI GELİRLERİ istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Faiz

Serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde elde edilen hasılatın, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde yapılacak ödemelerde kullanılıncaya kadar **GEÇİCİ OLARAK SERBEST BÖLGELERDE MEVDUAT HESAPLARINDA VEYA REPO İŞLEMLERİNDE** değerlendirilmesi sonucu elde edilen gelirler de söz konusu istisnadan yararlanabilecektir.

Zararlar

Serbest bölgelerde yürütülen ve istisna kapsamında olan faaliyetlerin zararlar sonuçlanması halinde, bu zararların istisna kapsamında olmayan diğer faaliyetlere ilişkin kazançlardan indirilmesi mümkün olmadığı gibi **ertesini yıla devredilmesi** de mümkün değildir. **KVK 5/3. mad. uyarınca söz konusu zararlar kurum kazancının tespitinde dikkate alınamayacağından zarar tutarları, BEYANNAMEDE KKEG SATIRINA EKLENECEKTİR.**

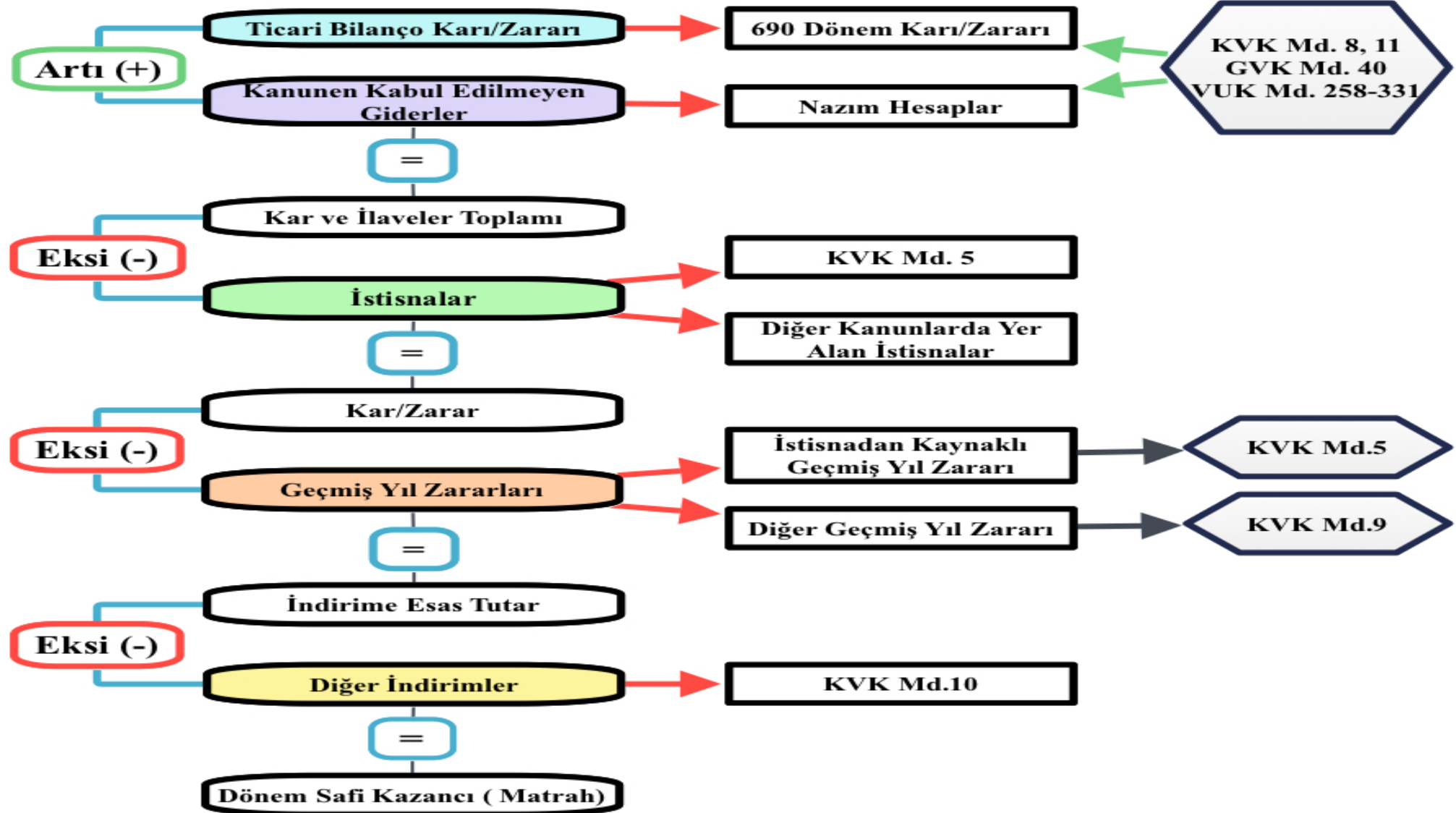
Müşterek Giderler

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 **MALİYETLERİN toplam maliyetler içindeki ORANI** dikkate alınarak dağıtılacaktır.

Amortisman

Aynı şekilde hem serbest bölgelerde hem de serbest bölge dışındaki faaliyetlerde kullanılan amortisman tabii kıymetlerin amortismanlarının, esas itibarıyla her bir işte kullanıldıkları **GÜN SAYISI** dikkate alınarak dağıtılması gerekmektedir. Hangi işlerde ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar, **müşterek genel giderlerle** birlikte dağıtımına tabi tutulacaktır.

Ticari Kar-Mali Kar



ZARAR MAHSUBU (KVK MD. 9)

1

Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu

Kurumlar vergisi matrahının tespitinde zararların indirilebilmesi için:

- Kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin zarar tutarları ayrı ayrı gösterilmeli,
- Bu zararlar beş yıldan fazla nakledilmemek üzere GEÇMİŞ YIL BEYANNAMELERİNDE YER ALMALI.
- Mükelleflerce bir hesap dönemi içerisinde oluşan zarar beş hesap dönemi boyunca oluşacak kârlarla mahsup edilemiyorsa, o zarar artık sermayede meydana gelen bir eksilme olarak değerlendirilmekte ve mahsup imkânı ortadan kalkmaktadır.
- Geçmiş hesap dönemlerinde oluşan zararların mahsubunda, söz konusu zararların en önceki hesap dönemi zararından başlayarak sırasıyla mahsup edilmesi gerekmektedir. Mahsup imkânının olduğu dönemlerde mahsup edilmeyen zarar tutarlarının sonraki dönemlere ait kazançlardan düşülmesi mümkün olmayacaktır. (İstanbul VDB, 11.05.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 9-491 sayılı özelgesi)

Zarar Mahsubu (KVK Md. 9)

Matrah Artırımında Bulunulan Hesap Dönemlerine Ait Zarar Mahsubu

- 7326 sayılı Kanununun 5/1-ğ maddesinde, “*Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah artırımında buldukları yıllara ait zararların %50’si, 2021 ve izleyen yıl karlarından mahsup edilmez.*” hükmü yer almaktadır.
- Buna göre, mükellefler, 7143 (yine 7143 sayılı kanununun 5/1-ğ. maddesi hükmü uyarınca) ve 7326 sayılı Kanunlar kapsamında matrah artırımında buldukları yıllara ait olup indirim konusu yapılamamış geçmiş yıl zararlarının kalan yarısı yıllık beyanname üzerinde GVK ve KVK’daki esaslar çerçevesinde mahsup edilebilecektir.
- 7440-----

Zarar Mahsubu (KVK Md. 9)

2 Devir ve Tam Bölünme Halinde Zarar Mahsubu

2. DEVİR ve TAM BÖLÜNME Halinde Zarar Mahsubunda **AYRICA** aşağıdaki şartlar gereklidir:

❖ Öncelikle indirilebilecek zarar tutarı

➤ DEVİRDE (KVK Md.20/1) devralınan kurumun **ÖZSERMAYE TUTARINI GEÇMEMELİ,**

➤ TAM BÖLÜNMEDE (KVK Md. 20/2) ise bölünen kurumun **ÖZSERMAYESİNİN DEVRALINAN TUTARINI GEÇMEMELİ** ve **DEVİR ALINAN KIYMETLERLE ORANTILI** olmalıdır.

❖ Devralınan kurumun **faaliyetine, EN AZ 5 YIL SÜREYLE DEVAM EDİLMELİDİR.**

▪ Bu şartlar gerçekleşmeden zararların mahsubu halinde, zarar mahsubu nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilemeyen **vergiler zıya uğramış sayılır.**

➤ Devralınan zararlar, **devreden veya bölünen kurumda DOĞDUĞU DÖNEMDEN İTİBAREN** beş yıllık süre içinde mahsup edilebilecektir.

➤ Devir ve bölünme halinde mahsup edilebilecek zararlar, **hangi hesap dönemine ait olduğu devralan kurumların beyannameleri ekinde ayrıca bildirilmek şartıyla, mükelleflerce serbestçe belirlenebilecektir. Öz sermaye sınırlamasını aşan zarar tutarları ise iptal edilecektir.**

Zarar Mahsubu (KVK Md-9-b yurt dışı)

3 Yurt Dışı Zararların Mahsubu

Türkiye'de kurumlar vergisinden **İSTİSNA EDİLEN KAZANÇLARLA** ilgili olanlar hariç olmak üzere, **BEŞ YILDAN FAZLA NAKLEDİLMEMEK** şartıyla yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar;

- 1) Faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının zarar dahil, her yıl o ülke mevzuatına göre **DENETİM YETKİSİ VERİLEN KURULUŞLARCA RAPORA BAğLANMASI,**
- 2) **BU RAPORUN ASLI İLE TERCÜME EDİLMİŞ BİR ÖRNEğİNİN TÜRKİYE'DEKİ İLGİLİ VERGİ DAİRESİNE İBRAZI, HALİNDE İNDİRİM KONUSU YAPILIR.**

❖ Türkiye'de kurumlar vergisinden **İSTİSNA EDİLEN** faaliyetlere ilişkin yurt dışı zararların mahsup imkanı yoktur. (KVK 5/3. mad.) örneğin 5-1-g

❖ Söz konusu denetim kuruluşlarınca hazırlanan rapor ekinde yer alacak **VERGİ BEYANLARI İLE BİLANÇO VE GELİR TABLOSUNUN,** yabancı ülkedeki yetkili makamlara onaylatılması zorunludur.

Zarar Mahsubu (KVK Md-9)

- Son beş yıla ilişkin raporlarını ibraz. **Zararın mahsup edileceği ilgili dönemde** ibraz edilmesi de yeterli olacaktır.
- Türkiye’de indirim konusu yapılan yurt dışı zararın, ilgili ülkede de **mahsup edilmesi veya gider yazılması halinde,** Türkiye’deki beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, mahsup veya gider yazılmadan **ÖNCEKİ TUTARDIR.**

Zarar Mahsubu Özellikli Hususlar

- 1.Özel hesap dönemine** sahip kurumlarda süre hesabının (5 yıl) **takvim yılı yerine hesap dönemi** itibariyle yapılması gerekir.
- 2.(MALİ ZARAR) ESAS ALINACAKTIR.**
- 3.** 6 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Sirkülerinde geçmiş yıl zararlarının mahsubunda **EN ESKİ YILA ÖNCELİK verileceği** belirtilmiştir. **Kanunda bu duruma ilişkin bir belirleme mevcut değildir.**
- 4.Kazanç elde edilen yıllarda mutlaka mahsup yapılması gerekmektedir.** Eğer kazanç mevcut olan yıllarda zarar mahsubu yapılmazsa **sonraki yıllarda ortaya çıkan kurum kazancından mahsup yapılmasına vergi idaresi izin vermemektedir. (Özelge)**
- 5.** Zararlar, önceki yıllarda **ticari bilanço karından fazla olan** istisnaların sonraki yıllara devretmesi sonucu oluşabilir. Bunlar beyannamede **“İstisnadan Kaynaklanan Geçmiş Yıl Zararları”** olarak ifade edilmektedir. 6 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Sirkülerinde **Aynı Yıla İlişkin Zarar Mahsubunda**, istisnadan kaynaklanan zarar tutarının **öncelikle mahsup edileceği** belirtilmektedir.
- 6. İlgili yılda zarar etmesine karşılık rızaen **KAR BEYAN EDEN** mükelleflerin gerek ilgili yıldaki gerekse de geçmiş yıl zararlarını sonraki yılların kurum kazancından mahsup edemez. (İdaresinin görüşü) ?????????????? =====)**

Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Zarar Mahsubu Örnek

| GELİR İDARESİ BASKANLIĞI | | KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ | | 1010 |
|--|------------------------------|------------------------------|------|------|
| VERGİ | DÖNEM TİPİ | Yıl | 2016 | |
| DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ | Yıllık | Yıl | 2016 | |
| Onay Zamanı: | | | | |
| GEÇMİŞ YIL ZARARLARI | | | | |
| Yıl | Tip | Zarar | | |
| 2011 | İstisnadan Kaynaklanan Zarar | 0,00 | | |
| 2011 | Diğer Zararlar | 0,00 | | |
| 2012 | İstisnadan Kaynaklanan Zarar | 0,00 | | |
| 2012 | Diğer Zararlar | 0,00 | | |
| 2013 | İstisnadan Kaynaklanan Zarar | 0,00 | | |
| 2013 | Diğer Zararlar | 0,00 | | |
| 2014 | İstisnadan Kaynaklanan Zarar | 20.000,00 | | |
| 2014 | Diğer Zararlar | 0,00 | | |
| 2015 | İstisnadan Kaynaklanan Zarar | 30.000,00 | | |
| 2015 | Diğer Zararlar | 80.000,00 | | |
| Ticari Bilanço Karı | | 300.000,00 | | |
| Ticari Bilanço Zararı | | ... | | |
| ZARAR OLSA DAHI İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER | | | | |
| | | | | |
| KAR | | 300.000,00 | | |
| ZARAR | | 0,00 | | |
| Diğer Geçmiş Yıl Zararları | | 80.000,00 | | |
| İstisnadan Kaynaklanan Geçmiş Yıl Zararları | | 50.000,00 | | |
| Mahsup Edilecek Geçmiş Yıl Zararları | | 130.000,00 | | |
| İndirime Esas Tutar | | 170.000,00 | | |
| KAZANCIN BULUNMASI HALİNDE İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER | | | | |
| VERGİ BİLDİRİMİ | | | | |
| Kurumlar Vergisi Matrahı | | 170.000,00 | | |
| Hesaplanan Kurumlar Vergisi | | 34.000,00 | | |

| 2014 Yılı Mali Zararı | |
|------------------------------|------------------|
| Ticari Bilanço Karı | 40.000,00 |
| + İlaveler (K.K.E.G) | 35.000,00 |
| - 2014 Yılına Ait İstisnalar | 95.000,00 |
| Mali Zarar | 20.000,00 |

| 2015 Yılı Mali Zararı | |
|------------------------------|-------------------|
| Ticari Bilanço Zararı | -125.000,00 |
| + İlaveler (K.K.E.G) | 45.000,00 |
| - 2015 Yılına Ait İstisnalar | 30.000,00 |
| Mali Zarar | 110.000,00 |

Diğer İndirimler (KVK Md.10)

1

AR-GE VE TASARIM İNDİRİMİ

- Ar-Ge indirimini KVK'nın 10. maddesinin (1/a) ve 5746 sayılı Kanununun 3. maddesinde düzenlenmiştir. Ancak 6728 sayılı Kanununun 58. ve 60. maddesiyle **09.08.2016** tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere ***KVK'da yer alan Ar-Ge indirimini müessesesi*** yürürlükten kaldırılmış ve 5746 sayılı Kanuna ***“Diğer Teşvik Unsurları”*** başlıklı ***3/A maddesi*** eklenmiştir.
- **9/8/2016** tarihinden önce 1 seri numaralı Tebliğ düzenlemeleri çerçevesinde yapılan başvurulara konu projelerle ilgili olarak KVK 10/1-a maddesinin 6728 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki hükümlerine göre Ar-Ge indiriminden yararlanılacaktır.

Diğer İndirimler (KVK Md.10)

1

ARGE İndirimi

- 6728 sayılı kanunun 58'inci maddesiyle 09.08.2016 tarihinde itibaren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun **10/1-a bendi yürürlükten kaldırılmıştır.**
- 6728 sayılı kanunun 60'inci maddesiyle 5746 sayılı **Kanununa “Diğer Teşvik Unsurları” başlıklı 3/A maddesi eklenmiştir.**

| Açıklama | 5746 Sayılı Kanunun 3/A Maddesi | 5746 Sayılı Kanunun 3'üncü Maddesi |
|------------------------------------|--|---|
| İndirimden yararlanılacak hususlar | Ar-Ge harcaması | Ar-Ge ve Tasarım harcaması |
| İndirim Miktarı | Ar-Ge harcamasının %100 oranında indirim | Ar-Ge harcamasının TAMAMI + Cumhurbaşkanınca belirlenen kriterleri haiz Ar-Ge ve tasarım merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan Ar-Ge, yenilik ve tasarım harcamalarının bir önceki yıla göre artışının yüzde ellisine kadarı |

| Açıklama | 5746 Sayılı Kanunun 3/A Maddesi | 5746 Sayılı Kanunun 3'üncü Maddesi |
|--|--|--|
| <p>İndirim Tutarının Belirlenmesinde Ortak Giderler</p> | <p>DOĞRUDAN İLİŞKİLİ OLAMAYAN GİDERLERDEN</p> <p>AR-GE İNDİRİMİ HESAPLANMAZ.</p> | <p>Doğrudan ilişkili olamayan giderlerden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz. Ar-Ge veya tasarım merkezlerine ilişkin olarak hesaplanan KİRA VEYA AMORTİSMAN, SU VE ENERJİ GİDERLERİ HARİÇ olmak üzere çeşitli kıstaslara göre ortak genel işletme giderleri üzerinden hesaplanacak paylar için Ar-Ge indirimi hesaplanmaz.</p> |
| <p>İndirim Tutarının Belirlenmesinde Amortismanlar</p> | <p>Münhasıran araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılan amortismana tabi iktisadi kıymetler için hesaplanan amortismanlar ile başka faaliyetlerde de kullanılan makine ve teçhizat için hesaplanan amortismanların bu kıymetlerin araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanıldıkları GÜN SAYISINA isabet eden kısmı dikkate alınabilir</p> | <p>Münhasıran araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılan amortismana tabi iktisadi kıymetler için hesaplanan amortismanlar ile başka faaliyetlerde de kullanılan makine ve teçhizat için hesaplanan amortismanların bu kıymetlerin araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanıldıkları gün sayısına isabet eden kısmı dikkate alınabilir</p> |

Diğer İndirimler (KVK Md-10)

ARGE İndirimi

| Açıklama | 5746 Sayılı Kanunun 3/A Maddesi | 5746 Sayılı Kanunun 3. Maddesi |
|---|--|--|
| ARTAN İNDİRİM TUTARININ DEVRİ ENDEKSLENMESİ | ARTAN İNDİRİM TUTARI YENİDEN DEĞERLEME ORANINDA ARTIRILARAK DEVREDER. | ARTAN İNDİRİM TUTARI YENİDEN DEĞERLEME ORANINDA ARTIRILARAK DEVREDER. |

Girişim Sermayesi Desteği:

5746 sayılı kanunun 3. maddesine eklenen 13 no'lu fıkra)

- Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı bütçesinden girişim sermayesi fonlarına destek bütçesi aktarılabilir. Girişim sermayesi desteği kapsamında kaynakların aktarıldığı girişim sermayesi fonlarından ya da bu fonların **YATIRIM YAPTIĞI FONLARIN YATIRIMLARINDAN YARARLANAN ŞİRKETLERE, GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİ TARAFINDAN SAĞLANAN SERMAYE DESTEKLERİNİN beyan edilen gelirin veya kurum kazancının yüzde onunu ve öz sermayenin yüzde yirmisini** aşmayan kısmı 193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesi uyarınca ticari kazancın ve 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesine göre kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılır. Bu kapsamda yapılacak indirim tutarı yıllık 1.000.000 Türk lirasını aşamaz.

