

Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Düzenlenmesinde Dikkat Edilecek Konular

Özet

2021 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinin düzenlenmesinde dikkat edilecek konular.

Hesap dönemi takvim yılı olan kurumların 2021 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannameleri, 29.03.2019 tarih ve 115 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile belirlenen takvim çerçevesinde, hafta sonu ve Ramazan Bayramı tatilleri nedeniyle 5 Mayıs 2022 akşamına kadar verilecektir.

Aşağıda, kurum kazançlarının vergilendirilmesi, indirim ve istisnalar ile kurumlar vergisi beyannamesinin doldurulması başta olmak üzere özelliği olan bazı konularda kısa açıklamalar yapılacaktır.

Beyanname doldurulmasında yapılan bazı basit hatalar zaman zaman sonradan telafi edilemeyecek sorunlara ve risklere yol açabilmektedir. Bu çerçevede 2021 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinin düzenlenmesinde dikkat edilecek bazı konulara da aşağıda dikkat çekilecektir.

1. Kurumlar Vergisini Ödeme Zamanı

Kurumlar vergisi, beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar ödenmektedir.

Bu çerçevede, 2021 yılı beyannamesi üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinin son ödeme günü, 05.05.2022 olmaktadır.

2. Geçmiş Yıl Zararları

a) Yurt İçi Zarar Mahsubu

Beyannamenin 4 no.lu tablosu geçmiş yıl zararlarının yazılması gereken tablodur. Bu tabloda yer alan zararların, zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler yapıldıktan sonra kalan tutarla sınırlı olarak, mahsuba konu edilmesi gerekir.

Aşağıda yurt içi zarar mahsubuna ilişkin özelliği olan konular özetlenmiştir.

aa) Zarar mahsup koşulları

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9. maddesine göre, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek şartıyla, geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan mali zararlar indirim konusu yapılmaktadır.

Bu hükme göre geçmiş yıl zararlarının mahsubu için;

- Zararın beş yıldan fazla nakledilmemiş olması (Bu çerçevede 2021 beyannamesinde 2016 –2020 yılları zararları mahsup edilebilecektir),
- Mahsubun yapılacağı beynamede her yılın zarar tutarının ayrı ayrı gösterilmiş olması,
- Mahsup edilecek geçmiş yıl zararının ilgili olduğu dönemin beyannamesinde yer alması, gerekmektedir.

ab) Zarar mahsubu yapılmayan yıllarda, geçmiş yıllar zararlarının gösterilmemesi mahsup hakkını ortadan kaldırır mı?

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun yukarıda özetlenen 9. maddesinde yer alan düzenlemeye bakıldığında, mahsubun yapılacağı beynamede her yılın zararının ayrı ayrı gösterilmesi zorunlu tutulmuştur.

Bu çerçevede zarar mahsubu yapılmayan hesap dönemine ilişkin beynamede izleyen yıllarda mahsup edilecek geçmiş yıllar zararlarının ayrı ayrı gösterilmesinin gerekmediği düşünülmektedir. Mahsup işleminin yapılmadığı bir beynamede, geçmiş yıl zararlarının ayrı ayrı yazılmasını istemenin bir gerekçesi de yoktur.

Ancak Gelir İdaresinin farklı görüşleri bulunmaktadır. Gelir İdaresi tarafından verilen 11.05.2011 tarih ve 490 sayılı özelgede;

- 2004 ve 2005 yıllarında zarar edip 2006 yılında kâr eden, ancak 2005 yılı beyannamesinde 2004 yılı zararını göstermeyen bir kuruma verilen yanıtta,
- 2005 dönemi beyannamesinde kazanç beyan edilmemiş olmak koşuluyla, 2005 dönemi için düzeltme beyannamesi verilip, 2004 dönemi zararının 2005 beyannamesinde ayrıca gösterilerek 2006 kazancından mahsubunun olanaklı olduğu açıklanmıştır.

Bu açıklamadan Gelir İdaresinin, zarar mahsubu yapılmayan dönem beyannamesinde de geçmiş yıllar zararlarının ayrı ayrı gösterilmesi gerektiği görüşünde olduğu anlaşılmaktadır. Neyse ki düzeltme kabul edilmektedir.

Bu çerçevede, gereksiz risk almamak ve düzeltme işlemleriyle uğraşmamak için, zarar mahsubunun yapılmadığı hesap dönemlerine ilişkin beyannamelerde de geçmiş yıllara ilişkin zarar tutarlarının ayrı ayrı yazılması önerilmektedir.

ac) Zarar mahsup hakkı sonraki yıllarda kullanılabilir mi?

Gelir İdaresinin internet sitesinde yer alan özelgelerde bu soruya olumsuz yanıt verildiği görülmektedir.

Söz konusu özelgelerde, kazanç olmasına rağmen geçmiş yıl zararını mahsup etmeyerek mahsup hakkından vazgeçen mükellefin, söz konusu zararı izleyen yıllarda mahsup olanağının bulunmadığı belirtilmektedir.