PASİFTE GEÇİCİ HESABA AKTARIM %3 gsf,gsy,%20, yılın sonu)

(03.02.2021 yayım tarihli 7263 sayılı kanun ile 5746 sayılı kanunun 3. maddesine eklenen 14 no'lu fıkra)

➤ Yıllık beyanname üzerinden yararlanılan ARGE indirim tutarı **5.000.000 Türk lirası ve üzerinde olan kurumlar vergisi mükellefleri tarafından,** bu tutarın yüzde **%3 PASİFTE GEÇİCİ BİR HESABA AKTARILIR.** Bu fıkra kapsamında aktarılması gereken tutar yükümlülüğü, yıllık bazda **100.000.000 Türk lirası** ile sınırlıdır. **(31/12/2025 TARİHLİ VE 10803 SAYILI CUMHURBAŞKANI KARARI)**

➤ Bu tutarın, geçici hesabın oluştuğu **yılın sonuna kadar** Türkiye'de yerleşik girişimcilere yatırım yapmak üzere kurulmuş **GİRİŞİM SERMAYESİ YATIRIM FONU** PAYLARININ SATIN ALINMASI VEYA **GİRİŞİM SERMAYESİ YATIRIM ORTAKLIKLARI** YA DA **4691 SAYILI KANUN KAPSAMINDAKİ KULUÇKA MERKEZLERİNDE** faaliyette bulunan girişimcilere **SERMAYE OLARAK KONULMASI** şarttır. **Söz konusu tutarın ilgili yılın sonuna kadar aktarılmaması durumunda, bu Kanun kapsamında yıllık beyanname üzerinden indirim konusu yapılan tutarın YÜZDE YIRMİSİ,** ilgili yılda yararlanılan **AR-GE İNDİRİMİNE KONU EDİLEMEZ.** Bu tutar nedeniyle zamanında alınmayan vergiler **vergi ziyai cezası uygulanmaksızın** tarh edilir.

Diğer İndirimler (KVK Md-10) ARGE...

- ❑ 5746 sayılı Kanunun 3/A MADDESİ göre; **GELİR VE KURUMLAR** vergisi mükelleflerinin, **İŞLETMELERİ BÜNYESİNDE gerçekleştirdikleri**
- ❑ **Münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100'ü,**
- ❑ Projelerin **BİLİM, SANAYİ VE TEKNOLOJİ BAKANLIĞI TARAFINDAN** AR-GE VE YENİLİK PROJESİ OLARAK DEĞERLENDİRİLMESİ ŞARTIYLA,
- ❑ KVK'nın 10. maddesi ve GVK'nın 89. maddesi uyarınca kazancın tespitinde indirim konusu yapılacaktır.
- ❑ **Bu harcamalar, 213 sayılı Kanuna göre AKTİFLEŞTİRİLMEK suretiyle amortisman yoluyla itfa edilir, bir iktisadi KIYMET OLUŞMAMASI HÂLİNDE İSE DOĞRUDAN GİDER YAZILIR.**
- ❑ Sonraki vergilendirme dönemlerine **DEVREDİLİR.** Devredilen tutar, takip eden yıllarda 213 sayılı Kanuna göre her yıl belirlenen **YENİDEN DEĞERLEME oranında artırılarak dikkate alınır.**
- ❑ Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile **DOĞRUDAN İLİŞKİLİ OLMAYAN GİDERLERDEN** **AR-GE İNDİRİMİ HESAPLANMAZ.**
- ❑ Ar-Ge indirimi tutarının hesabında tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılan amortismanına tabi iktisadi kıymetler için hesaplanan amortismanlar ile başka faaliyetlerde de kullanılan **MAKİNE VE TEÇHİZAT** için hesaplanan amortismanların bu kıymetlerin araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde **kullanıldıkları GÜN SAYISINA İSABET EDEN kısmı dikkate alınabilir.**

Teknogirişim Sermayesi Desteği İndirimi (5746 Md. 3/5)

Teknogirişim sermayesi desteğinden faydalananlara, bu desteğe konu projelerinin finansmanında kullanılmak üzere **gelir ve kurumlar** vergisi mükellefleri tarafından **sağlanan sermaye desteklerinin**:

- **Beyan edilen kurum kazancının %10'nu ve öz sermayenin %20'sini aşmayan kısmı** GVK'nın 89. maddesi uyarınca beyan edilen gelirin ve KVK'nın 10. maddesi uyarınca kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılır.
- İndirim konusu yapılacak tutar yıllık **olarak 500.000 TL'yi aşamaz.**
- Sermaye desteğinin sağlandığı dönemde herhangi bir suretle indirime konu edilemeyen tutarın izleyen hesap dönemlerine **devretmesi mümkün bulunmamaktadır.**
- Kurumlar vergisi mükelleflerince indirim tutarı; **“Ticari bilanço Kârı (Zararı) +KKEG - GYZ- Tüm İndirim ve İstisnalar”** formülü ile hesaplanacaktır.
- TG sermaye desteklerinin **2 yıl içerisinde** ilgili projenin finansmanında kullanılmayan kısmı için, indirim dolayısıyla sermaye desteğini sağlayan söz konusu mükellefler adına zamanında tahakkuk ettirilmemiş **vergiler gecikme faizi ile birlikte** tahsil edilir.

TEKNOKENT Sermayesi Desteği İndirimi (4691 Geçici 4. Md.)

Teknokent Sermaye Desteği İndirimi (**Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Faaliyette Bulunanlara** Sermaye Desteği Sağlayan Diğer Vergi Mükelleflerinin Yararlanacakları Vergi İndirimi)

TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGESİNDE FAALİYETTE BULUNANLARA bu Kanun kapsamındaki projelerin finansmanında kullanılmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sağlanan sermaye destekleri,

➤ **Beyan edilen gelirin veya kurum kazancınının %10'unu ve öz sermayenin %20'sini aşmamak üzere, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir**

➤ **Teknokent Sermaye Desteği İndirim tutarının hesaplanmasında, Teknogirişim Sermayesi Desteği İndirimi ile ilgili açıklamalar dikkatte alınacaktır.**

Sponsorluk Harcamaları

- Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun Kapsamında
- Söz konusu kanunlar uyarınca tespit edilen **AMATÖR SPOR DALLARI için tamamı, PROFESYONEL SPOR DALLARI için %50'si kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılacaktır.**
- GSGM Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun hükümlerine göre **FUTBOL HARİÇ,** anılan Genel Müdürlükçe sevk ve idare edilen **TÜM SPOR BRANŞLARI AMATÖR, Türkiye Süper Ligi ile ikinci ve üçüncü ligler profesyonel, daha alt düzeyde yapılan diğer futbol faaliyetleri ise amatör kabul edilmektedir.**
- Gerçek ve tüzel kişiler, **SÜRESİZ** bir şekilde sponsor olamayacakları gibi; **bunların herhangi bir şekilde VERGİ BORÇLARI DA BULUNMAMALIDIR.** Bu nedenle kurumların sponsor olabilmeleri için bağlı buldukları vergi dairesine müracaat ederek, **vergi borcu olmadığına dair bir yazı almaları ve yapılan SPONSORLUK SÖZLEŞMESİNİN BİR ÖRNEĞİNİ İLGİLİ VERGİ DAİRESİNE VERMELERİ GEREKMEKTEDİR.**

Sponsorluk Harcamaları

- Sponsor olan kurumun **ADININ ANILMASI Koşuluyla,**
 - Resmi spor organizasyonları için yapılan saha, salon veya tesis **KİRA BEDELLERİ,**
 - Sporcuların iâşe, seyahat ve ikamet giderleri,
 - Spor **MALZEMESİ BEDELİ,**
 - 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 gibi harcamalar **sponsorluk harcaması olarak değerlendirilecektir.**
- Spor sahalarına, sporcuların veya diğer ilgililerin spor giysilerinin ya da spor araç ve gereçlerinin üzerine yazılı veya elektronik sinyaller yardımıyla sanal olarak **KURUMUN TANITIMININ YAPILMASINI SAĞLAYACAK MARKA, İSİM VE BENZERİ İŞARETLER KONULMASI** gibi tanıtımını amaçlayan harcamalar ise **REKLAM HARCAMASI** olarak değerlendirilecektir.

Sponsorluk Harcamaları

- **VERGİ BORÇLARININ VE SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARINA borçlarının bulunmaması gerekir.**
- Kazancın yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapılamayan sponsorluk harcamaları **SONRAKİ HESAP DÖNEMİNE DEVROLMAZ.**

1 Seri No.'lu KVGT 10.3. : Kurumlar tarafından yapılan **SPONSORLUK HARCAMALARI İLE BAĞIŞ VE YARDIMLAR,** harcamanın veya bağış ve yardımın yapıldığı tarihte kayıtlarda **gider olarak dikkate alındığından,** söz konusu harcamalar ile bağış ve yardımların kurum kazancının tespitinde **KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDER OLARAK DİKKATE ALINMASI** ve **kurum kazancının yeterli olması halinde,** bu bölümde yer alan açıklamalar çerçevesinde, beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurumlar vergisi matrahından indirilmesi gerekmektedir.

BAĞIŞ VE YARDIMLAR

Kurum Kazancının %5 Oranında İndirebilecek Yardımlar (KVK Md-10/1-c):

Bu bağış ve yardımların; (1)GENEL VE ÖZEL BÜTÇELİ KAMU İDARELERİNE,(2) İL ÖZEL İDARELERİNE, (3) BELEDİYELERE VE KÖYLERE, (4) Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, (5) kamu yararına çalışan dernekler ile (6) bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara yapılması gerekir.

1. MAKBUZ KARŞILIĞI OLMALI,

2. Bu türden bağış ve yardımların toplamının o yıla ait **KURUM KAZANCININ %5'İNE** kadar olan kısmı indirilebilir. Kurum kazancı aşağıdaki formül ile hesaplanır.

$$\text{Kurum Kazancı} = [\text{Ticari Bilanço Karı} - (\text{İştirak Kazançları İstisnası} + \text{Geçmiş Yıl Zararları})]$$

Eğitim ve Sağlık Tesisleri İçin Yapılan Bağış ve Yardımlar (KVK Md. 10/1-):

Bu bağış ve yardımların; (1) Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, (2) il özel idarelerine, (3) belediyelere ve (4) köylere yapılması gerekir. (YANI KAMU KURUMLARINA)

Dikkat: Bu bent kapsamına Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşları girmiyor. Örneğin Kızılay'a yapılan aynı teslimler...

1. Okul, sağlık tesisi, yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere ğrenci yurdu ile ocuk yuvası, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi, mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin (1) inşası için yapılan harcamalar, (2) bunların inşası için bu kuruluşlara yapılan her tür türlü bağış ve yardımlar ile (3) mevcut tesislerin faaliyetinin devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü **NAKDI VE AYNİ BAğIş** ve yardımların **TAMAMI** bu madde kapsamında indirilebilir.

➤ Bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın varsa MALİYET BEDELİ veya KAYITLI DEğERİ, yoksa VUK'un hükümlerine göre **TAKDİR** Komisyonunca tespit edilecek değeri esas alınacaktır.

Kültürel ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yardımlar(KVK Md.10/1-d):

1. Bu bağış ve yardımların; (1) Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, (2) il özel idarelerine, (3) belediyelere ve köylere, (4) **Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, kamu yararına çalışan dernekler** ile (5) bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar (Burada yine hepsi var...) tarafından yapılan veya Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen ya da desteklenmesi uygun görülen KVK'nın 10/1-d bendinde sayılan (10 tane)
2. iş ve çalışmalarla ilgili olmalıdır.
3. Makbuz karşılığı olmalı,
4. %100'ü indirilebilir.

Doğal Afetlere İlişkin Bağış ve Yardımlar(KVK Md.10/1-e):

1. **Cumhurbaşkanınca yardım kararı alınmış olmalı**
2. **Makbuz karşılığında olmalı**
3. **AYNI VE NAKDİ BAĞIŞ** ve yardımların **TAMAMI**

Türkiye Kızılay Derneği ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine ne Yapılan Bağış ve Yardımlar(KVK Md.10/1-f):

1. Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan **nakdî bağış** veya **yardımların** tamamı, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilebilecektir.
2. Anılan Dernek ve Cemiyete **yapılacak aynî bağış ve yardımlar** ise (KVK Md.10/1-c kapsamında) kurum kazancının **%5'i ile sınırlı** bağış ve yardımlar çerçevesinde değerlendirilecektir.
3. Diğer taraftan, bunların **iktisadi işletmelerine** yapılan bağış veya yardımların kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilmesi **mümkün değildir.**

Yükseköğretim kurumlarına yapılacak bağış ve yardımlar (2547 YÖK Md. 56):

Üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitülerine yapılan **aynî veya nakdî** bağış ve yardımların tamamı, beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. (YÖK ek 7. maddesi uyarınca, Vakıflarca kurulacak yükseköğretim kurumlarına yapılacak bağışlar içinde geçerlidir.)

GİRİŞİM SERMAYESİ FONU (KVK Md.10/1-g ve VUK 325/A Md.) :

Girişim sermayesi fonunun indirim konusu yapılabilmesi için;

- İlgili yılda ayrılan fon tutarının **beyan edilen gelirin %10'unu**, toplam fon tutarının ise **öz sermayenin %20'sini aşmaması** (İki şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.),
- **Fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar** Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak olan ve Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi **GİRİŞİM SERMAYESİ YATIRIM ORTAKLIKLARINA VEYA FONLARINA YATIRIM YAPILMASI**,
- Ayrılan fon tutarının ilgili yılın kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmesi, gerekmektedir.

Usul ve Esaslar:

1. İndirim tutarının tespitinde beyan edilen gelir, [**Ticari bilanço kârı (zararı)+KKEG – GYZ - Tüm indirim ve istisnalar**] formülü ile hesaplanacaktır.
2. VUK'un 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu ilgili dönem kazancından ayrılacağından, pasifte özel bir fon **hesabına alınacak tutar hesap dönemi sonu itibarıyla tespit edilebilecektir.** Bu çerçevede, **fon hesabına alınma işleminin, İZLEYEN HESAP DÖNEMİNİN BAŞINDAN İTİBAREN KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN VERİLDİĞİ TARİHE** kadar yapılması gerekmektedir.
3. Dolayısıyla **geçici vergilendirme dönemlerinde** fon ayrılması ve indirim uygulamasından yararlanılması **mümkün değildir.**

Türkiye'den Yurtdışı Mukim Kişi ve Kurumlara Verilen Hizmetler (KVK Md. 10/1-ğ) :

Türkiye'de **yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara** Türkiye'de **verilen** ve **münhasıran yurt dışında yararlanılan** **mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım,** tıbbi raporlama, **muhasebe kaydı tutma,** çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle **Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim** alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleriyle **ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak** **eğitim ve sağlık** alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin **münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri** “kazancın, elde edildiği hesap dönemine ilişkin **KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN VERİLMESİ GEREKEN TARİHE KADAR TAMAMININ** Türkiye'ye transfer edilmesi şartıyla, **%80'i.**” şeklinde değiştirilmiştir.)

İndirimden Faydalanma Şartları:

1. **ŞİRKETLERİN ANA SÖZLEŞMELERİNDE İNDİRİM KAPSAMINDAKİ HİZMETLER YER ALMALIDIR.**
2. **Hizmetin, Türkiye'den münhasıran yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için yapılmış olması,**
3. **Faturanın yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum adına düzenlenmesi**
4. Türkiye'den verilen hizmetlerinden yurt dışında yararlanılması **(verilen hizmetin, bu kişilerin ve/veya kurumların TÜRKİYE'DEKİ FAALİYETLERİ İLE İLGİSİNİN olmaması gerekmektedir.)**
5. Eğitim ve sağlık hizmetlerinin yararlanıcısının yurt dışında olması

Türkiye'den Yurtdışı Mukim Kişi ve Kurumlara Verilen Hizmetler (KVK Md. 10/1-ğ) :

- **SAĞLIK TURİZMİ** ile uğraşan işletmelerin de indirimden faydalanması mümkündür.
- **Mesleki eğitim hizmetleriyle** ilgili olarak **Maliye Bakanlığına** belirleme yetkisi verilmiş olup ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle bu indirimin uygulanmasında mesleki eğitimin kapsamına giren hizmetler;
 - Planlama, tanıtım, satış, satış sonrası hizmetler, marka yönetimi, finansal yönetim, teknik destek, Ar-Ge, tasarım, dış tedarik, yeni geliştirilen ürünlerin test edilmesi, laboratuvar, araştırma ve analiz,
 - Sanayi, turizm, inşaat, tarım, savunma, reklam, internet ve e-ticaret, çevre, sağlık, basın, kültür-sanat, sigorta, enerji, spor ve denizcilik, iç ve dış ticaret, lojistik ve ulaştırma,olarak tespit edilmiştir. Bu alan alanlarda verilen **mesleki eğitim hizmetleri**, indirim kapsamında değerlendirilecektir.
- **Nakitlerin, kasadaki dövizlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, kur farkları ve iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.**

İNDİRİM KONUSU YAPILACAK KAZANCIN TESPİTİ

- “Kazancın, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar tamamının Türkiye’ye transfer edilmesi şartıyla,%80’i.” beyanname üzerinde kazanç yeterli olması halinde indirim konusu yapılabilecektir.

Kazancın yetersiz olması halinde indim sonraki döneme devretmez.

➤ GİDER VE MALİYET UNSURLARININ AYRI OLARAK TESPİT EDİLMESİ ESASTIR.

- Gider ve maliyet unsurlarının ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespitinin mümkün olmadığı hallerde ise MÜŞTEREK GENEL GİDERLER, bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan HASILATIN TOPLAM HASILATA ORANI esas alınarak dağıtılacaktır.

- Müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanlarının ise bunların HER BİR İŞTE KULLANILDIKLARI GÜN SAYISINA GÖRE dağıtımının yapılması gerekmektedir.

- Hangi işte ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar ise, **müşterek genel giderlerle birlikte** dağıtıma tabi tutulacaktır.

Diğer Kanunlara Göre Kurum Kazancından İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar

- **İlköğretim ve Eğitim Kurumlarına Yapılan Bağış ve Yardımlar** (222 sayılı Kanun)
- **Sosyal Yardımlaşmayı ve Dayanışmayı** Teşvik Fonuna veya Bu Fona İlişkin Vakıflara Yapılan Bağış ve Yardımlar (3294 sayılı Kanun)
- **TÜBİTAK'a Yapılan** Bağış ve Yardımlar (278 sayılı Kanun)
- **Üniversitelere ve İleri Teknoloji** Enstitülerine Yapılan Bağış ve Yardımlar (2547 sayılı YÖK)
- Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumuna Yapılan Bağışlar (2828 sayılı Kanun)
- Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumuna Yapılacak Bağış ve Yardımlar (2876 sayılı Kanun)
- Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Harcamaları (4122 sayılı Kanun)

NAKDİ SERMAYE ARTIRIMI....

Sermaye Artırımında İndirim (KVK Md. 10/1-1) :

KVK'nın 10/1-1 bendinde, **FİNANS, BANKACILIK** ve **SİGORTACILIK** sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile **KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİ HARİÇ**

MEVCUT ŞİRKETLER

SERMAYE ŞİRKETLERİNİN ilgili hesap dönemi içinde, ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya

YENİ KURULAN

Yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden T.C Merkez Bankası (TCMB) tarafından indirimden yararlanılan yıl için en son açıklanan bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı dikkate alınarak, (2025 yılı için nakit sermaye artırımından hesaplanan faiz indirimi uygulamasında %45,34 oranı kullanılacaktır.)

İlk hesap dönemi için kıst

İlgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50'sinin, (26.10.2021 tarihinden itibaren uygulanmak üzere nakdi sermaye artışlarının, **YURT DIŞINDAN getirilen nakitle karşılanan kısmı için bu oran %75** olarak uygulanır.) kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde **ayrıca gösterilmek şartıyla**, kurum kazancından indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

FİNANS,
BANKA,
SİGORTA
SEKTÖRÜ
HARİÇ

ÖZETLE

Mevcut Sermaye Şirketlerinde

Ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları,

Yeni Kurulan Sermaye Şirketlerinde

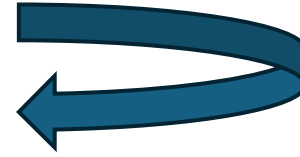
Ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı

- Bakanlar Kurulu Kararında **genel indirim oranı %50** olarak belirlenmiş olup **durumlarına göre** sermaye şirketleri bu orana aşağıdaki oranları eklemek suretiyle indirim uygulamasından yararlanabileceklerdir.

1- Payları borsada işlem gören halka açık sermaye şirketlerinde indirim oranı, indirimden yararlanan yılın **SON GÜNÜ İTİBARIYLA, Merkezi Kayıt Kuruluşu A.Ş. nezdinde borsada işlem görebilir nitelikte pay** olarak izlenen payların **nominal tutarının** ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermayeye oranı;

%50 ve daha az olan şirketler için **25 puan,**

%50'nin üzerinde olan şirketler için ise **50 puan,**



ilave edilmek suretiyle uygulanacaktır. (Yani 25 veya 50 + 50)

2- Nakdi olarak artırılan sermayenin, yatırım teşvik belgeli üretim ve sanayi tesisleri ile bu tesislere ait makine ve teçhizat yatırımlarında ve/veya bu tesislerin inşasına tahsis edilen arsa ve arazi yatırımlarında kullanılması durumunda, yatırım teşvik belgesinde yer alan sabit yatırım tutarı ile sınırlı olmak üzere, **25 puan ilave edilmek suretiyle söz konusu indirim uygulanacaktır. **İKİ GÖRÜŞ VAR****

Aşağıda Sayılan İşlemler İndirim Tutarının Hesaplamasında Dikkate ALINMAZ

1- Sermaye şirketlerine nakit dışındaki **Varlık Devirlerinden** kaynaklanan sermaye artışları, **(AYNI SERMAYE)**

MADDE 127- (1) Kanunda aksine hüküm olmadıkça ticaret şirketlerine sermaye olarak; a) Para, alacak, kıymetli evrak ve sermaye şirketlerine ait paylar, b) Fikrî mülkiyet hakları, c) Taşınırlar ve her çeşit taşınmaz, d) Taşınır ve taşınmazların faydalanma ve kullanma hakları...

Ayni sermaye konulabilecek malvarlığı unsurları MADDE 342- (1) Üzerlerinde sınırlı ayni bir hak, haciz ve tedbir bulunmayan, nakden değerlendirilebilen ve devrolunabilen, fikrî mülkiyet hakları ile sanal ortamlar da dâhil, malvarlığı unsurları ayni sermaye olarak konulabilir. Hizmet edimleri, kişisel emek, ticari itibar ve vadesi gelmemiş alacaklar sermaye olamaz.

2- Sermaye şirketlerinin **Birleşme, Devir ve Bölünme** işlemlerine taraf olmalarından kaynaklanan sermaye artışları, **(KURUMLAR 18-19)**

3- Bilançoda yer alan **öz sermaye kalemlerinin** sermayeye eklenmesinden kaynaklanan sermaye artışları, **(529- Sermaye yedeklerine dikkat) – (ÖZ KAYNAK KALEMLERİ İÇERİSİNDEKİ AKTARIM)**

4- Ortaklarca veya KVK'nın 12. maddesi kapsamında ortaklarla ilişkili olan kişilerce **kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle** gerçekleştirilen sermaye artışları,

5- Şirkete **nakdi sermaye dışında hisse senedi, tahvil veya bono** gibi kıymetlerin konulması suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları,

6- Bilanço içi kalemlerin birbiri içinde mahsubu şeklinde gerçekleştirilen sermaye artışları **(En fazla yapılan bilerek veya bilmeyerek, önceki dönem bilançosundan doğrudan tespit edilebilir. 331 aktarım, 320)**



SERMAYE AVANSLARININ DURUMU

Ortaklar tarafından sermaye avansı olarak şirketin banka hesabına yatırılan tutarların nakdi sermaye artışından kaynaklanan **faiz indiriminin hesaplanmasında dikkate alınabilmesi için;**

1- Sermaye avansının **banka hesabına yatırıldığı** tarihten **itibaren** şirketin **“Diğer Sermaye Yedekleri”** hesabında izlenmesi

DİĞER SERMAYE YEDEKLERİNDE İZLENMELİ

2- Sermaye avansının **BANKA HESABINA YATIRILDIĞI TARİHİN İÇİNDE BULUNDUĞU HESAP DÖNEMİNİN SONUNA** kadar bu tutarlarla ilgili **sermaye artırımına ilişkin kararın TİCARET SİCİLİNE TESCİL ETTİRİLMESİ**, şartıyla, söz konusu kararın ticaret siciline **TESCİL ETTİRİLDİĞİ** tarih esas alınarak indirim uygulamasında dikkate alınması mümkündür.

Nakdi Sermaye Artışından Kaynaklanan Faiz Uygulamasında DİKKATE ALINMAYACAK SERMAYE AVANSLARI

1- Şirketin **BANKA HESABINA YATIRILDIĞI** tarihin içinde bulunduğu **HESAP DÖNEMİNDE** sermaye artırımına konu edilmeyen sermaye avansı niteliğindeki tutarların, indirim uygulamasında dikkate alınması mümkün değildir.

2- Şirketin banka hesabına yatırıldığı tarihten itibaren **“DİĞER SERMAYE YEDEKLERİ”** hesabında **İZLENMEYEN** tutarlar için, ilgili hesap döneminde bu tutarlara ilişkin sermaye artırımını gerçekleştirilse dahi indirim uygulamasından faydalanılması mümkün değildir.

SÜRE

NAKDİ SERMAYE ARTIŞINDAN KAYNAKLANAN FAİZ İNDİRİMİNİN HESAPLANMASINDA;

TİCARET SİCİLİNE TESCİL EDİLEN sermaye artırımının nakit olarak karşılanan kısmının şirketin banka hesabına yatırıldığı tarihin içinde bulunduğu

-İLK TESCİL SONRA BANKAYA YATIRMA İSE BANKAYA YATIRMA TARİHİ

Nakden taahhüt edilen sermayenin, sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten önce şirketin banka hesabına yatırılan kısmı için tescil tarihinin içinde bulunduğu **YANI İLK BANKA SONRA TESCİL İSE TESCİL EDİLDİĞİ AYDAN** hesap döneminin sonuna kadar olan ay sayısının 12 aya olan oranı süre olarak dikkate alınacaktır.

2015/7910 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1/3 Maddesinde İndirim Uygulamasına Getirilen SINIRLAMALAR:

1- Gelirlerinin **%25** veya daha fazlası **Pasif Nitelikli Gelirlerden** oluşan sermaye şirketleri için indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır. **(BU VE 4. DURUM ENÇOK KARŞILAŞILAN DURUMDUR.)** (Faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli)

2- Aktif toplamının **%50** veya daha fazlası bağlı **menkul kıymetler ve iştirak paylarından** oluşan sermaye şirketleri için indirilebilecek tutarın hesaplanmasında indirim oranı %0,

3- Artırılan nakdi sermayenin **BAŞKA** şirketlere **SERMAYE** olarak **KONULAN** veya **KREDİ** olarak kullanılan kısmına **tekabül eden tutarla sınırlı olmak** üzere indirilebilecek tutarın hesaplanmasında indirim oranı %0, **(3. ŞİRKETE SERMAYE KONULAN TUTARLA SINIRLI)**

4- **ARSA VE ARAZİ** yatırımı yapan sermaye şirketlerinde arsa ve arazi yatırımına tekabül eden tutarla sınırlı olmak üzere indirilebilecek tutarın hesaplanmasında indirim oranı %0 – **DİKKAT EDİLMELİDİR. (SORUNLU KISIM)**

Şirketin banka hesabına **FİLEN yatırılmayan kısmı indirim tutarının hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır.**

Ortakların şirketten olan **ALACAKLARININ sermaye artışına konu edilmesi halinde nakit girişinden söz edilemeyeceği için nakdi sermaye indiriminden yararlanılmayacaktır.**

YANI 331 NOLU HESAPTA YER ALAN TUTARIN 500 NOLU HESABA AKTARILMASI HALİ

331- ORTAKLARA BORÇLAR HESABI

Her Bir Hesap Dönemi İçin Ayrı Ayrı Yararlanma: KIST + 4 HES. DÖNEMİ

Bu indirimden, sermaye artırımına ilişkin kararın veya ilk kuruluş aşamasında ANA SÖZLEŞMENİN TESCİL EDİLDİĞİ hesap dönemi ile bu dönemi izleyen DÖRT hesap dönemi için ayrı ayrı yararlanılır.

(PLANLAMA YAPILMASI GEREKİR...)

BU DÖNEMLERDE SERMAYE AZALTIMI YAPILMASI HÂLİNDE azaltılan sermaye tutarı indirim hesaplamasında dikkate alınmaz.

(ARTIRILAN-AZALTILAN)=NET KALAN NAKDİ SERMAYE

- Kazanç Yetersizliği Nedeniyle İndirim Konusu Edilemeyen Tutarın Endekslenmeksizin Sonraki Dönemlere Devri:

Sermaye Şirketleri tarafından nakdi sermaye artışına ilişkin hesaplanan indirim tutarının kazanç yetersizliği nedeniyle ilgili olduğu hesap dönemine ait matrahın tespitinde indirim konusu yapılamaması halinde bu indirim tutarları, herhangi bir **endekslemeye tabi tutulmaksızın** izleyen hesap dönemlerine ilişkin matrahın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. **(izleyen tüm geçiciler de dahil)**

(DEVREDEN TUTAR İÇİN BİR SÜRE SINIRI YOKTUR)



Sermaye Azaltımı

Bu indirimden yararlanan sermaye şirketlerinin daha sonra sermaye azaltımı yapmaları halinde, nakdi sermaye artışının azaltılan sermaye tutarı kadarlık kısmı için sermaye azaltımına ilişkin **kararın ticaret siciline tescil edildiği AYI İZLEYEN AYDAN İTİBAREN** bu indirimden yararlanmaları mümkün bulunmamaktadır. **(AZALTILAN TUTARLA SINIRLI OLARAK)**

2024 YILINDA 10.000.000-TL NAKDİ SERMAYE ARTIRIMI YAPAN VE TAMAMINI PEŞİN ÖDEYEN MAG A.Ş MART 2026 YILINDA 2.000.000 NAKDİ SERMAYEYİ AZALTMIŞTIR. (TÜM SERMAYESİ NAKİT 32/B) O HALDE 2026 NİN İLK 3 AYI İÇİN 10 Milyon, KALAN 9 AYI İÇİN 8 Milyon DİKKATE ALINARAK HESAPLAMA YAPILACAKTIR.

İndirim Tutarı = Nakdi Sermaye Artışı x Ticari Krediler Faiz Oranı x İndirim Oranı x Süre

Örnek 1: (B) A.Ş.'nin sermayesinin nakdi olarak 6.000.000 TL artırılmasına ilişkin 15/7/2015 tarihinde karar alınmış olup şirket ortaklarından

- Bay (F)'nin taahhüt ettiği tutar **2.000.000 TL**,
- Bay (K)'nin taahhüt ettiği tutar ise **4.000.000 TL**'dir.
- Taahhüt edilen tutarların %25'i olan **1.500.000 TL** **30/7/2015 (1)** tarihinde ortaklar tarafından şirketin banka hesabına yatırılmış ve daha sonra
- Sermaye artırım kararı **3/8/2015 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilmiştir.**
- Şirket ortağı Bay (F) taahhüt ettiği sermayenin kalan kısmı olan **1.500.000 TL**'yi, sermaye artırımına ilişkin kararın tescil tarihinden sonra, **6/8/2015(2)** tarihinde,
- Şirketin diğer ortağı Bay (K) ise taahhüt ettiği sermayenin kalan **3.000.000 TL**'lik kısmını **9/11/2015 (3)** tarihinde şirketin banka hesabına yatırmıştır.
- (B) A.Ş.'nin yararlanabileceği indirim oranı %50 olup 2015 yılı sonu itibarıyla TCMB tarafından açıklanan ticari krediler faiz oranı **%10'dur.**

Sermaye artırımına ilişkin **KARARIN** ticaret siciline **TESCİL** edildiği tarihten **ÖNCE** (B) A.Ş.'nin banka hesabına yatırılan sermaye taahhüdünün %25'lik kısmı için bu kararın tescil tarihi olan **3/8/2015 TARİHİ ESAS ALINMAK SURETİYLE İNDİRİMDEN FAYDALANILMASI MÜMKÜNDÜR. ((1.5 MİL.)) (1)**

KARARIN TESCİL TARİHİNDEN SONRA ortaklarca şirketin banka hesabına yatırılan sermaye taahhütleri için ise bu tutarların şirketin **BANKA HESABINA YATIRILDIĞI TARİHLER DİKKATE ALINARAK İNDİRİM TUTARI HESAPLANACAKTIR.**

Sermaye artırımına ilişkin karar 3/8/2015 tarihinde ticaret siciline tescil ettirildiğinden, taahhüt edilen sermayenin kararın tescil tarihinden önce şirketin banka hesabına yatırılan **1.500.000 TL'lik (1)** kısmı için bu aydan itibaren yıl sonuna kadar indirim tutarı hesaplanabilecektir.

İndirim tutarı = Nakdi sermaye artışı x Ticari krediler faiz oranı x İndirim oranı x Süre
= **1.500.000 TL x 0,10 x 0,50 x (5/12)** (Ağus. Eyl. Ekim, Kas. Aralık.)

= 31.250 TL

Sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten sonra, taahhüt edilen sermayenin **1.500.000 TL'lik kısmı BAY (F) tarafından 6/8/2015 (2)** tarihinde,

Kalan **3.000.000 TL'lik kısmı ise şirketin diğer ortağı BAY (K) tarafından 9/11/2015 (3)** tarihinde şirketin banka hesabına yatırılmış olduğundan; bu tutarların şirketin banka hesabına yatırıldıkları aylardan itibaren yıl sonuna kadar indirim tutarı hesaplanabilecektir.

Bay (F) tarafından yatırılan tutar için,

İndirim tutarı = Nakdi sermaye artışı x Ticari krediler faiz oranı x İndirim oranı x Süre

$$= 1.500.000 \text{ TL} \times 0,10 \times 0,50 \times (5/12) \text{ 6/8/2015}$$

$$= \text{31.250 TL}$$

Bay (K) tarafından yatırılan tutar için,

İndirim tutarı = Nakdi sermaye artışı x Ticari krediler faiz oranı x İndirim oranı x Süre

$$= 3.000.000 \text{ TL} \times 0,10 \times 0,50 \times (2/12) \text{ 9/11/2015}$$

$$= \text{25.000 TL}$$

DOLAYISIYLA, 2015 HESAP DÖNEMİNDE 6.000.000 TL'LİK SERMAYE ARTIRIMI ÜZERİNDEN HESAPLANAN VE KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE DİKKATE ALINACAK TOPLAM İNDİRİM TUTARI (31.250 TL + 31.250 TL + 25.000 TL=) 87.500 TL OLACAKTIR.

Ayrıca, (B) A.Ş. 2016 hesap döneminde sermaye azaltımına gitmediği ve diğer şartları da sağladığı takdirde 6.000.000 TL'lik bu sermaye artırımının tamamı üzerinden 12 ay için indirim tutarı hesaplayabilecektir.

Örnek 2: 22/12/2015 tarihli genel kurul kararı ile (C) A.Ş.'nin sermayesinin **12.000.000 TL** artırılmasına karar verilmiş ve bu tutarın %25'i olan 3.000.000-TL **29/12/2015 tarihinde** ortaklarca şirketin banka hesabına yatırılmıştır. Söz konusu genel kurul kararı **13/1/2016** tarihinde **ticaret siciline tescil ettirilerek** sermaye taahhüdünün kalan 9.000.000 TL'si nakit olarak **29/1/2016** tarihinde ortaklarca şirketin banka hesabına yatırılmıştır. (C) A.Ş.'nin indirim tutarının hesaplanmasında dikkate alacağı indirim oranı %50 olup 2016 yılı sonu itibarıyla TCMB tarafından açıklanan ticari krediler faiz oranı %10'dur.

Sermaye artırımına ilişkin karar her ne kadar 2015 hesap döneminde alınmış olsa da bu kararın **ticaret siciline tescili 13/1/2016 tarihinde gerçekleştirildiğinden**, taahhüt edilen sermayenin 29/12/2015 tarihinde şirketin banka hesabına yatırılmış olan %25'lik kısmı için 2015 hesap dönemi itibarıyla indirimden faydalanılması mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, sermaye artırımına ilişkin karar **Ocak 2016** döneminde ticaret siciline tescil edildiğinden ve sermaye taahhüdünün kalan kısmının tamamı da bu dönemde ortaklarca şirketin banka hesabına yatırılmış olduğundan, 2016 hesap dönemine ait kurumlar vergisi matrahının tespitinde (C) A.Ş., sermayesinin nakden artırılan tutarının tamamı üzerinden indirim uygulamasından faydalanabilecektir.

İndirim tutarı = Nakdi sermaye artışı x Ticari krediler faiz oranı x İndirim oranı x Süre
= 12.000.000 TL x 0,10 x 0,50 x (12/12)
= 600.000 TL (C) A.Ş. 2016 hesap dönemine ait kurumlar vergisi matrahının tespitinde 600.000 TL'lik tutar için indirim uygulamasından yararlanabilecektir.

5/7/2022 tarihinden itibaren yapılan sermaye artırımları için indirimden yararlanma

Sermaye şirketleri, anılan indirim uygulamasından, **5/7/2022 tarihinden itibaren gerçekleştirdikleri nakdi sermaye artışları üzerinden, nakdi sermaye artışının yapıldığı hesap döneminden başlamak üzere beş hesap dönemi için ayrı ayrı yararlanabileceklerdir.**

Örnek: (BA) A.Ş.'nin sermayesinin nakdi olarak 10.000.000 TL artırılmasına ilişkin 3/12/2022 tarihli genel kurul kararı **10/2/2023** tarihinde **TİCARET SİCİLİNE TESCİL ETTİRİLMİŞ** ve sermaye taahhüdünün tamamı ortaklarca bu ay içinde şirketin banka hesabına yatırılmıştır. (BA) A.Ş. **2023 hesap döneminde 11 aylık süre için indirimden yararlanacak ve şartları sağlamaya devam ettiği sürece artırılan bu sermaye tutarı dolayısıyla 2027 hesap dönemine kadar (2027 hesap dönemi dâhil) bu indirimden her hesap dönemi için ayrı ayrı yararlanabilecektir.**

5/7/2022 tarihinden önce yapılan sermaye artırımları için indirimden yararlanma

7417 sayılı Kanununun 50 nci maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 15 inci maddenin on üçüncü fıkrası uyarınca 5/7/2022 tarihinden önce sermaye artırımını yapan veya ilk defa kurulan şirketler söz konusu indirimden 2022 hesap dönemi dâhil olmak üzere beş hesap dönemi için ayrı ayrı yararlanmaya devam edebileceklerdir.

Örnek: (BB) A.Ş.'nin sermayesinin nakdi olarak 6.000.000 TL artırılmasına ilişkin 3/8/2015 tarihli genel kurul kararı 24/8/2015 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilmiş ve sermaye taahhüdünün tamamı ortaklarca bu ay içinde şirketin banka hesabına yatırılmıştır.