Ancak yargı kararları aynı yönde değildir. Örneğin Danıştay Üçüncü Dairesinin 17.03.2015 tarih ve E.2011/4940 K.2015/1312 sayılı kararında, mükelleflerin oluşan zararlarını izleyen yılda beyan etmemeleri ve kâr beyan etmeleri durumunda, kâr beyan ettiği yıldan sonraki yıllardaki kurum kazançlarından düşemeyecekleri şeklinde bir düzenleme olmadığı gibi bu yönde yapılacak bir yorumun da, Kanun'un mükelleflere tanıdığı kanuni bir hakkın engellenmesi sonucunu doğuracağı gerekçesiyle, mahsup edilmeyen zararın yasal süre içinde sonraki yıllarda mahsubuna bir engel görülmemiştir.

Yargı kararları bu şekilde olmakla birlikte, gereksiz risk almamak için, zarar mahsubunun mümkün olduğu hesap döneminde kullanılmasında ve sonraki yıllara bırakılmamasında yarar vardır.

ad) Zarar mahsup hakkı kullanılmayan beyanname düzeltilebilir mi?

Gelir İdaresinin bu soruya yanıtı olumsuzdur.

Gelir İdaresinin internet sitesinde yer alan 11.05.2011 tarih ve 493 sayılı özelgede, bu soru olumsuz yanıtlanmıştır.

Özelgede yer alan açıklamadan, Gelir İdaresinin zarar mahsubunu, gider indiriminden farklı olarak hak olarak gördüğü anlaşılmaktadır. Dolayısıyla özelgede, kazanç beyan edilen dönemde geçmiş yıllar zararlarını mahsup etmeyerek bu hakkından vazgeçen mükelleflerin, kazanç beyan edilen dönem beyannamesini düzeltmelerinin ve geçmiş yıl zararlarını indirim konusu yapmalarının mümkün olmadığı belirtilmiştir.

ae) Zararın yasal defterlerde ve mali tablolarda gösterilmemesi

Yasal düzenlemeler, zarar mahsubu için, geçmiş yıllar zararlarının yasal defterlerde veya mali tablolarda gösterilmesini zorunlu kılmamaktadır.

Buna göre, Türk Ticaret Kanunu hükümleri çerçevesinde, sermaye azaltımı yapılarak veya başka bir şekilde geçmiş yıl zararlarının kapatılması halinde, zarar mahsup olanağı son bulmamaktadır.

af) İstisnadan kaynaklanan geçmiş yıl zararlarına ilişkin satırlar

Geçmiş yılların beyannamelerinde olduğu gibi 2021 yılı beyannamesinde de istisnalardan kaynaklanan geçmiş yıllar zararları ile diğer zararlar için ayrı satırlar açılmıştır.

Bu ayırımın sadece istatistik amaçlı olduğu, vergisel bir sonuç doğurmadığı düşünülmektedir.

ag) Sonuç ve değerlendirme

Yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı gibi, şekli bazı unsurlar, zarar mahsup olanaklarının kısıtlanmasına veya tamamen ortadan kalkmasına yol açabilmektedir.

Zarar mahsup olanaklarını kaybetmemek veya gereksiz risklerle karşılaşmamak için, cari yıla veya önceki yıllara ilişkin zarar tutarlarının, kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırlarına mutlaka yazılmasında yarar bulunmaktadır.

b) Yurt Dışı Zarar Mahsubu

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde yer alan düzenlemeye göre, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili zararlar hariç olmak üzere, yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar;

- Faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının zarar dahil, her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşça rapora bağlanması,
- Bu raporun aslı ile birlikte tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibrazı koşullarıyla, kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılacaktır.

Kurumlar vergisi beyannamesinde mahsup edilecek yurt dışı zararlar için ayrı tablo veya satırlar bulunmamaktadır. Mahsup edilecek yurt içi / yurt dışı toplam zarar tutarlarının ilgili satırlarda topluca gösterilmesi yeterlidir.

c) Devir Alınan ve Bölünen Kurum Zararlarının Mahsubu

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9. maddesinde, 20. maddenin birinci fıkrası çerçevesinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla özsermaye tutarını geçmeyen zararları ile bu maddenin ikinci fıkrası kapsamında gerçekleştirilen tam bölünme işlemi sonucu, bölünen kurumdaki özsermayenin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararların

mahsubu olanağı düzenlenmiştir.

Yapılan düzenlemeye göre zarar mahsubu için;

- Son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması,
 - Devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği tarihten itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi,
- gerekmektedir.

Beyannamelerin yasal süresinde verilmesi koşulu, ihmal edilebilecek önemde olan bazı şekli yükümlülüklerin dahi sonradan telafi edilemez sonuçlar yaratabileceğini göstermekte, beyannamenin zamanında ve istenen bilgilerin tamamını içerecek şekilde doldurulmasının önemini göstermektedir.

Devir ve bölünmede zarar mahsup süresi uzamaz. Yani her yıla ait zarar tutarı, yine beş yıllı sınırlı olarak mahsuba konu olur.