(BB) A.Ş. 2015 hesap döneminde 5 aylık süre için indirimden yararlanacak ve şartları sağlamaya devam ettiği sürece 2022 hesap dönemi dâhil olmak üzere beş hesap dönemi daha **(2026 hesap dönemi sonuna kadar) anılan indirimden ayrı ayrı yararlanmaya devam edebilecektir.**

Örnek: (MAG) A.Ş.'nin yetkili organı tarafından 28/8/2015 tarihinde 24.000.000 TL nakdi sermaye artırımını kararı alınmış olup nakden taahhüt edilen sermayenin %25'i olan **6.000.000 TL**, **8/9/2015** tarihinde ortaklarca şirketin banka hesabına yatırılmıştır. Söz konusu karar **15/9/2015** **TARİHİNDE TİCARET SİCİLİNE TESCİL ETTİRİLMİŞ** ve sermaye taahhüdünün geri kalan kısmı aynı yılın (9.ay) **Eylül ayının sonuna kadar ortaklarca şirketin banka hesabına yatırılmıştır.**

_____Diğer taraftan, (MAG) A.Ş. nakdi sermaye artırımından sağladığı bu kaynağın **10.000.000 TL'lik** kısmını, aynı yılın **EYLÜL AYINDA** **9.000.000 TL** sabit yatırım tutarı içeren yatırım **TEŞVİK BELGELİ SANAYİ TESİSİ YATIRIMINDA KULLANMIŞTIR.**

(MAG) A.Ş.'nin Merkezi Kayıt Kuruluşu A.Ş. nezdinde **borsada işlem görebilir nitelikte pay olarak izlenen paylarının nominal tutarının çıkarılmış sermayesine oranı %80** olup 2015 yılı sonu itibarıyla TCMB tarafından açıklanan ticari krediler faiz oranı %10'dur.

Buna göre, (MAG) A.Ş.'nin Merkezi Kayıt Kuruluşu A.Ş. nezdinde **borsada** işlem görebilir nitelikte pay olarak izlenen paylarının nominal tutarının çıkarılmış sermayesine oranı %80 olduğu için indirim tutarının hesaplanmasında dikkate alacağı indirim oranı (%50 + %50=) %100 olacaktır. **(İLAVE 50 PUAN)**

Öte yandan, (MAG) A.Ş.'nin nakdi sermaye artırımının, yatırım **teşvik belgeli** sanayi tesisi yatırımında kullanılmış olan 10.000.000 TL'sinin 9.000.000 TL'lik kısmı sabit yatırım tutarına ilişkin olduğundan, bu tutarla sınırlı olmak üzere indirim oranı 25 puan ilave edilmek suretiyle (%50 + %50 + %25=) %125 olarak dikkate alınacaktır. **(YTB İLAVE 25 PUAN)**

$$\begin{aligned}\text{İndirim tutarı} &= \text{Nakdi sermaye artışı} \times \text{Ticari krediler faiz oranı} \times \text{İndirim oranı} \times \text{Süre} \\ &= 9.000.000 \text{ TL} \times 0,10 \times 1,25 \times (4/12) \text{ EYLÜL EKİM KASIM ARALIK}=4 \text{ AY} \\ &= 375.000 \text{ TL}\end{aligned}$$

Kalan (24.000.000 TL – 9.000.000 TL=) 15.000.000 TL'lik sermaye artırımını için indirim oranı ise (%50 + %50=) %100 olarak dikkate alınacaktır.

$$\begin{aligned}\text{İndirim tutarı} &= \text{Nakdi sermaye artışı} \times \text{Ticari krediler faiz oranı} \times \text{İndirim oranı} \times \text{Süre} \\ &= 15.000.000 \text{ TL} \times 0,10 \times 1 \times (4/12) \\ &= 500.000 \text{ TL}\end{aligned}$$

Dolayısıyla, (MAG) A.Ş.'nin 2015 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu edebileceği toplam tutar (375.000 TL + 500.000 TL=) 875.000 TL'dir.

2025 4. GEÇİCİ VERGİ

4.3.2016 tarih ve 29643 sayılı Resmi Gazete’de yayımlan 9 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ’de uygulamanın usul ve esasları açıklanmış ve Tebliğin 10.6.5.1. bölümünde indirim tutarının hesaplanmasında TCMB tarafından yararlanılan yıl için en son açıklanan ticari krediler faiz oranı dikkate alınacağından geçici vergi dönemlerinden sadece dördüncü geçici vergilendirme dönemi itibarıyla bu indirimden yararlanılmasının mümkün bulunduğu açıklanmıştır

TEBLİĞİN -10.6.5. Diğer hususlar- BAŞLIKLİ KISMI

10.6.5.1. (Değişik paragraf:RG-1/3/2023-32119) İndirim tutarının hesaplanmasında TCMB tarafından yararlanılan yıl için en son açıklanan ticari krediler faiz oranı dikkate alınacağından, sadece yıllık hesap dönemi itibarıyla bu indirimden yararlanılması mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutarlar, izleyen hesap dönemine ilişkin geçici vergilendirme dönemlerine ait geçici vergi matrahlarının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Sermaye Artırımın Avantajları Neler Olabilir ?

-MADDE 32/B SERMAYE AZALTIMINDA VERGİLEME -

7420 sayılı Kanununun 22 nci maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununa aşağıdaki madde eklenmiştir.

MADDE 32/B- (1) Kurumlar tarafından **SERMAYEYE EKLENEN** öz sermaye kalemlerinin, *sermayeye eklendiği tarihten itibaren* **BES TAM YIL GEÇTİKTEN SONRA** herhangi bir şekilde sermaye azaltımına konu edilmesi durumunda, **NAKDİ** veya **AYNI SERMAYE** ile **SERMAYEYE EKLENEN DİĞER UNSURLARIN TOPLAM SERMAYEYE ORANLANMASI SURETİYLE** azaltıma konu edilen tutar içerisindeki sermaye unsurları tespit olunur. **!!!!!!!!!!!!!!!!!!!!!!!!!!!! 3.3.2023-3.3.2028**

Söz Konusu Oranın Tespitinde;

- Sermayeye ilave dışında başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya sermaye hesabından başka hesaplara aktarımı **KURUMLAR VERGİSİNE VE KAR DAĞITIMINA VEYA ANA MERKEZE AKTARILAN TUTARA BAĞLI VERGİ KESİNTİSİNE TABİ TUTULACAK ÖZ SERMAYE KALEMLERİNİN, (KV + STPJ)**
- Sadece kar dağıtımına veya ana merkeze aktarılan tutara bağlı **VERGİ KESİNTİSİNE** tabi tutulacak öz sermaye kalemlerinin, **STPJ**
- Başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde **VERGİLENDİRİLMEMEYECEK** olan aynı ve nakdi sermayenin

TOPLAM SERMAYE İÇİNDEKİ PAYLARI DİKKATE ALINIR.

- (2) Kurumların öz sermaye kalemlerini sermayeye ekledikleri tarihten itibaren **BEŞ TAM YILLIK SÜRE tamamlanmadan** sermaye azaltımı yapmaları durumunda, azaltımın **SIRASIYLA yukarıda (a), (b) ve (c) bentlerinde yer alan sermaye unsurlarından yapıldığı kabul edilir.**
- (3) Sermaye azaltımında, öncelikli olarak sermayeye ilave edilen öz sermaye kalemlerinden, sermayeye eklenme tarihi **BEŞ TAM YILLIK SÜREYİ GEÇMEMİŞ** olanların işletmeden çekildiği kabul edilir.
- (4) GEÇMİŞ YIL ZARARLARININ MAHSUBU SURETİYLE sermaye azaltılması durumunda, bu şekilde azaltıma konu edilen sermaye unsurları birinci, ikinci ve üçüncü fıkra hükümlerine göre tespit edilir **ANCAK VERGİ KESİNTİSİNE TABİ TUTULMAZ.**

SERMAYE AZALTIMINA KONU EDİLEBİLECEK SERMAYE UNSURLARI

- KURUMLARIN ÖZ SERMAYE KALEMLERİ İÇERİSİNDE YER ALAN; **YENİDEN DEĞERLEME FONLARI, SERMAYE DÜZELTMESİ OLUMLU FARKLARI** GİBİ BAZI HESAP KALEMLERİ **İŞLETMEDEN ÇEKİLDİĞİNDE KURUMLAR VERGİSİNE VE KAR PAYI DAĞITIMINA BAĞLI VERGİ KESİNTİSİNE;**
- **GEÇMİŞ YIL KARLARI GİBİ** BAZI HESAP KALEMLERİ İSE **İŞLETMEDEN ÇEKİLDİĞİNDE KAR PAYI DAĞITIMINA BAĞLI VERGİ KESİNTİSİNE TABİ TUTULMAKTADIR.**
- **SERMAYE AZALTIMININ SERMAYEYE İLAVE EDİLEN HANGİ KALEMLERDEN YAPILDIĞI VERGİLENDİRME AÇISINDAN ÖNEM ARZ ETMEKTEDİR.**
- **KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNUN 32/B MADDESİNDE YAPILAN DÜZENLEME İLE KURUMLARIN SERMAYELERİNİ AZALTMALARI DURUMUNDA, HANGİ SERMAYE UNSURUNUN NE KADAR TUTARDA AZALTILMIŞ KABUL EDİLECEĞİ VE AZALTILAN BU TUTARIN NASIL VERGİLENDİRİLECEĞİ HUSUSLARI BELİRLENMİŞTİR.**

Azaltıma Konu Edilebilecek Sermaye Unsurları Esas İtibarıyla;

ÜÇ SINIFTA GRUPLANDIRILABİLECEKTİR.

- 1) Sermayeye ilave dışında başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya sermaye hesabından başka hesaplara aktarımı **kurumlar vergisine ve kar dağıtımına/ana merkeze aktarılan tutara bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak öz sermaye kalemleri,**
- 2) **Sadece kar dağıtımına/ana merkeze aktarılan tutara bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak öz sermaye kalemleri,**
- 3) **Başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde vergilendirilmeyecek olan aynı ve nakdi sermaye**

Şeklinde sınıflanır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 32/B maddesi uyarınca, **ÖZ SERMAYE KALEMLERİNİN SERMAYEYE EKLENDİĞİ TARİHTEN İTİBAREN BEŞ TAM YILLIK SÜRE TAMAMLANMADAN SERMAYE AZALTIMI YAPILMASI DURUMUNDA, AZALTIMIN YUKARIDAKİ GRUPLANDIRMADA (1), (2) VE (3) NUMARALI SINIFLARDA YER ALAN SERMAYE UNSURLARINDAN SIRASIYLA YAPILDIĞI KABUL EDİLECEKTİR.**

- **BU UNSURLARIN SERMAYEYE EKLENDİĞİ TARİHTEN İTİBAREN BEŞ TAM YIL GEÇTİKTEN SONRA HERHANGİ** bir şekilde sermaye azaltımına konu edilmesi durumunda ise söz konusu sınıflandırmalarda yer alan sermaye unsurlarınının **TOPLAM SERMAYEYE ORANLANMASI SURETİYLE AZALTIMA KONU EDİLEN TUTAR İÇERİSİNDEKİ SERMAYE UNSURLARI TESPİT OLUNACAKTIR.**

Örnek:

600.000 TL nakdi sermayesi bulunan (MAG) A.Ş., **26/3/2016** tarihinde tescil edilen kararla **enflasyon düzeltmesi olumlu farklarından 300.000 TL**, geçmiş yıl karlarından ise 100.000 TL sermayesine ilave etmek suretiyle sermayesini **1.000.000 TL'ye** çıkarmıştır.

Mükellef, **1/9/2023** tarihinde ise ticaret sicil gazetesinde tescil edilen kararla sermayesini **400.000 TL** azaltmıştır.

Sermaye artışından sonra 5 yıl geçmiş mi ? Evet/Hayır

- Mükellefin toplam **1.000.000 TL tutarındaki sermayesinin**
 - %60'ı nakdi sermayeden,
 - %30'u enflasyon düzeltmesi olumlu farklarından,
 - %10'u ise geçmiş yıl karlarından oluşmaktadır.

5 YIL GEÇTİĞİ İÇİN ORANLAMA YAPILMALI:

- 1/9/2023 tarihinde sermayenin 400.000 TL azaltılması nedeniyle azaltılan tutarın
- **240.000 TL'sinin (400.000 TLx0,60) nakdi sermayeden,**
 - **120.000 TL'sinin (400.000 TLx0,30) enflasyon düzeltmesi olumlu farklarından,**
 - **40.000 TL'sinin (400.000 TLx0,10) ise geçmiş yıl karlarından kaynaklandığı kabul edilecektir.**

- Bu kapsamda, azaltıma konu edilen ve enflasyon düzeltmesi olumlu farklarından kaynaklanan **120.000 TL** hem kurumlar vergisine hem de ortakların niteliğine bağlı olarak kar dağıtımına bağlı vergi kesintisine,

- **Geçmiş yıl karından** kaynaklanan **40.000 TL** ise ortakların niteliğine bağlı olarak yalnızca kar dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulacaktır. **Çünkü....**

- Nakdi sermayeden kaynaklanan **240.000 TL** üzerinden ise herhangi bir vergileme yapılması söz konusu olmayacaktır.

| Azaltılan Sermaye Unsuru | Azaltıma Konu Edilen Tutar (400.000 TL) | Hesaplanan Kurumlar Vergisi | Gelir Vergisi Kesintisi |
|--|---|---------------------------------------|---|
| 1-Enflasyon Düzeltmesi Olumlu Farkları | $(400.000 \times 0,30) = 120.000$ TL | $(120.000 \times 0,20^*) = 24.000$ TL | $(96.000 \text{ TL} \times 0,10^{**}) = 9.600$ TL |
| 2-Geçmiş Yıl Karları | $(400.000 \times 0,10) = 40.000$ TL | 0,00 | $(40.000 \text{ TL} \times 0,10^{**}) = 4.000$ TL |
| 3-Nakdi Sermaye | $(400.000 \times 0,60) = 240.000$ TL | 0,00 | 0,00 |
| TOPLAM | 400.000 TL | 24.000 TL | 13.600 TL |

37.600

(*) 2023 yılında kurumlar vergisi oranının %20 olduğu varsayılmıştır.

(**) 2023 yılında kar dağıtımına bağlı vergi kesintisi oranının %10 ve ortakların gerçek kişi olduğu varsayılmıştır

Öz sermaye Kalemlerinin Sermayeye Eklendiği Tarihten İtibaren Beş Tam Yıl Geçmeden Kurumlar Tarafından Sermaye Azaltılması

- Sermayeye ilave olunan öz sermaye kalemlerinin **sermayenin bir unsuru olduğu tarihten itibaren BEŞ TAM YIL GEÇMEDEN**, kurumların sermayelerini azaltmaları durumunda sırasıyla azaltıma konu edildiği kabul edilecektir. Buna göre, beş tam yıllık süre tamamlanmadan sermaye azaltımı yapılması durumunda, sermaye azaltımının **SIRASIYLA;**
- **I.** Sermayeye ilave dışında başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya sermaye hesabından başka hesaplara aktarımı **kurumlar vergisine** ve kar dağıtımına/ana merkeze aktarılan tutara bağlı **vergi kesintisine** tabi tutulacak öz sermaye kalemlerinden,
- **II.** Sadece **kar dağıtımına/ana** merkeze aktarılan tutara bağlı **vergi kesintisine** tabi tutulacak öz sermaye kalemlerinden,
- **III.** Başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde **vergilendirilmeyecek** olan **AYNI VE NAKDİ** sermaye unsurlarından yapıldığı kabul edilecek ve buna göre vergileme yapılacaktır.

Örnek:

- (MAG) A.Ş. **50.000 TL nakdi sermaye** ile 16/6/2000 tarihinde kurulmuştur. Şirket genel kurulunun **29/12/2022** tarihinde aldığı kararla şirketin sermayesinin **1.000.000 TL'ye çıkarılması** ve bu tutarın **650.000 TL'sinin** şirket ortaklarınca nakden işletmeye konulması, **200.000 TL'sinin enflasyon düzeltmesi olumlu farklarından,** **100.000 TL'sinin ise geçmiş yıl karlarından karşılanması kararı alınmıştır.** Bu karar, **11/1/2023** tarihinde tescil edilmiştir.
- Mükellef kurum tarafından **7/8/2025** tarihinde tescil edilen kararla **şirket sermayesinin 400.000 TL azaltılması kararı alınmıştır.**
- Buna göre, azaltıma konu edilen sermayenin
 - 1) **200.000 TL'sinin Enflasyon Düzeltmesi Olumlu Farklarından,**
 - 2) **100.000 TL'sinin Geçmiş Yıl Karlarından**
 - 3) **Kalan 100.000 TL'sinin de Nakdi Sermayeden yapıldığı kabul edilecektir.**

| Azaltılan Sermaye Unsuru | Azaltıma Konu Edilen Tutar (TL) | Hesaplanan Kurumlar Vergisi | Gelir Vergisi Kesintisi |
|--|---------------------------------|--|---|
| 1-Enflasyon Düzeltmesi Olumlu Farkları | 200.000 TL | $(200.000 \text{ TL} \times 0,20^*) = 40.000 \text{ TL}$ | $(160.000 \text{ TL} \times 0,10^{**}) = 16.000 \text{ TL}$ |
| 2-Geçmiş Yıl Karları | 100.000 TL | | $(100.000 \text{ TL} \times 0,10^{**}) = 10.000 \text{ TL}$ |
| 3-Nakdi Sermaye | 100.000 TL | | |
| TOPLAM | 400.000 TL | 40.000 TL | 26.000 TL |

66.000

(*) 2023 yılında kurumlar vergisi oranının %20 olduğu varsayılmıştır.

(**) 2023 yılında kar dağıtımına bağlı vergi kesintisi oranının %10 ve ortakların gerçek kişi olduğu varsayılmıştır

Öz Sermaye Unsurlarının Sermayeye İlave Edilme Tarihine Göre Sermaye Azaltımındaki Öncelik Durumu

- **BAZILARININ BEŞ TAM YILLIK SÜREYİ AŞMASI**
- **BAZILARININ İSE BU SÜREYİ AŞMAMASI** söz konusu olabilmektedir. Bu durumda, sermayeye ilave edilen öz sermaye unsurlarından
- **ÖNCELİKLE SERMAYEYE EKLENME TARİHİ BEŞ TAM YILI GEÇMEMİŞ OLAN UNSURLARIN SERMAYEDEN AZALTILDIĞI KABUL EDİLECEKTİR.**

Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu Suretiyle Sermaye Azaltımı

- Geçmiş yıl zararları nedeniyle bilançoda oluşan açığın kapatılmasına ilişkin hükümler esas itibarıyla 6102 sayılı **Türk Ticaret Kanununda düzenlenmektedir.**
- Geçmiş yıl zararlarının mahsubu suretiyle sermaye azaltılması durumunda, bu şekilde azaltıma konu edilen sermaye unsurları, yukarıdaki bölümünde yapılan açıklamalara göre tespit edilecektir. **Ancak, geçmiş yıl zararlarının sermayeye mahsup edilmesi işlemi Kanunun 32/B maddesi hükmüne göre ortaklara NAKDEN VEYA HESABEN YAPILMIŞ BİR ÖDEME SÖZ KONUSU OLMADIĞINDAN, bu mahsup işlemi kar payı dağıtımı/ana merkeze aktarılan tutar olarak değerlendirilmeyecek ve azaltıma konu edilen sermaye unsurları üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.**
- Bununla birlikte, **GEÇMİŞ YIL ZARARLARININ** sermaye azaltımı suretiyle mahsubunda, sermayeye eklenen öz sermaye kalemlerinin içerisinde sermaye azaltımı esnasında **KURUMLAR VERGİSİNE TABİ TUTULMASI GEREKEN BİR UNSUR OLMASI HALİNDE,** azaltıma konu edilen tutarın tespitinde yukarıda yapılan açıklamalar dikkate alınmak suretiyle vergileme yapılacaktır.

Devir ve Bölünme İşlemleri Nedeniyle Sermaye Azaltılması

- Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin **birinci ve ikinci fıkralarında devre ilişkin hükümlere yer verilmiş olup, aynı maddenin üçüncü fıkrasının (a) ve (b) bentlerinde de tam bölünme ve kısmi bölünme olarak kabul edilen işlemler tanımlanmıştır. Kanunun 20 nci maddesinde ise 19 uncu madde kapsamında yapılan işlemler nedeniyle doğan karların hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.**

Devir İşlemleri Sonrasında Yapılan Sermaye Azaltımı

- **Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesi kapsamında yapılan devir işlemlerinde**, devir olunan şirketin bilançosundaki hesapların **kayıtlı değerler** üzerinden ve kül halinde devralan şirketin bilançosuna geçirilmesi ve sermayeye ilave edilmiş olan öz kaynak kalemlerinin de **DEVRALAN** şirketin sermayesinin **ALT HESAPLARINDA İZLENMESİ GEREKMEKTEDİR.**
- Devir işlemleri kapsamında şirket sermayesinden devrolunan unsurlar **BU AŞAMADA KURUMLAR VERGİSİNE** ve/veya vergi kesintisine tabi tutulmayacaktır.
- **Ancak, ilerleyen dönemlerde söz konusu sermaye unsurlarını DEVRALAN şirkette sermaye azaltımına gidilmesi halinde, azaltılan sermaye unsurlarının niteliğine göre önceki bölümlerde yapılan açıklamalar çerçevesinde vergileme yapılması gerekmektedir. Bu durumda, Kanunun 32/B maddesinde hüküm altına alınan beş tam yıllık sürenin tespitinde, sermaye unsurlarının DEVREDEN ŞİRKETİN SERMAYESİNDE KALDIĞI SÜRELER DE devralan şirketler tarafından dikkate alınacaktır.**

Tam Bölünme İşlemleri Sonrasında Yapılan Sermaye Azaltımı

- Kanununun 19 uncu maddesi kapsamındaki **TAM BÖLÜNME** işlemi sonucunda mevcut ve/veya yeni kurulacak şirketlerin, bölünen kurum bilançosunun aktif ve pasifinde yer alan kalemleri bölünme tarihindeki **KAYITLI DEĞERLERİ ÜZERİNDEN** devralmaları ve bu varlıkları aynen bilançolarına geçirmeleri gerekmektedir.
- **Bölünen kurum sermayesinin başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi durumunda vergiye tabi tutulması gereken unsurları barındırması halinde ise bu kalemler de kayıtlı değerleriyle yeni kurulacak şirketlerin sermayesine devrolunacağından, bölünen şirketin sermayesinden devrolunan unsurlar, BU AŞAMADA KURUMLAR VERGİSİNE VE/VEYA VERGİ KESİNTİSİNE TABİ TUTULMAYACAKTIR.**
- **Ancak, söz konusu sermaye unsurlarını DEVRALAN şirketlerde sermaye azaltımına gidilmesi halinde, azaltılan SERMAYE UNSURLARININ NİTELİĞİNE GÖRE VERGİLEME YAPILMASI GEREKMEKTEDİR.**
- Bu durumda da Kanununun 32/B maddesinde hüküm altına alınan beş tam yıllık sürenin tespitinde, sermaye unsurlarının **DEVREDEN ŞİRKETİN sermayesinde kaldığı SÜRELER DE devralan şirketler tarafından dikkate alınacaktır.**

Kısmi Bölünme İşlemleri Nedeniyle Yapılan Sermaye Azaltımı

- Kısmi bölünme sonrası sermaye unsurlarını devralan şirket nezdinde sermaye azaltımına gidilmesi halinde ise azaltılan sermaye unsurlarının niteliğine göre önceki bölümlerde yapılan açıklamalar çerçevesinde gerekli vergileme işlemleri yapılacaktır. Bu durumda da Kanununun 32/B maddesinde hüküm altına alınan beş tam yıllık sürenin tespitinde, öz sermaye kalemlerinin

DEVREDEN ŞİRKETİN SERMAYESİNDE KALDIĞI SÜRELER DE DEVRALAN ŞİRKET TARAFINDAN DİKKATE ALINACAKTIR.

Kurumlar Vergisi Mükellefleri

| Sıra | Tasdik Konusu | Mevzuat | Temel Sınırı |
|------|---|-------------------|----------------------|
| 1 | Yurtdışı İştirak Kazançları İstisnası 5-1-b | 5520 sayılı Kanun | 500.000 TL'yi aşması |
| 2 | Yurtdışı İştirak Hissesi Satış Kazancı 5-1-c | | |
| 3 | Emisyon Primi Kazanç İstisnası 5-1-ç | | |
| 4 | Gayrimenkul Yatırım Fonları Kazançları 5/1-d-4 | | |
| 5 | Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satış Kazancı 5-1-e(G 16, G 43) | | |
| 6 | Yurtdışı İnşaat ve Teknik Hizmetler 5-1-h | | |
| 7 | Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna 5-B | | |
| 8 | TUGS'a Kayıtlı Gemiler Kazanç İstisnası KK | 4490 sayılı Kanun | |
| 9 | Serbest Bölge Kazanç İstisnası KK | 3218 sayılı Kanun | |

| Sıra | Tasdik Konusu | İlgili Kanun Maddesi | Temel Sınırı |
|------|--|--------------------------|---------------------------------|
| 10 | Teknokent Kazanç İstisnası | 4691 sayılı Kanun | 500.000 TL'yi aşması |
| 11 | Ar-Ge Altyapı Kazanç İstisnası | 6550 sayılı Kanun | 500.000 TL'yi aşması |
| 12 | Yurtdışına Verilen Hizmetler Kazanç İndirimi 10-1-ğ | 5520 sayılı Kanun | 500.000 TL'yi aşması |
| 13 | Nakdi Sermaye Artırımı Faiz İndirimi | 5520 sayılı Kanun | 500.000 TL'yi aşması |
| 14 | İndirimli Kurumlar Vergisi (KVK 32/6-7-8) | 5520 sayılı Kanun | 200.000 TL'yi aşması |
| 15 | İndirimli Kurumlar Vergisi (KVK 32/A) | 5520 sayılı Kanun | Tutar sınırı yok |
| 16 | Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı KV | 5520 sayılı Kanun | Tutar sınırı yok |
| 17 | Ar-Ge ve Tasarım İndirimi | 5746 sayılı Kanun | 500.000 TL'yi aşması |
| 18 | Tekno girişim Sermaye Desteği | 5746 sayılı Kanun | 500.000 TL'yi aşması |
| 19 | Teknokent Sermaye Desteği (s 20- Beyan%10 mak.1 m –Tüm) | 4691 sayılı Kanun | 500.000 TL'yi aşması |
| 20 | Yatırım İndirimi (GVK Geçici 61) | 193 sayılı Kanun | 500.000 TL'yi aşması |
| 21 | Diğer İndirimler ve İstisnalar | 5520 ve diğer kanunlar | Her biri 1.000.000 TL'yi aşarsa |

Örtülü Sermaye (KVK Md.12)

(1) Kurumların, **ortaklarından** veya (1) **ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya** (2) **DOLAYLI OLARAK** temin ederek (3) **işletmede kullandıkları BORÇLARIN**, hesap dönemi içinde **HERHANGİ BİR TARİHTE** kurumun **ÖZ SERMAYESİNİN ÜÇ KATINI AŞAN KISMI**, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır.

Bir borçlanmanın örtülü sermaye sayılabilmesi için aşağıdaki şartların tamamının gerçekleşmesi gerekir.

- Borç, **kurum ortaklarından veya ortaklarla ilişkili kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak TEMİN EDİLMELİDİR.**
 - Temin edilen borç **İŞLETMEDE KULLANILMALI**
 - İşletmede kullanılan borçların hesap dönemi içerisinde herhangi bir tarihteki tutarı, **KURUMUN ÖZ SERMAYESİNİN ÜÇ KATINI** aşmalı
1. **Ortaklarla ilişkili kişi:** ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az **%10 ortağı bulunduğu** veya en az bu oranda oy veya kar payı hakkına sahip olduğu kurumları **YA DA** doğrudan veya dolaylı olarak **ortakların veya ortakla ilişkili bu kurumların sermayesine, oy veya kar payı hakkına sahip hisselerinin en az %10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu ifade eder.**
 2. **Ortaklardan yapılan borçlanmalar için ortaklık payının bir önemi bulunmamaktadır.** Ancak kurumların Borsada işlem gören hisselerinin edinilmesi durumunda, en az **% 10 ortaklık payı** aranır.

Örtülü Sermaye (KVK Md.12)

- Üçüncü kişi üzerinden DOLAYLI** olarak temin edilmesi durumunda da örtülü sermaye söz konusu olabilecektir. Araya **birden fazla** kurumun girmesi borcun örtülü sermaye olarak kabul edilmesine engel teşkil etmemektedir.
- BU BORCUN AYNI ŞARTLARLA AKTARILMASI** halinde, işletmede kullanılan bir borçtan söz etmek mümkün olmayacak ve bu borçlanma nedeniyle örtülü sermaye **oluşmayacaktır.**
- YABANCI PARA ÜZERİNDEN** yapılan borçlanmalara ilişkin borç/öz sermaye hesabında, **her bir borcun alındığı tarihte geçerli olan döviz kuru esas alınacaktır. Yabancı para üzerinden alınan borcun vadesinin izleyen yıla sarkması halinde, izleyen yıl için söz konusu hesaplama, borcun ödenmeyen tutarının bilanço günü itibarıyla VUK hükümlerine göre değerlendirilmiş tutarı esas alınmak suretiyle yapılacaktır.**
- Bu borçların hesap dönemi içinde **herhangi bir tarihte**, hesap dönemi başındaki öz sermayenin **üç katını aşması gerekmektedir.** Dolayısıyla öz sermayenin **ÜÇ KATINA KADAR OLAN BORÇLANMALAR HİÇBİR ŞEKİLDE ÖRTÜLÜ SERMAYE SAYILMAYACAKTIR.**
- Dönem başı öz sermayesinin **SIFIR VEYA NEGATİF OLMASI DURUMUNDA,** ortak **ve** ortaklarla ilişkili kişilerden yapılan **BORÇLANMALARIN TAMAMI** örtülü sermaye kabul edilir.

Örtülü Sermaye

9. VADELİ MAL VE HİZMET DURUMU??????????

10. Alınan avanslar da işletme bakımından alınan borç olarak değerlendirilecek ve **örtülü sermaye hesaplamasında dikkate alınacaktır.** Ancak, **inşaat işlerinde yapılan** iş kısmı ile orantılı olarak hesaplanıp ödenen **istihkak bedellerinin** avans olarak kabul edilip örtülü sermayenin hesabında borç unsuru olarak dikkate alınması söz konusu **değildir.**

11. **İlişkili BANKA VEYA BENZERİ KREDİ kurumlarından yapılan borçlanmalar % 50 oranında dikkate alınacaktır.** Sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalarda ise borcun **%50'lik kısmı değil, tamamı örtülü sermaye tutarının hesabında dikkate alınacaktır.**

Örtülü Sermaye Sayılmayacak Borçlanmalar: (KVK Md.12/6)

- KURUMLARIN ORTAKLARININ VEYA ORTAKLARLA İLİŞKİLİ KİŞİLERİN SAĞLADIĞI GAYRİNAKDİ TEMİNATLAR KARŞILIĞINDA ÜÇÜNCÜ KİŞİLERDEN YAPTIKLARI BORÇLANMALAR (*Kurumun kasasında veya bankada bulunan yerli veya yabancı paralar ile her an nakde çevrilebilen çekler, altın, Devlet Tahvili, Hazine bonosu, Toplu Konut İdaresince çıkarılan veya İMKB’de işlem gören hisse senetleri, tahvil ve bonolar dışındaki her türlü teminat gayrinakdi teminat olarak değerlendirilecektir.*)
- KURUMLARIN İŞTİRAKLERİNİN, ORTAKLARININ VEYA ORTAKLARLA İLİŞKİLİ KİŞİLERİN, BANKA VE FİNANS KURUMLARINDAN YA DA SERMAYE PİYASALARINDAN TEMİN EDEREK AYNI ŞARTLARLA KISMEN VEYA TAMAMEN KULLANDIRDIĞI BORÇLANMALAR (GRUP ŞİRKETLER...KÖP)
- Ban.KK bankalar tarafından yapılan borçlanmalar (KENDİ FAALİYETİ)
- Finansal kiralama şirketleri, finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bu faaliyetleriyle ilgili olarak ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar (KENDİ FAALİYETİ)

Örtülü Sermaye

BORÇ VERENİN (FAİZ VB ALAN veya KARLI TARAF)

| | |
|--|---|
| <u>Tam Mükellef Kurum Olması</u> | Gerçek Kişi, Dar Mükellef Kurum, Vergiye Tabi Olmayan Veya Vergiden Muaf Herhangi Bir Kişi veya kurum Olması |
| Faiz gelirlerinden örtülü sermayeye isabet eden kısımlar kâr payı geliri olarak dikkate alınacak ve şartların varlığı halinde İŞTİRAK KAZANÇLARI İSTİSNASI OLARAK VERGİDEN İSTİSNA EDİLECEK; | Örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı olarak kabul edilecektir. |
| KUR FARKI GELİRLERİNDEN örtülü sermayeye isabet eden herhangi bir tutar var ise bu gelirler de VERGİYE TABİ KAZANCIN TESPİTİNDE DİKKATE ALINMAYACAK; KUR FARKI GİDERİNİN MEVCUT BULUNMASI HALİNDE DE BU GİDER VERGİYE TABİ KAZANCIN TESPİTİNDE DİKKATE ALINMAYACAKTIR. | Bu şekilde dağıtılmış kâr payı, net kâr payı tutarı olarak dikkate alınacak ve brüte tamamlanarak belirlenen oranlarda vergi kesintisine tabi tutulacaktır. Örtülü sermayeye isabet eden kur farkı giderlerinin kâr payı olarak kabul edilmesi ve dolayısıyla vergi kesintisine tabi tutulması söz konusu değildir. Borç verenin dar mükellef kurum olması halinde düzeltme öncesinde verdiği borca ilişkin elde ettiği düşünülen alacak faizi nedeniyle KVK'nın 30/1-ç mad. göre yapılan vergi tevkifatı, düzeltme neticesine göre kar payından yapılması gereken vergi kesintisine mahsup edilecektir. |

Örtülü Sermaye

15. Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından Örtülü Sermayenin değerlendirilmesi: Burada KDVK açısından Örtülü sermaye sayılan kısmın **kar payı** olarak mı (KDV'nin konusuna girmez- BMVD özelge-tarih: 09.06.2008) değerlendirileceği, yoksa finansman temininden elde edilen faiz geliri mi (KDV'nin konusuna girer) olarak dikkate alınması tartışmalıdır.

| Finansman Temininden elde edilen FAİZ (Bu faize ilişkin kur farkları dahil) | | |
|--|--|--|
| Faiz Geliri Elde Eden | Banka, banker veya sigorta Şirketleri | Diğerleri |
| KDV Konusu | KDV'nin konusuna girer | KDV'nin konusuna girer |
| İstisna | İstisnadır.(KDVK Md.17/4-e) | İstisna yok |
| Örtülü Sermaye Olarak Değerlendirilen Faiz Kısmı İçin KDV | KDV'nin konusuna girer, ANCAK istisnadır. BSMV'ye tabidir. | KDV'nin konusuna girer. İstisna Yok. Örtülü Sermayeyi kullanan kurum ödediği KDV'ni İNDİREMEZ. GİDER DE YAZAMAZ. (KDV Md.30/d) |
| Örtülü Sermaye Olarak Değerlendirilmeyen Faiz Kısmı İçin KDV | KDV'nin konusuna girer, ANCAK istisnadır. BSMV'ye tabidir. | KDV'nin konusuna girer. İstisna Yok. Örtülü Sermayeyi kullanan kurum ödediği KDV'ni İNDİREBİLİR. |

Örtülü sermaye dolayısıyla düzenlenecek faturanın KDV ye tabi olmadığına ilişkin 09.06.2008 tarih ve B.07.GİB.0.04.99.16.01./01/KVK-12-2008-MUK-30 sayılı özelgesine göre *«örtülü sermaye sayılan ödemeler için hesaplanan faizler katma değer vergisine tabi olmayıp, yapılan işlemin örtülü sermaye olduğu daha sonradan anlaşıldığı durumlar da ise daha önceden yapılmış olan katma değer vergisi hesaplamalarının Katma Değer Vergisi Kanununun 35. maddesine göre ilgili oldukları dönemler itibariyle düzeltilmesi gerekmektedir» YANİ İADE AL DIYOR...*

Maliye Bakanlığı görüşünü değiştirmiştir. Aksine özelgeler vermiştir.

- **GİB 18.08.2011 TARİH VE B.07.1.GİB.0.01.55-130-14 SAYILI ÖZELGE:**
- Ana ortak veya ilişkili firmalar arasındaki borç verme işlemleri, **KDV Kanununun 1/1 inci maddesine göre finansman hizmeti olarak değerlendirilmekte ve bu işlemler nedeniyle hesaplanacak faiz tutarları KDV ye tabi bulunmaktadır.** Kurumlarla ilişkili kişiler arasında gerçekleşen ticari faaliyetlerin sonradan KVK ve GVK uygulanmasında örtülü sermaye olarak değerlendirilerek dağıtılmış kar payı sayılması, **KDV açısından işlemin finansman temin hizmeti olmasını etkilememektedir. (KV ÖRTÜLÜ SERMAYE SAYILMASI FİN. HİZMET OLDUĞUNU DEĞİŞTİRMEZ DİYOR)**
- KVK m.12 çerçevesinde yapılan giderlerin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması kabul edilmediğinden bu giderler dolayısıyla ödenen **KDV nin de, KDV Kanununun 30/d maddesi uyarınca İNDİRİM KONUSU YAPILMASI MÜMKÜN DEĞİLDİR.**

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı (TFYÖKD) (KVK Md. 13)

➤ KVK'nın 13. Kurumların, ilişkili kişilerle **emsallere uygunluk ilkesine aykırı** olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden **mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, kazanç** tamamen veya kısmen **TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ OLARAK DAĞITILMIŞ SAYILACAKTIR.**

➤ Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından bahsedilebilmesi için;

- a) Bir kurum tarafından bir **mal veya hizmet ALIM YA DA SATIMININ** (*Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama, kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler de bu kapsamdadır.*) **yapılmış olması,**
- b) Söz konusu kurumun bu mal veya hizmet alım ya da satımını **İLİŞKİLİ KİŞİLERLE** yapmış olması,
- c) Bu mal veya hizmet alım ya da satımında **EMSALLERE UYGUNLUK İLKESİNE AYKIRI OLARAK** fiyat veya bedel tespiti yapılmış olması,

unsurların **TAMAMIN GERÇEKLEŞMİŞ OLMASI GEREKMEKTEDİR.**

➤ Kurumların ilişkili kişilerle emsallere **UYGUNLUK İLKESİNE GÖRE** tespit ettikleri fiyat veya bedel üzerinden mal veya hizmet alım ya da **satımı yapmış olmaları durumunda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edilmeyecektir.**

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı (TFYÖKD)

2. İlişkili Kişi:

| | |
|---|--|
| 1 | Kurumların kendi ortakları |
| 2 | Kurumların veya ortakların ilgili bulunduğ u gerçek kişi veya kurum |
| 3 | İdaresi, denetimi ve sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğ u veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar |
| 4 | Ortakların eşleri, |
| 5 | Ortak veya eşlerinin üstsoy veya altsoyu, üçüncü dereceye dahil yansoy hısımları veya kayın hısımları |

(6728 sayılı kanunun 59. maddesiyle eklenen cümleler; Yürürlük 09.08.2016) İlişkinin doğrudan veya dolaylı olarak **ortaklık kanalıyla** oluştuğu durumların örtülü kazanç dağıtım

kapsamında sayılması için **en az %10 oranında ortaklık,** oy veya kâr payı hakkının olması şartı aranır. **Ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkının olduğ**u durumlarda da taraflar ilişkili kişi sayılır.

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı (TFYÖKD)

- **3. Emsallere Uygunluk İlkesi:** Uygulanan fiyat veya bedellerin, aralarında **BÖYLE BİR İLİŞKİ** olmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedellere uygun olmasını ifade eder. (KVK 13/3 md.)
- Emsallere uygun fiyat veya bedel; **PIYASA YA DA PAZAR FİYATI** olarak da adlandırılan tutardır. **Objektif olarak belirlenen en uygun tutar olup, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde uygulanan fiyat veya bedelin bu tutara uygun olması gerekmektedir. Bu uygunluk «MUTLAK EŞİTLİK» anlamına gelmemektedir.**
- Kısaca taraflar arasındaki **ilişkinin mal veya hizmet fiyatlandırmasına herhangi bir ETKİSİ BULUNMAMALIDIR.**
- **Örnek:** İlişkili kişiye yapılan hizmet satışında 100.000 TL fiyat uygulanmış, buna karşın söz konusu işleme ilişkin **emsal fiyat 100.500 TL olarak tespit edilmişse,** uygulanan **fiyatın emsal fiyatla aynı olmamakla beraber,** emsal fiyata uygun olduğu kabul edilebilir. Emsallere uygunluk **mutlak eşitlik** anlamına gelmeyip önceden kesin ifadelerle veya belli **yüzdelerle ortaya koymak mümkün değildir. Bu yüzden Emsallere uygunluk olaylara özgü olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.**

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı (TFYÖKD)

4. Kurumların İlişkili Kişilerle Yaptığı İşlemlerde Uygulayacağı Fiyat ve Bedellerin Tespitinden Kullanılacak Yöntemler:

1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi:

2. Maliyet Artı Yöntemi:

3. Yeniden Satış Yöntemi:

4. İşlemsel Kâr Yöntemleri:

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı (TFYÖKD)

B- İşleme Dayalı Kâr Yöntemleri:

1- **KÂR BÖLÜŞÜM YÖNTEMİ:** Toplam **FAALİYET KÂRI YA DA ZARARININ**, **ÜSTLENDİKLERİ İŞLEVLER VE YÜKLENDİKLERİ RİSKLER NİSPETİNDE** ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesi esasına dayanan bir yöntemdir.

2- **İŞLEME DAYALI NET KÂR MARJİ YÖNTEMİ**, mükellefin kontrol altındaki bir işlemde; maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kâr marjının incelenmesi esasına dayanan bir yöntemdir.

5. C- Peşin Fiyatlandırma Anlaşması (APA, Advance Price Agreements)

➤ **Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının kapsamına giren kurumlar vergisi mükellefleri**

a) Kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları **YURT DIŞI İŞLEMLERİ**,

b) **KURUMLAR** vergisi mükelleflerinin **SERBEST BÖLGELERDE** faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükellefleri ile ilişkili kişi kapsamında yaptıkları işlemleri,

c) **SERBEST BÖLGELERDE** faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin **BU BÖLGELERDE FAALİYETTE BULUNMAYAN** kurumlar vergisi mükellefleri ile ilişkili kişi kapsamında yaptıkları işlemleri, ile ilgili olarak belirlenecek yöntem konusunda İdareye başvurmaları mümkün bulunmaktadır.

➤ **Yapılan (APA) anlaşma yalnızca ilgili mükellefe özgüdür ve bu mükellefi ilgilendirmekte olup,** başka mükellefler tarafından **EMSAL OLARAK KULLANILMASI** veya yapılan işlemlere ilişkin bir **KANIT OLARAK SUNULMASI MÜMKÜN DEĞİLDİR.**

➤ **Süresi:** Peşin fiyatlandırma anlaşmasının süresi **EN FAZLA ÜÇ YIL** olup **imzalandığı** tarihten itibaren anlaşmada belirlenen süre ve şartlar dâhilinde hüküm ifade eder.

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı (TFYÖKD)

7. Hazine Zararı: **Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında** ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri **YURT İÇİNDEKİ İŞLEMLER** nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının **«KABULÜ HAZİNE ZARARININ DOĞMASI ŞARTINA BAĞLIDIR.»** ?????????

Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle **kurum ve ilişkili kişiler** adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü **vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk** ettirilmesidir.

- **Hazine zararı sadece kurumlar vergisi yönünden değil, her türlü vergi toplamı yönünden değerlendirilecektir (KV,GV,KDV,STOPAJ) Ancak uygulama zorluğu.....**

- Hazine zararı **YURT İÇİNDEKİ İŞLEMLERDE ARANACAKTIR.**

- Her iki kurumun kar etmesi bu beyanların düşük bedelli satışa isabet eden farkı aşması halinde **hazine zararı yoktur diyebilmek** için örtülü kazanç dağıtımına konu tutarın tamamen bir kurumda gelir unsuru taşımaktayken diğer kurumda **mutlak** olarak gider unsuru taşınması halinde mümkündür. **KKEG, ATIK niteliğinde olması, dönem sonu stoklarında yer alması** gibi durumlarda mutlak gider unsuru taşımadığı hallerde her iki kurumunda kar beyanı bulunsa bile hazine zararı oluşacaktır. **Yine KDV ye dikkat etmek gerekir.**

- **Transfer fiyatlandırması uygulamasında aktarılan örtülü kazancın kar payı sayılması iştirak kazancı istisnası uygulanmasından faydalanılacağı anlamına gelmez.**

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı (TFYÖKD)

8. Uygulanacak Vergi Ziyai Cezası:

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin **BELGELENDİRME yükümlülüklerinin tam ve zamanında yerine getirilmiş olması kaydıyla**, örtülü olarak dağıtılan kazanç nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş veya eksik tahakkuk ettirilmiş vergiler için vergi ziyai cezası (Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi hali hariç) **%50 indirimli olarak uygulanır**. (15/7/2016, KVK 13/8 md.)

Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu:

- *Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi ve yurt dışı işlemleri,*
- *Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi işlemleri,*
- *Diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları YURT DIŞI işlemleri, için Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlamaları gerekmektedir.*

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı (TFYÖKD)

TFYÖKD Düzeltme İşlemleri

'6. 'Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği **hesap döneminin son günü itibarıyla DAĞITILMIŞ KÂR PAYI** veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. **Su kadar ki, bu DÜZELTMENİN yapılması İÇİN ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITAN KURUM ADINA TARH EDİLEN VERGİLERİN KESİNLEŞMİŞ VE ÖDENMİŞ OLMASI ŞARTTIR.** ????????

1. Örtülü Kazanç **Dağıtılan** Kişinin Tam Mükellef **KURUM** Olması **(5/1-a)**

Faizi alan

Kazanç tutarı kâr payı geliri olarak dikkate alınacak olup, şartların varlığı halinde iştirak kazançları istisnasından yararlanılacak ve düzeltme işlemi gerçekleşecektir.

2. Örtülü Kazanç Dağıtılan Kişinin Dar Mükellef Kurum, **Gerçek Kişi,** Vergiye Tabi Olmayan veya Vergiden Muaf Olan Herhangi Bir Kişi Olması (KVK 15,30, GVK 94. md.)

Dağıtılmış kâr payı olarak kabul edilecektir. **Bu şekilde dağıtılmış kâr payı NET KÂR PAYI TUTARI olarak kabul edilecek ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden vergi kesintisine tabi tutulacaktır.**

Tam Mükellef Kurumlara Yapılan Ödemelerde Vergi Kesintisi

Vergi Kesintisinde Maddeler Arası Hiyerarşi

KVK Geçici 1. maddesinde:

- 1- Birinci fıkrasında, *KURUMLAR VERGİSİ KANUNU UYARINCA* vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden, *GELİR VERGİSİ KANUNUNUNUN 94. MADDESİ UYARINCA*,
- 2- İkinci fıkrasında ise *GELİR VERGİSİ KANUNUNUNUN GEÇİCİ 67. MADDESİ UYARINCA* vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden, *KURUMLAR VERGİSİ KANUNU UYARINCA AYRICA VERGİ KESİNTİSİ YAPILMAYACAĞI HÜKMÜNE YER VERİLMİŞTİR.*

GVK Geçici Madde 67

>

KVK Md.15-30

>

GVK Md.94

VERGİ KESİNTİSİ YAPMAKLA SORUMLU OLANLAR

- **Kamu idare ve kuruluşları,**
- İktisadi kamu kuruluşları,
- Sair kurumlar,
- Ticaret şirketleri,
- İş ortaklıkları,
- Dernek veya vakıflar,

- Dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleri,
- **Kooperatifler,**
- Yatırım fonu yönetenler,
- **Gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan Ticaret ve SERBEST MESLEK ERBABI,**
- **Zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler.**

Tam Mükellef Kurumlara Yapılan Ödemelerde Kurumlar Vergi Kesintisi

Vergi Kesintisine Tabi Tutulacak Kazanç ve İratlar

Sayılanlar tarafından tam mükellef kurumlar vergisi mükelleflerine belirtilen ödeme yapılırken tevkifat yapılacaktır. Örneğin Tacir Bay (Y), Tam mükellef (B) A.Ş'ye yıllara sari inşaat işi nedeniyle 2025 yılında hakkeş ödemesi yaparken KVK'nın 15/1-a bendine göre % 5 kurumlar vergisi tevkifatı yapacak ve muhtasar beyanname ile beyan edecektir. (B) A.Ş ise kendisinden yapılan tevkifat tutarını, işin bittiği yılına ilişkin olarak verilecek yıllık kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden KVK 34. mad. Esaslara göre mahsup edebilecektir.

1. Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin olarak yapılan hakkeş ödemeleri üzerinden %5 (15/1-a) (01.03.2021 tarihinden önceki ödemelerde %3 olarak uygulanacak)

2. Taşınmazların Kiralanması Karşılığında Yapılan Kira Ödemeleri : (15/1-b)

Kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri üzerinden %20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

- Kurumlar vergisi mükelleflerine (KOOPERATİFLER HARİC) ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.
- Devlete, özel idarelere, BELEDİYELERE ve köylere ait taşınmazların kiralanması karşılığında, anılan kamu kurumlarına yapılan kira ödemeleri üzerinden de VERGİ KESİNTİSİ YAPILMAYACAKTIR.

Tam Mükellef Kurumlara Yapılan Ödemelerde Vergi Kesintisi

Vergi Kesintisine Tabi Tutulacak Kazanç ve İratlar

GVK Geçici Madde 67

3. Her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil) ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, 28/3/2002 tarihli ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanuna göre kurulan varlık kiralama şirketleri, Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler ve varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikalarından sağlanan gelirler (Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları kesintiye tâbi tutulmaz.) **(15/1-c)**
4. Mevduat Faizleri **(15/1-ç)**
5. Katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları **(15/1-d)**
6. Kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları. **(15/1-e)**
7. Repo gelirleri **(15/1-f)**
8. Başbayiler hariç olmak üzere 5602 sayılı Kanunda tanımlanan şans oyunlarına ilişkin bilet, kupon ve benzerlerini satanlara, düzenlenen her türlü bahis ve şans oyunlarının oynatılmasına aracılık edenlere, diğer kişilerce çıkartılan bu nitelikteki biletleri satanlara yapılan komisyon, prim ve benzeri ödemelerden. **(15/1-g)**
9. VUK'un 11/7 fıkrası kapsamındaki ödemelerden **(20/08/2016, 15/1-ğ)**

h) 23/10/2014 tarihli ve 6563 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun hükümlerine göre aracı hizmet sağlayıcılarının ve elektronik ticaret aracı hizmet sağlayıcılarının, mezkûr Kanun kapsamındaki faaliyetleri dolayısıyla hizmet sağlayıcılarına ve elektronik ticaret hizmet sağlayıcılarına yaptıkları ödemelerden.

Örnek 1: Hazır giyim sektöründe faaliyette bulunan hizmet sağlayıcı (A) Ltd. Şti. elektronik ticaret pazar yerinde mal ve hizmetlerinin teminine ve sipariş verilmesine yönelik elektronik ticaret aracı hizmet sağlayıcı (B) A.Ş. ile sözleşme yapmıştır. Sözleşmede, elektronik ticaret aracı hizmet sağlayıcı (B) A.Ş. tarafından tasarrufuna geçen ürün bedellerinin toplamı üzerinden (KDV dahil) %5 oranında komisyon ücreti tahsil edildikten sonra kalan tutarın hizmet sağlayıcı (A) Ltd. Şti.'ne aktarılacağı yönünde hüküm bulunmaktadır. (A) Ltd. Şti., (B) A.Ş. aracılığıyla elektronik ticaret pazar yerinde muhtelif müşterilere 2025 yılı Şubat ayında (400.000+40.000 KDV=) 440.000 TL tutarında giyim eşyası satışı yapmış ve satışa ilişkin tahsilatlar elektronik ticaret aracı hizmet sağlayıcı (B) A.Ş. aracılığıyla gerçekleştirilmiştir. Sözleşme kapsamında elektronik ticaret aracı hizmet sağlayıcı (B) A.Ş.'nin tahsil edeceği komisyon ücretini, (A) Ltd. Şti.'ne yapacağı ödemeden mahsup etmesi tevkifat matrahını etkilemeyecektir.

Bu durumda tevkif edilecek vergi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

(A)- KDV Dahil Ürün Satış Bedeli 440.000 TL

(B)- KDV Hariç Ürün Satış Bedeli (440.000 /1,10) 400.000 TL

(C)- Tevkifat Matrahı (B) 400.000 TL

(Ç)- Tevkifat Tutarı [(C) x Tevkifat oranı (%1)] 4.000 TL (B) A.Ş., bu şekilde

hesaplanan tevkifat matrahı üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci

maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi uyarınca tevkif ettiği vergiyi, tevkifatın

gerçekleştiği aya ilişkin muhtasar ve prim hizmet beyannamesi ile 193 sayılı Kanunun 98

ve 119 uncu maddelerindeki esaslar çerçevesinde bağlı olduğu vergi dairesine

beyan edip ödeyecektir.

15/(2) Vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan (Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımını sayılmaz.) Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerindeki kâr payları üzerinden, bu maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tâbi tutulan kazançlar hariç olmak üzere % 15 oranında vergi kesintisi yapılır.

15 (3) Emeklilik yatırım fonlarının kazançları hariç olmak üzere, Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde **yazılı kazançlardan,** dağıtılsın veya dağıtılmasın, **KURUM BÜNYESİNDE** % 15 oranında vergi kesintisi yapılır.

Mahsup Edilecek Vergiler-Beyanname



KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ

1010

| | | | |
|---------------------------------|----------------------|-----|------|
|VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ | DÖNEM TİPİ Yıllık | Yıl | 2016 |
|---------------------------------|----------------------|-----|------|

Onay Zamanı:

| | |
|-----------------------|-------|
| Ticari Bilanço Karı | ..... |
| Ticari Bilanço Zararı | ... |

İLAVELER

| | |
|----------------------------------|-------|
| Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler | ..... |
| Önceki Yıl Finansman Fonu | ... |

ZARAR OLSA DAHI İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER

| | |
|---------------------|------|
| İndirime Esas Tutar | XXXX |
|---------------------|------|

KAZANCIN BULUNMASI HALİNDE İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER

| Türü | Açıklama | Tutar |
|-------|----------|-------|
| | | |
| | | |

VERGİ BİLDİRİMİ

| | |
|-----------------------------|-------|
| Kurumlar Vergisi Matrahı | ..... |
| Hesaplanan Kurumlar Vergisi | ..... |

MAHSUP EDİLECEK VERGİLER

| | |
|--|-------|
| Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerden Mahsup Edilecek Kısım | ..... |
| Yıl İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler | ..... |
| Ödenen Geçici Vergi | ..... |
| Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı | ..... |
| Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerden Cari Yılda Mahsup Edilemeyip Gelecek Yıla Devr. Kısım | ..... |
| Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi | ..... |
| İadesi Gereken Kurumlar Vergisi ve/veya Geçici Vergi | ..... |
| İadesi Gereken Kurumlar Vergisi | ..... |
| İadesi Gereken Geçici Vergi | ..... |

Mahsup Edilecek Vergiler

Mahsuplar

Sıra ile Mahsup yapılır

(1) Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergiler

Bu vergilerin, kısmen veya tamamen mahsubuna imkan bulunmazsa, bu mahsup hakkı izleyen **3 HESAP DÖNEMİ SONUNA KADAR KULLANILABİLECEKTİR.**

İade imkanı Yok.

%25 kurumlar vergisi uygulanması bulunulacak tutardan fazla olamayacaktır.

(2) Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler

Beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olduğu takdirde,

- Bu durum vergi dairesince mükellefe yazı ile bildirilir, aradaki fark, mükellefin söz konusu yazıyı tebellüğ tarihinden itibaren **bir yıl içinde başvurusu halinde kendisine iade olunur,**
- **Bir yıl içinde başvurmayan mükelleflerin bu farktan doğan alacakları düşer**

(3) Geçici Vergi

Tahakkuk ettirilmiş, ancak ödenmemiş geçici verginin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir. **Mahsup işleminin yapılabilmesi için geçici verginin ÖDENMİŞ olması şarttır.**

- Beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden fazla olması halinde, mahsup edilemeyen tutar mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir.

Diğer vergi borçları yoksa veya az ise nakden iade söz konusudur.

Mahsup Edilecek Vergiler

Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu (KVK Md.33)

- a) Yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye'de **GENEL SONUÇ HESAPLARINA** intikal ettirilen kazançlardan mahallinde **ÖDENEN** kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, **TÜRKİYE'DE BU KAZANÇLAR ÜZERİNDEN** tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebilir.
- b) Yurt dışında yabancı para ile ödenen vergilere, bunların ilgili bulunduğu kazançların genel sonuç hesaplarına intikali esnasındaki kur uygulanacaktır.
- c) Ödenen vergilerin kısmen veya tamamen mahsubuna imkan bulunmazsa, bu mahsup hakkı izleyen ÜÇÜNCÜ HESAP DÖNEMİ SONUNA KADAR KULLANILABİLECEKTİR.
- d) Yurt dışında ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, hiçbir surette yurt dışında elde edilen kazançlara Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacaktır.

| | | |
|---|---|---------|
| YURT DIŞINDA ELDE EDİLEN BRÜT KAZANÇ | : | 100.000 |
| YURT DIŞINDA BU KAZANÇ ÜZERİNDEN ÖDENEN VERGİ MİKTARI | : | 45.000 |
| MAHSUP EDİLEBİLECEK KISIM (100.000 X%25=) | : | 25.000 |
| MAHSUP EDİLEMİYECEK YURT DIŞINDA ÖDENEN VERGİ TUTARI | : | 20.000 |

Mahsup Edilecek Vergiler

YURT DIŞINDA ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBU (KVK Md.33)

- 5. GEÇİCİ VERGİLENDİRME DÖNEMİ** içinde yurt dışından elde edilen gelirlerin bulunması halinde, bu gelirler üzerinden elde edildiği ülkelerde kesinti veya diğer şekillerde ödenen vergiler, o dönem için hesaplanan geçici vergi tutarından da mahsup edilebilir. 32 nci maddesinde belirtilen geçici **VERGİ ORANININ UYGULANMASIYLA BULUNACAK TUTARDAN FAZLA OLAMAZ.**
- 6. Yabancı ülkelerde vergi ÖDENDİĞİ**, yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa mahallinde Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı nitelikteki temsilcileri tarafından **TASDİK olunan belgelerle tevsik** olunmadıkça, yabancı ülkede ödenen vergiler Türkiye’de tarh olunan vergiden indirilemeyecektir . **1 YIL ... 6183 GZ**
- 7. Yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye’de hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilmesi istendiğinde**, Türkiye’deki vergi matrahına dahil edilen yurt dışı kazanç tutarının bu vergileri de içerecek şekilde **BRÜTLEŐTİRİLMİŐ** olması gerekmektedir.
- 8. Kazanç İSTİSNA EDİLMİŞ olması halinde**, **mahsup edilmesi mümkün değildir.**

Mahsup Edilecek Vergiler

Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu (KVK Md.33)

Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsup Hakkı Olmayan Kısımının Kurum Kazancının Tespitinde Gider Olarak Dikkate Alınıp Alınamayacağı

- 06.03.2007 tarih ve B.07.1.GİB.04.99.16.01/2-Muk-21-3110 sayılı özelgede ***“Safi kurum kazancının tespitinde KVK 8. maddesi ile GVK 40. maddesinde belirtilen giderler hasılatтан indirim konusu yapılabilecektir. Yurtdışında ödenen ve KVK 33/4. maddesinde belirlenen yasal sınırı aşması nedeniyle kurumlar vergisinden mahsup edilemeyen vergiler indirilebilecek giderler arasında sayılmadığından, kurum kazancınızın tespitinde gider olarak kabul edilmesi mümkün değildir.”*** şeklinde açıklamalara yer verilmiştir.

Mahsup Edilecek Vergiler

Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilerin Mahsubu (KVK Md.34)

1. Kurumlar Vergisi Kanununun 34. maddesinin birinci fıkrası uyarınca, **BEYANNAMEDE GÖSTERİLEN KAZANÇLARDAN, Kurumlar Vergisi Kanununun 15. maddesinin birinci fıkrasına ve 30. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına göre, kaynağında kesilmiş olan vergiler beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.**

➤ **Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tevkif yoluyla kesilen verginin beyannameye dahil edilen kazançla ilişkin olması gerekir.**

2. 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. maddesi kapsamında vergi kesintisine tabi tutulduğundan, beyannameye dahil kazançlar üzerinden bu hüküm uyarınca kesilen vergilerin de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkündür.** (KVK Geçici Md.1/2)

- Ancak, Gelir Vergisi Kanununun geçici 67. maddesinin (2) ve (3) numaralı fıkraları kapsamında vergi kesintisi yapılması halinde, **kesinti suretiyle ödenen verginin,** işlemde doğan kazancın tabi olduğu vergi kesintisiyle çarpımı sonucu bulunacak tutarı aşan kısmı, yıllık kurumlar vergisinden mahsup edilemeyecektir.(GVK Geçici Md.67/7).

Mahsup Edilecek Vergiler

Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilerin Mahsubu (KVK Md.34)

- 4. 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 BÜNYESİNDE 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. (15/2)**
5. 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.
- 6. Bununla birlikte, ilgili hesap dönemine ilişkin tahakkuk ettirilen geçici verginin sadece ÖDENEN KISMI, yıllık kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir. (15/4)**

Mahsup Edilecek Vergiler

Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilerin Mahsubu (KVK Md.34)

7. **252 No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği geçici verginin ve kesinti yoluyla ödenen vergilerin mahsubuna ve iadesine ilişkin usul ve esasları düzenlemektedir.**
8. Fon ve yatırım ortaklıkları, **istisna kazançların elde edilmesi sırasında, KVK 15. maddesi veya GVK geçici 67. maddesi uyarınca, gelirleri üzerinden kesilen vergileri,** öncelikle kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden **HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİNDEN MAHSUP EDECEKLERDİR.** Fon ve ortaklıklar, bu mahsup işleminden sonra (kurumlar vergisi beyannamesinde matrah oluşmaması nedeniyle) mahsup edilemeyen kesinti tutarlarını, Kanunun **15. maddesinin üçüncü fıkrasına** göre kurum bünyesinde yapacakları vergi kesintisinin beyan edildiği muhtasar beyanname üzerinden mahsup edebileceklerdir. Ancak, söz konusu vergi mahsubunun yapılabilmesi için kesilen vergilerin vergi kesintisi yapanlarca ilgili vergi dairesine ödenmiş olması şarttır. (KVK Md.34/8).

Geçici Verginin Mahsubu (GVK Mükerrer Md. 120)

Bir önceki takvim yılında üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek **tahsil edilen** geçici vergi, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir. Mahsup edilemeyen tutar, mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir. **Bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarı, o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edilir.**

Mahsup Edilecek Vergiler

➤ Vergilerin mahsup sırası:

1. Yurt Dışında Ödenen Vergiler

2. Yurt İçinde Kesinti Suretiyle Ödenen Vergiler

3. Geçici vergi

➤ DEĞERLEME İŞLEMLERİNDEN DOĞAN KAZANCA İSABET EDEN VERGİ KESİNTİLERİNİN MAHSUBU

VUK 281. maddesinde, mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacakların değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Buna göre Vadesi değerlendirme gününden sonra olan repo ve ters repo işlemleri ile vadeli mevduat hesaplarına ilişkin olarak, değerlendirme gününe kadar tahakkuk eden ve kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınan faiz tutarları üzerinden, ilgili dönem beyannamesinin verilmesi gereken sürenin sonuna kadar kesinti suretiyle ödenmiş olan verginin, beyannameye dahil edilen gelire isabet eden kısmı hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir. Aynı şekilde, beyanname tarihine kadar satılan veya itfa edilen Devlet tahvili ve Hazine bonoları ile menkul kıymet yatırım fonlarının katılma belgelerinden, değerlendirme gününe kadar tahakkuk eden ve kurum kazancına dahil edilen gelirlere isabet eden vergi kesintileri de beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir.

Tahakkuk Ettirilmiş Ancak Ödenmemiş Geçici Vergi

Tahakkuk ettirilmiş ancak ödenmemiş olması dolayısıyla yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup imkanı bulunmayan geçici vergi tutarları terkin edilir. Terkin edilen geçici vergi tutarı için vade tarihinden terkin edilmesi gereken tarih olan yıllık beyannamenin verilmesi gereken kanuni sürenin **başlangıç tarihine kadar gecikme zammı uygulanır.**

Kurumlar Vergisi Oranı

- Kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden **%25** oranında alınacaktır.
- **Bankalar**, 6361 sayılı Kanun kapsamındaki şirketler, **elektronik ödeme ve para kuruluşları**, **yetkili döviz müesseseleri**, **varlık yönetim şirketleri**, **Sermaye Piyasası Kurumları** ile **sigorta ve reasürans şirketleri**, **emeklilik şirketleri** ve **yap-işlet-devret modeli** çerçevesinde gerçekleştirilen projeler ile Sağlık Bakanlığınca Kamu Özel İş Birliği Modeli ile Tesis Yapıtırılması, Yenilenmesi ve Hizmet Alınması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun hükümlerine göre **kamu özel iş birliği modeli çerçevesinde** yürütülen projelerde sözleşmenin tarafı olarak faaliyette bulunan şirketlerin kurum kazançları üzerinden kurumlar vergisi **%30 oranında alınır.**

Borsa İstanbul Pay Piyasasında İlk Defa İşlem Görmek Üzere En Az %20 Oranında Halka Arz Edilen Kurumlarda Kurumlar Vergisi Oranının 2 Puan İndirimli Uygulanması

- Kanununun 32/6. fıkrada yer alan düzenlemeyle payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında İLK DEFA İŞLEM GÖRMEK ÜZERE en az %20 oranında halka arz edilen kurumların paylarının ilk defa halka arz edildiği hesap döneminden başlamak üzere BEŞ HESAP dönemine ait kurum kazançlarına kurumlar vergisi oranının 2 PUAN İNDİRİMLİ olarak uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

KİMLER YARARLANMAZ???

Bankalar, finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, ödeme ve elektronik para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri ve emeklilik şirketleri indirimli oran uygulamasından yararlanamayacaklardır.

- (17/11/2020) tarihinden sonra ilk defa halka arz ediliyor olması ve en az %20 oranında halka arzın gerçekleştirilmesi gerekmektedir. %20'lik oranın hesabında halka arz edilen tutarla birlikte ulaşılan toplam sermaye tutarı dikkate alınacaktır.
- Halka arz şartının Kanunda öngörülen şekilde sağlandığı geçici vergilendirme döneminden itibaren kurumlar vergisi 2 puan indirimli olarak uygulanacak olup halka arzın gerçekleştiği tarihe göre önceki geçici vergilendirme dönemlerinde kanuni oran üzerinden hesaplanan GEÇİCİ VERGİLER İÇİN DÜZELTME İŞLEMİ YAPILMAYACAKTIR.

Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurumlarda kurumlar vergisi oranının 2 puan indirimli uygulanması

- **%20 - Beş hesap dönemi boyunca KORUNMASI gerekmektedir.**
- Bu şartın ihlal edilmesi = Vergiler, **VERGİ ZİYAI CEZASI UYGULANMAKSIZIN gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.**
- Beş hesap dönemi içerisinde **tasfiyeye girmeleri** veya **devir ya da tam bölünme yoluyla infisah etmeleri halinde** ise indirimli vergi oranı uygulaması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faizi ile birlikte **tahsil edilecektir.**

İhracat Yapan Kurumlar ile Üretim Faaliyetiyle İştigal Eden Kurumlarda Kurumlar Vergisi Oranının İndirimli Uygulaması

- Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesinin yedi, sekiz ve dokuzuncu fıkraları aşağıdaki gibidir.
- “(7) İhracat yapan kurumların münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranı **5 PUAN İNDİRİMLİ uygulanır.** *Aracılı ihracat sözleşmesine dayanarak imalatçı veya tedarikçi kurumların,* **DIŞ TİCARET SERMAYE ŞİRKETLERİ** veya **SEKTÖREL DIŞ TİCARET ŞİRKETLERİ** üzerinden gerçekleştirdikleri ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına da bu indirim uygulanır.
- **(8) SANAYİ SİCİL BELGESİNİ HAİZ** ve **FİİLEN** üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançlarına kurumlar vergisi oranı **1 PUAN** indirimli uygulanır. Bu kazançların ihracata isabet eden kısmı için yedinci fıkra hükmüne göre indirimden faydalananlara bu fıkra kapsamında **AYRICA İNDİRİM uygulanmaz.**
- (9) Yedinci ve sekizinci fıkralardaki indirimli oranlar, **BU MADDE KAPSAMINDAKİ diğer indirimler uygulandıktan sonraki kurumlar vergisi oranı üzerine uygulanır.”**

- Buna göre, kurumlar vergisi mükellefleri kurumlar vergisi oranını;

-İhracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına **5 PUAN**,

-Üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına ise **1 PUAN İNDİRİMLİ** şekilde uygulayabileceklerdir.

- Aracılı ihracat sözleşmesine dayanarak imalatçı veya tedarikçi kurumların, **DIŞ TİCARET SERMAYE ŞİRKETLERİ** veya **SEKTÖREL DIŞ TİCARET ŞİRKETLERİ** üzerinden gerçekleştirdikleri ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları **İÇİN DE** kurumlar vergisi oranı 5 puan indirimli şekilde uygulanacaktır. (doğrudan kendi ihraç etmiyor)

- Dış ticaret sermaye şirketleri veya sektörel dış ticaret şirketlerinin belirlenmesinde, 8/12/2004 tarihli ve 25664 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan **Dış Ticaret Sermaye Şirketi Statüsüne İlişkin Tebliğ (İhracat: 2004/12)**’in esas alınması gerekmektedir.

Kurumlar Vergisi Oranının İndirimli Uygulanmasının Şartları

- İhracat yapan kurumlar açısından, ihracattan elde ettikleri kazançla sınırlı olmak üzere, kurumlar vergisi oranının 5 puan indirimli uygulanabilmesi için **İHRACAT FAALİYETİYLE İŞTİGAL EDİLMESİ YETERLİ OLACAKTIR.**
- Üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların, **üretim faaliyetinden** elde ettikleri kazançlarıyla sınırlı olmak üzere, kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli olarak uygulanabilmesi için ise bu kurumların;

-SANAYİ SİCİL BELGESİNE sahip olma

-FİİLEN ÜRETİM FAALİYETİYLE İŞTİGAL ETME

şartlarını birlikte sağlamaları gerekmektedir.

- Buna göre, sanayi sicil belgesini haiz olmakla birlikte fiilen üretim faaliyetiyle iştigal **ETMEYEN** veya fiilen üretim faaliyetiyle iştigal etmesine rağmen sanayi sicil belgesini haiz **OLMAYAN** kurumlar bu Kanunun 32 nci maddesinin sekizinci fıkrası hükmünden **yararlanamayacaklardır.**

İhracat Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazançlarda Kurumlar Vergisi oranının 5 Puan İndirimli Uygulanması

- **HİZMET İHRACI**, yurt dışındaki bir müşteri için yapılan ve yurt dışında faydalanılan hizmetleri kapsamaktadır. Ayrıca, karşılıklı olmak şartıyla uluslararası **ROAMİNG ANLAŞMALAR** çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye’de verilen roaming hizmetlerinden elde edilen kazançlar da oranın **5 puan indirimli** uygulanacağı kazançlar arasında kabul edilecektir.
- Mükelleflerin; **ihracat faaliyetlerinin yanı sıra DİĞER FAALİYETLERİNDEN** elde ettiği kazançlarının da bulunması halinde, ihracattan kaynaklanan ve
- **5 PUAN İNDİRİM UYGULANACAK MATRAH, İHRACATTAN ELDE EDİLEN KAZANCIN TİCARİ BİLANÇO KARINA ORANLANMASI SURETİYLE TESPİT EDİLECEKTİR.**

- **Yurt dışından SATIN ALINAN MALLARIN Türkiye'ye GİRMEKSİZİN** başka bir ülkedeki müşteriye satılmak suretiyle ihraç edilmesi halinde de bu faaliyetten elde edilen kazanç için **5 puan indirimden yararlanılabilecektir.**

1. **SERBEST BÖLGELERE**

2. **GÜMRÜKSÜZ SATIŞ MAĞAZALARINA**

- **Yapılan satışlar da İHRACAT** olarak kabul edilecek ve bu faaliyetten elde edilen kazançlara **5 puan indirim uygulanabilecektir.**

1) İndirimli Oran Uygulanacak Matrah: **Matrah** x **İhracat Faaliyetinden Elde Edilen Kazanç /Ticari Bilanço Karı (TBK)**

- Ticari bilanço kârı **2.000.000 TL**
- İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç **1.200.000 TL**
- Diğer kazançlar (indirim kapsamında olmayan) **800.000 TL**
- KKEG 200.000 TL
- Taşınmaz satış kazancı istisnası 100.000 TL
- Kızılay Derneğine yapılan nakdi bağış ve yardımlar 100.000 TL
- **Matrah 2.000.000 TL**
- **2.000.000 TL x (1.200.000/2.000.000=%60) =1.200.000 TL**
- (C) A.Ş. 2.000.000 TL'lik 2023 yılı matrahınının 1.200.000 TL'lik kısmına kurumlar vergisi oranını **(%25-%5=) %20** olarak uygulayacak, matrahın kalan 800.000 TL'lik kısmına ise genel oran uygulanacaktır.

- Ticari bilanço kârı **500.000 TL**
- İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç **600.000 TL**
- Diğer zarar **-100.000 TL**
- KKEG **300.000 TL**
- Matrah **800.000 TL**

Ç) A.Ş.'nin 2023 yılında ihracat faaliyetinden elde ettiği kazanç (600.000 TL) mükellefin ticari bilanço karından (500.000 TL) fazla olduğu için **safi kurum kazancını aşmamak kaydıyla ihracat faaliyetinden elde edilen kazancın (600.000 TL) tamamına kurumlar vergisi oranı 5 puan indirimli olarak uygulanacaktır.**

İhracat faaliyetinde bulunan (MAG) A.Ş. 2023 yılında bu faaliyetinden **1.000.000 TL kazanç elde etmiştir.** 5 puan indirim kapsamında olmayan faaliyetlerinden ise 50.000 TL zarar doğan (MAG) A.Ş.'nin geçmiş yıl zararları nedeniyle kurumlar vergisi matrahı 200.000 TL olmuştur. (MAG) A.Ş.'nin 2023 faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

| | |
|--|---------------------|
| • Ticari bilanço kârı | 950.000 TL |
| • İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç | 1.000.000 TL |
| • Diğer zarar | 50.000 TL |
| • Geçmiş yıl zararları | 750.000 TL |
| • Matrah | 200.000 TL |

**MATRAH
YETMİYOR???**

(MAG) A.Ş.'nin 2023 yılında ihracat faaliyetinden elde ettiği kazanç **1.000.000 TL** mükellefin ticari bilanço karından (950.000 TL'den) fazla olsa da bu döneme ilişkin safi kurum kazancı **200.000 TL olduğu için ihracat faaliyetinden elde edilen kazancın ANCAK SAFİ KURUM kazancına (200.000 TL) kadar olan kısmına kurumlar vergisi oranı 5 puan indirimli uygulanabilecektir.**

- Tekstil ürünlerinin imalatı faaliyetiyle iştival eden **(MAG) A.ř.**, ürettiği ürünlerin bir kısmını da **DIş TİCARET SERMAYE şİRKETLERİ ARACILIğIYLA** ihraç etmektedir. Mükellef kurum dış ticaret sermaye şirketi olan **(Dř) A.ř. ile** aracılı ihracat sözleşmesi imzalamıştır. Sözleşmeye istinaden (MAG) A.ř. ürettiği tekstil ürünlerini **(Dř) A.ř.** 'ye satmış, **(Dř) A.ř.** de bu ürünlerin ihracatını gerçekleştirmiştir. 2023 hesap döneminde (MAG) A.ř. aracılı ihracat sözleşmesi kapsamında sattığı ürünlerden **1.500.000 TL**, **(Dř) A.ř.** ise ihracatını gerçekleştirdiği bu ürünlerden **200.000 TL** kazanç elde etmiştir. ***Buna göre, gerek (MAG) A.ř. gerekse (Dř) A.ř. aracılı ihracat sözleşmesi kapsamında elde ettikleri bu kazançlarına kurumlar vergisi oranını 5 puan indirimli şekilde uygulayabilecektir.***

Üretim Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazançlarda Kurumlar Vergisi Oranının 1 Puan İndirimli Uygulanması

- A. **SANAYİ SİCİL BELGESİNE haiz olan ve FİİLEN ÜRETİM=oranını 1 puan indirimli uygulayabileceklerdir.**
- 1) Üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlar (varsa üretimden doğan zararlarla) **BİR BÜTÜN** olarak değerlendirilecektir.
 - 2) **Yazılım, bilişim ve benzeri hususlarda gerçekleştirilen üretim faaliyeti sonucu elde edilen kazançlara da kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli uygulanabilecektir.**
 - 3) Sanayi sicil belgesini haiz mükelleflerin üretim faaliyetlerinin yanı sıra diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar bulunması halinde, **üretim faaliyetinden elde edilen ve 1 puan indirim uygulanacak matrah, fiilen yapılan üretimden elde edilen kazancın TİCARİ BİLANÇO KARINA ORANLANMASI** suretiyle tespit edilecektir.

İndirimli Oran Uygulanacak Matrah: $\frac{\text{Matrah} \times \text{Üretim Faaliyetinden Elde Edilen Kazanç}}{\text{Ticari Bilanço Karı}}$


- Bu şekilde hesaplanan ve 1 puan indirim uygulanacak kazanç tutarının gerek üretimden elde edilen kazancı gerekse ilgili dönem **safi kurum kazancını aşamayacağı tabiidir.**
- Mükelleflerin üretim faaliyetinden elde ettiği kazancın ticari bilanço karından fazla olması halinde safi kurum kazancını aşmamak kaydıyla **üretim faaliyetinden elde edilen kazancın tamamına 1 puan indirim uygulanabilecektir.**

ÖRNEK:

- Ticari bilanço kârı **2.000.000 TL**
- Üretim faaliyetinden elde edilen kazanç **1.400.000 TL**
- Diğer kazançlar (indirim kapsamında olmayan) **600.000 TL**
- KKEG **500.000 TL**
- Geçmiş yıl zararları **1.200.000 TL**
- **Matrah** **1.300.000 TL**
- İndirimli oran uygulanacak matrah: **$1.300.000 \text{ TL} \times (1.400.000 / 2.000.000 = \%70)$**
- **$1.300.000 \text{ TL} \times \%70$** : 910.000 TL Dolayısıyla, (F) A.Ş. 1.300.000 TL'lik 2023 yılı matrahının 910.000 TL'lik kısmına kurumlar vergisi oranını ($\%25 - \%1 =$) **$\%24$ olarak uygulayacak, matrahın kalan 390.000 TL'lik kısmına ise genel oran uygulanacaktır.**



Örnek 2: Sanayi sicil belgesini haiz (G) A.Ş. 2023 yılında **ürettiği tarımsal makinelerin satışından 3.800.000 TL kazanç elde etmiş, ürettiği sağlık ürünlerinin satış faaliyeti ise 1.200.000 TL zararla sonuçlanmıştır.** Öte yandan, (G) A.Ş. diğer üretim faaliyetlerinden ise 1.800.000 TL zarar etmiştir. (G) A.Ş.'nin 2023 yılı faaliyet sonuçları aşağıdaki gibidir.

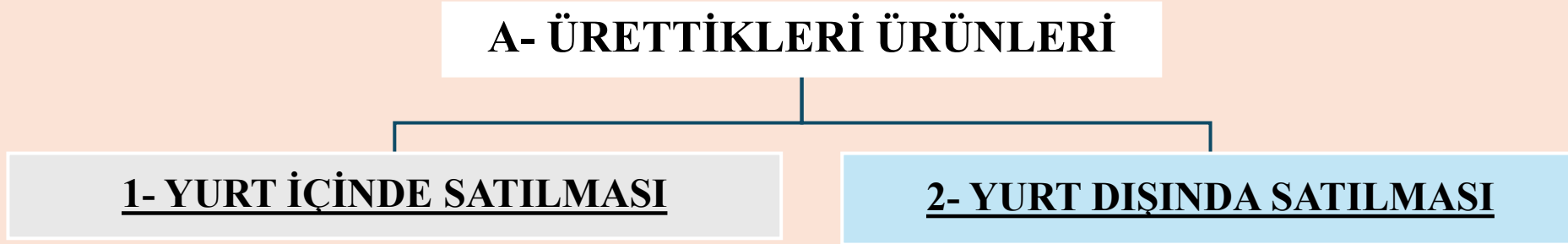
| | | | |
|--|------------------------------|--|---|
| • Ticari bilanço kârı | <u>2.000.000 TL</u> | | |
| • Üretim 1 Tarımsal makinelerin satışından elde edilen KAZANÇ | <u>3.800.000 TL</u> | |  |
| • Üretim 2 Sağlık ürünlerinin satışından doğan ZARAR | - <u>1.200.000 TL</u> | | |
| • - Diğer üretim 3 faaliyetinden doğan ZARAR | - <u>1.800.000 TL</u> | | |
| • Diğer kazançlar (indirim kapsamında olmayan) | <u>1.200.000 TL</u> | | |
| • KKEG | <u>1.000.000 TL</u> | | |
| • Geçmiş yıl zararları | <u>2.000.000 TL</u> | | |
| • Matrah | <u>1.000.000 TL</u> | | |
| | | | TOPLAM 800.000 TL KAZANÇ |

Sanayi sicil belgesini haiz (G) A.Ş.'nin 2023 yılında üretim faaliyetinden elde ettiği kazançla ilişkin olarak kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli uygulanacak matrahın tespitinde, tarımsal makinelerin satışından elde edilen kazanç ile gerek sağlık ürünlerinin satışından doğan zarar gerekse diğer üretim faaliyetinden doğan zararın toplamı dikkate alınacaktır.

Sanayi sicil belgesini haiz (G) A.Ş.'nin birden fazla üretim faaliyetinden elde ettiği net kazanç olan (3.800.000 TL kazanç - 1.200.000 TL zarar - 1.800.000 TL zarar) **800.000 TL kazanç dikkate alınarak indirimli oran uygulanacak matrah aşağıdaki gibi tespit edilecektir.**

- İndirimli oran uygulanacak matrah: 1.000.000 TL x **(800.000/2.000.000)**
- **1.000.000 TL x %40**
- 400.000 TL
- (G) A.Ş. 1.000.000 TL'lik 2023 yılı matrahının 400.000 TL'lik kısmına kurumlar vergisi oranını **(%25-%1=)** **%24** olarak uygulayacak, matrahın kalan 600.000 TL'lik kısmına ise genel oran uygulanacaktır.

İhracat ve Üretim Faaliyetlerinin Birlikte Yapılması Halinde Kurumlar Vergisi Oranının İndirimli Uygulanması



- Üretilen ürünlerin yurt içinde satılması durumunda **“*üretim faaliyetinden elde edilen kazanç*”** olarak 1 puan,
- Üretilen ürünlerin yurt dışında satılması durumunda ise **“*ihracat faaliyetinden elde edilen kazanç*”** olarak 5 puan indirimli uygulanacaktır.

Ürünlerin ihracından elde edilen kazanca kurumlar vergisi oranı 5 puan indirimli olarak uygulanacağı için, **bu kazancın üretime isabet eden kısmına *ikinci defa* indirime yol açacak şekilde ayrıca 1 puan indirim uygulanmayacaktır.**

• Sanayi sicil belgesini haiz (I) A.Ş. ısıtma sistemleri **ÜRETEREK** bir kısmını **iç piyasada** satışa sunmakta bir kısmını da **ihraç** etmekte olup 2023 yılı faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

- Ticari bilanço kârı **3.000.000 TL**
- Yurt içi satıştan elde edilen kazanç (üretim) **900.000 TL** ($900.000/3.000.000=\%30$)
- İhraç edilen ürünlerden elde edilen kazanç **1.500.000 TL** ($1.500.000/3.000.000=\%50$)
- Diğer kazançlar (indirim kapsamında olmayan) 600.000 TL
- KKEG 200.000 TL
- Geçmiş yıl zararları 1.200.000 TL
- **Matrah** **2.000.000 TL**

- **Üretim Faaliyeti Yİ. İndirimli oran uygulanacak matrah:** 2.000.000 TL x (900.000 / 3.000.000) : 2.000.000 TL x **%30 : 600.000 TL**
- **İhracat İndirimli oran uygulanacak matrah:** 2.000.000 TL x (1.500.000/3.000.000) : 2.000.000 TL x **%50 : 1.000.000 TL**

Dolayısıyla, (D) A.Ş. 2.000.000 TL'lik 2023 Yılı Matrahının;

- **1.000.000 TL'lik** kısmına ihracat faaliyeti nedeniyle 5 puan indirimle **(%25-%5=) %20 olarak**
- **600.000 TL'lik** kısmına da üretim faaliyeti nedeniyle 1 puan indirimle **(%25-%1=) %24** olmak üzere toplamda (1.000.000 TL + 600.000 TL=) 1.600.000 TL'lik kısmına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulayacaktır. Matrahın kalan 400.000 TL'lik kısmına ise genel oran uygulanacaktır.

B- İhracat ve Üretimin Ticari Bilanço Karından Büyük Olması

- **Mükelleflerin diğer faaliyetlerinden zarar doğması nedeniyle ÜRETİM FAALİYETİ İLE İHRACAT FAALİYETİNDEN ELDE EDİLEN KAZANÇ TOPLAMI TİCARİ BİLANÇO KARINDAN FAZLA OLABİLMEKTEDİR.**
- Matrah, üretim ve ihracat faaliyetinden elde edilen toplam kazancın ayrı ayrı **ÜRETİM VE İHRACATTAN ELDE EDİLEN KAZANCA ORANINA göre tespit edilecektir.** Her halükarda üretim ve ihracattan elde edilen kazanç, safi kurum kazancını aşamayacaktır.
- **Aynı durum ticari bilanço karının sıfır olmasına rağmen kurumlar vergisi matrahının olduğu durumlar için de geçerli olacaktır.**

Sanayi sicil belgesini haiz (Z) A.Ş. muhtelif makineleri üreterek yurt içi piyasalara satışını yapmakta ve (Y) A.Ş.'den satın aldığı tarım ürünlerini de ihraç etmektedir. (Z) A.Ş.'nin bu faaliyetlerinin 2023 yılı sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

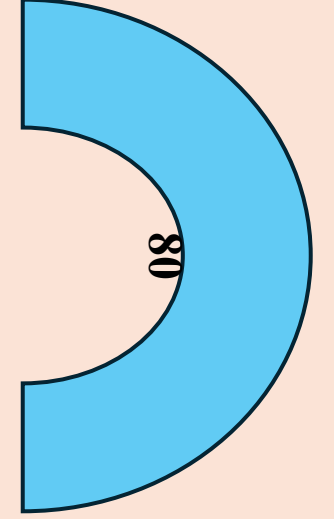
- Ticari bilanço kârı **4.000.000 TL**
- - Muhtelif makinelerin yurt içi satışından elde edilen kazanç **3.000.000 TL**
- - Tarım ürünleri ihracından elde edilen kazanç **2.000.000 TL**
- - Diğer zararlar **1.000.000 TL**
- KKEG **500.000 TL**
- Matrah **4.500.000 TL**
- (Z) A.Ş.'nin 1 ve 5 puan indirimli matrahın tespitinde dikkate alınacak kazancı (üretimden 3.000.000 TL, ihracattan 2.000.000 TL olmak üzere) **5.000.000 TL'dir. ANCAK MATRAH 4.5 M BU NEDENLE ÜRETİM VE İHR. ORANI...**
- Matrah ne kadar yüksek olursa olsun indirim uygulanacak matrah 4.500.000 TL'lik bu tutarı aşamayacaktır.
- Öte yandan, üretim ve ihracattan elde edilen kazanç kurumlar vergisi matrahından yüksek olduğundan, indirimli oran uygulanacak **üretim ve ihracat kazancı oranlama** yapılmak suretiyle belirlenecektir. (Z) A.Ş. 4.500.000 TL'lik 2023 yılı matrahının; - $[4.500.000 \times (2.000.000/5.000.000)]$ **1.800.000 TL'lik** kısmına ihracat faaliyeti nedeniyle 5 puan indirimle **(%25-%5=) %20**,
- - $[4.500.000 \times (3.000.000/5.000.000)]$ **2.700.000 TL'lik** kısmına da üretim faaliyeti nedeniyle 1 puan indirimle **(%25-%1=) %24** indirimli kurumlar vergisi oranı uygulayacaktır.

**İkisinin Toplamı
TBK dan Büyük ?**

C- Kazancın bir kısmının Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında indirim konusu edilmiş olması halinde uygulama

- İhracat faaliyetiyle iştigal eden mükelleflerin hizmet ihracından elde ettikleri kazancın %80'lik kısmının Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınmış olması halinde, ihracat kazancının zaten söz konusu indirim konusu edilerek vergi dışı bırakılmış olan kısmı için kurumlar vergisi oranının 5 puan indirimli uygulanması söz konusu olmayacaktır. Bu indirim konusu edilen kısmı indirildikten sonra KALAN TUTAR 5 PUAN İNDİRİMLİ oranın uygulanacağı matrahın tespitinde dikkate alınabilecektir. Aynı şekilde, 5 puan indirim uygulanacak matrahın hesabında indirim konusu edilerek vergi dışı bırakılmış olan üretim veya ihracat kazancı, TİCARİ BİLANÇO KARINDAN DA ÇIKARILACAKTIR.

- Ticari bilanço kârı **2.000.000 TL**
- Yurt dışına yönelik mimarlık hizmetinden elde edilen kazanç **500.000 TL**
- Diğer kazançlar (indirim kapsamında olmayan) **1.500.000 TL**
- KKEG 200.000 TL
- İştirak kazançları istisnası 600.000 TL
- KVK 10/1-ğ kapsamında hizmet ihracı indirimi **400.000 TL**
- **Matrah 1.200.000 TL**
- (L) A.Ş. 2023 yılında ihracat faaliyetinden 500.000 TL kazanç elde etmiş olsa da bu kazancın **400.000 TL'lik** kısmı beyanname üzerinden **Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında ZATEN kurum kazancından indirilmiş ve vergi dışı bırakılmış olduğundan, 5 puan indirim ancak kalan tutara uygulanabilecektir.**



- I. İndirimli oran uygulanacak matrah: $1.200.000 \text{ TL} \times \frac{[(500.000 - 400.000)]}{(2.000.000 - 400.000)}$: $1.200.000 \text{ TL} \times \% 6,25$: **75.000 TL**
- II. 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında indirimine konu edilen **400.000 TL'lik** tutar mahsup edildikten sonra (500.000 TL-400.000 TL=) **100.000 TL'lik tutar, ihracattan elde edilen kazanç olarak dikkate alınmış ve kurumlar vergisinin 5 puan indirimli olarak uygulanacağı matrah 75.000 TL olarak tespit edilmiştir.**
- III. 1.200.000 TL'lik 2023 yılı matrahının 75.000 TL'lik kısmına kurumlar vergisi oranı **(%25-%5=) %20** olarak uygulanacak, matrahın kalan 1.125.000 TL'lik kısmına ise genel oran uygulanacaktır.

En az %20 oranında halka arz edilen kurumlarda üretim ve ihracat faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda indirim uygulaması

- Öncelikle 32 nci maddenin **altıncı fıkrası hükmü (2 puan indirim)** uygulanacak ardından yedinci ve sekizinci fıkralardaki **1 veya 5 puanlık indirim hesaplanacaktır.**
- **2 puan indirim hesaplandıktan sonra üretim faaliyetleri ile ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları için (Kanunun 32 nci maddesinin altıncı fıkrası kapsamında hesaplanan 2 puanlık indirime ilave olarak) 1 veya 5 puan indirim daha uygulanacaktır.**

İLK 2 PUAN YAPILACAK SONRA İLAVE 1 VE 5 PUAN EKLENECEK

İndirimli Kurumlar Vergisinden Yararlanılması Halinde Uygulama

Mükelleflerin, Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesinin yedinci ve sekizinci fıkraları kapsamında 1 veya 5 puanlık indirimden hem de Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesi kapsamında yatırım teşvik belgelerindeki vergi indirim oranına göre indirimli kurumlar vergisinden aynı anda yararlanmaları söz konusu olabilmektedir.

- Bu durumda, öncelikle Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesinin yedinci ve sekizinci fıkraları kapsamındaki matraha 1 veya 5 puanlık indirim uygulanacak sonrasında ise tespit edilen indirimli oranlara Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesi kapsamındaki vergi indirimi oranının uygulanması gerekecektir. (6 fıkra tersi) (İLK 1 VE 5 PUAN SONRA TEŞVİK ORANI)
- **Örnek:** (O) A.Ş.'nin 2021 yılında başlamış olduğu yatırım teşvik belgesi kapsamındaki **komple yeni yatırımının toplam tutarı 10.000.000 TL'dir.** 2023 hesap döneminde kısmen işletilmeye başlanan **bu yatırımın 5.000.000 TL'lik kısmı gerçekleştirilmiş**

- 1) **2023 YILINDA BU YATIRIMDAN 300.000 TL KAZANÇ ELDE EDİLMİŞTİR.**
- 2) (O) A.Ş., 2023 yılı matrahının tamamını (300.000 TL yatırımdan elde edilen kazanç, 1.700.000 TL diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak) Kanunun **32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisine tabi tutacaktır.**
- 3) (Yatırıma katkı oranı: %50, vergi indirim oranı: %80) **2023 yılında mal ihracatı faaliyetinden 1.500.000 TL** kazanç elde etmiş olan (O) A.Ş.'nin 2023 yılı faaliyet sonuçları aşağıdaki gibidir.

- Ticari bilanço kârı **2.000.000 TL**
- -Mal ihracatından elde edilen kazanç **1.500.000 TL**
- Diğer kazançlar (indirim kapsamında olmayan) **500.000 TL**



• **Matrah 2.000.000 TL**

• **İHARAÇTAN KAYANAKLI** İndirimli oran uygulanacak matrah: $2.000.000 \text{ TL} \times (1.500.000/2.000.000) : 2.000.000 \text{ TL} \times \%75$: **1.500.000 TL**

• (O) A.Ş.'nin 2023 yılı matrahının tamamına Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisi uygulanacağı için yatırım teşvik belgesindeki %80 vergi indirim oranı,

- 1) **- Matrahın, ihracat faaliyetinden elde edilen kazanç nedeniyle 5 puan indirim uygulanan 1.500.000 TL'lik kısmı için (%25-%5=) %20 oranına,**
- 2) **-Matrahın kalan 500.000 TL'lik kısmı için de % 25 oranına uygulanacaktır.**
- 3) **Dolayısıyla, matrahın 1.500.000 TL'lik kısmına [%20 - (%20 x %80)] %4 oranı**
- 4) Matrahın kalan 500.000 TL'lik kısmına [%25 - (%25 x %80)] %5 oranı uygulanacaktır. (O) A.Ş. indirimli kurumlar vergisi uygulaması dolayısıyla 2023 yılında (240.000 TL + 100.000 TL) olmak üzere 340.000 TL tutarında yatırıma katkı tutarından yararlanmış olacaktır.

Genel Giderlerin Dağılımı

- Ayrı ayrı izlenmesi, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve KAYITLARIN DA bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.
- Gider ve maliyet unsurlarının ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespitinin **MÜMKÜN OLMADIĞI HALLERDE** ise **müşterek genel giderler**, indirim kapsamında olan faaliyetler ile indirim kapsamında olmayan faaliyetler arasında **UYGUN BİR DAĞITIM ANAHTARI** tespit edilerek **dağıtılabilecektir.**
- Müştereken kullanılan **tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarına ilişkin amortismanların** ise bunların her bir işte kullanıldıkları **GÜN SAYISINA** göre dağıtımının yapılması gerekmektedir.
- **Hangi işte ne kadar süreyle kullanıldığı TESPİT EDİLEMİYEN sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar ise MÜŞTEREK GENEL GİDERLERLE** birlikte dağıtımına tabi tutulacaktır.

Münhasıran Üretim veya İhracat Kazançlarına İsbet Eden Kur Farkı ve Diğer Gelirlerin Durumu

- Gerek ihracat faaliyeti gerekse üretim faaliyeti kapsamında doğan **ALACAKLARA İSBET EDEN KUR FARKI, FAİZ VE BENZERİ GELİRLER İNDİRİM UYGULANACAK KURUM KAZANCI KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLECEKTİR.**
- **Bu faaliyetler kapsamındaki ALACAKLARIN TAHSİLİNDEN SONRA OLUŞAN KUR FARKI, FAİZ VE BENZERİ GELİRLERİN İSE SÖZ KONUSU İNDİRİMDEN YARARLANAMAYACAĞI TABİİDİR.**

Yararlanılan Kaynaklar

.Vergi Usul Kanunu
.Kurumlar Vergisi Kanunu
.Gelir Vergisi Kanunu
.KDV Kanunu
.Cumhurbaşkanı Kararları
.VDK Danışma Komisyonu Kararı
.GİB Rehberleri
.İlgili Tebliğler ve Özelgeler
<http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>
<http://www.umatguner.com.tr/Dosyalar>
.Beyanname Düzenleme Rehberi
.Maliye Bakanlığının 29.06.1995 tarih ve 13000-220/7897 sayılı muktezası
.Suat Sarıgül – Muhasebe
.60 nolu KDV Sirküleri
.Denetim Kitabı
.62030549-125[8-2016/165]-236148 04.08.2017 özelge
. 24.02.2016 ve 64597866-105[280-2016]-3601 sayılı özelge
238 Sıra No.'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
.Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 25.01.2017 tarih ve E. 2016/709 K. 2017/2 sayılı kararı

. SAYIŞTAY DERGİSİ • SAYI: 60
. Vergi Raporu Dergisi
. Yüksek Yargı Kararları
https://istanbulymmo.org.tr/Data/PlatformYazi/2019_04nisan/201904-1.pdf
https://www.vergiuzmanlari.org/FileUpload/as1003824/File/vuk_uygulamaları_2._kitap.pdf
. https://vergiraporu.com.tr/upImage/org/2012-155-Yillara_Yaygin_Insaat_Islerinde_Olusan_Kur_Farki_Ve_Elde_Edilen_Faizlerin_Vergilendirilmesi-Kemal_Nacir%20.pdf
Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan 4/02/2019 tarih ve **VUK-112/2019-2 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri (112 NOLU SİRKÜLER)**
https://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/necdetdogruc/025/SUPHELİ_TİCARİ_ALACAKLARA_KARŞILIK_AYIRMADA_TEMİNATLI_KISIM_SORUNU vergi raporu
Özelge 67854564-105[1741 / 6777]-E.149070
<https://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/serdarkarakus/007/>
<https://www.verginet.net/dtt/1/kopru-kredi-kvd.aspx>
<https://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/serdarkarakus/007/>

TEŐEKKÜR EDERİZ...

**YUSUF GÜMÜŞ - MAG DENETİM YEMİNLİ MALİ
MÜŐAVİRLİK**

0535 690 34 66