3. Binek Otomobil Gider, Amortisman ve Kiralarının Gider Yazılması

05.12.2019 tarih ve 7194 sayılı Kanun'la, faaliyetleri binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere;

- Binek otomobillerine ilişkin giderlerin, ticari ve mesleki kazancın tespitinde dikkate alınabilecek kısmı, gider toplamının %70'i ile sınırlandırılmış (Gider tutarının %30'u kanunen kabul edilmeyen gider)
- Kiralanan binek otomobillerinin her birine ilişkin kira giderlerinin ticari ve mesleki kazancın tespitinde dikkate alınabilecek tutarı aylık 6.000 lirayla sınırlandırılmış, (6.000 lirayı geçen tutar kanunen kabul edilmeyen gider)
- Binek otomobillerinin iktisabında ödenen özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının gider kaydedilebilecek kısmı 150.000 lirayla sınırlandırılmış, (150.000 lirayı geçen tutar kanunen kabul edilmeyen gider)
- Özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 170.000 lirayı, bu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hallerde, amortisman tabi tutarı 320.000 lirayı aşan otomobillerin, ticari ve mesleki kazancın tespitinde dikkate alınacak toplam amortisman tutarı, bu tutarların amortisman tutarıyla sınırlandırılmıştır (170.000 veya 320.000 lirayı geçen tutarların amortismanı kanunen kabul edilmeyen gider.)

Düzenlemeye ilişkin ayrıntılı açıklamalara 311 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer verilmiştir.

Düzenlemenin uygulamasının ilk yılı olması nedeniyle aşağıda ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

a) Kiralama ve iktisap giderleri

311 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde kiralama ve iktisap giderleriyle ilgili olarak şu açıklamalar yapılmıştır

- Gider olarak dikkate alınabilecek tutar olan aylık kira bedelinin 2021 yılı için 6.000 Türk lirasına kadarlık kısmı katma değer vergisi hariç bedeldir. KDV'nin indirim konusu yapılamadığı durumlarda, indirim konusu yapılamayan KDV dahil 6.000 TL'lik tutar, safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilir.
- Finansal kiralama yoluyla edinilen binek otomobillere ilişkin yapılan ödemelerde aylık kiralama gideri kısıtlaması söz konusu değildir.
- Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinin (d) bendi uyarınca, gelir ve kurumlar vergisi

yönünden kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi, hesaplanan katma değer vergisinden indirilememektedir. Bu kapsamda, binek otomobillerin kiralanması durumunda kira bedellerinin Kanun maddesinde ilgili yıl için belirlenen azami tutarı aşması halinde, aşan kısma ait katma değer vergisi gelir ve kurumlar vergisi yönünden kazancın tespitinde ayrıca gider olarak dikkate alınmayacaktır.

- 01.01.2020 tarihinden önce başlayıp Kanun'un yürürlük tarihinden sonrasını da kapsayan kiralamalarda, yürürlük tarihinden sonrasına tekabül eden kira bedelleri gider kısıtlamasına tabi olacaktır.
- Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, binek otomobillerin iktisabına ilişkin özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının 2021 yılı için en fazla 150.000 Türk lirasına kadarlık kısmı ticari veya mesleki kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.
- Binek otomobillerin günlük şekilde kiralanmasında gider kısıtlaması, günlük kiralama bedelinin hesaplanması suretiyle uygulanacaktır. Kiralama giderlerine ilişkin günlük gider kısıtlamasının uygulanmasında, kiralamanın yapıldığı tarihte gider olarak dikkate alınabilecek aylık azami kiralama giderinin o ayın gün sayısına bölünmesiyle elde edilecek tutar dikkate alınacaktır.

b) Tamir, bakım, yakıt ve benzeri giderler

Tebliğde tamir, bakım, yakıt ve benzeri giderlerle ilgili olarak şu açıklamalar yapılmıştır.

- Kısıtlanan giderler genel olarak taşıtların tamir, bakım, yakıt, sigorta ve benzeri cari giderleridir.
- Yapılan giderlerin işletmeye veya envantere kayıtlı ya da kiralama yoluyla edinilen binek otomobillere ilişkin olup olmamasının bir önemi yoktur.
- Finansal kiralama yoluyla edinilen binek otomobillere ilişkin, finansal kiralama konusu binek otomobillerin "Haklar" hesabında aktive alındığı dönemi izleyen dönemler için yapılan faiz giderlerinin tercihen doğrudan gider olarak dikkate alınmak istenmesi halinde, bu giderlerin en fazla %70'i, gelir ve kurumlar vergisi açısından safi kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilecektir.
- 01.01.2020 tarihinden önce iktisap edilen veya kiralama yoluyla edinilen binek otomobillere ilişkin Kanun'un yürürlük tarihinden sonrasına tekabül eden giderlerin en fazla %70'i, gelir ve kurumlar vergisi açısından safi kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilecektir.

Tebliğde yer alan örneklerde, yukarıda sayılan giderler dışında, otopark giderleri, köprü ve otoyol geçiş ücretleri ve binek otomobilin iktisabına ilişkin ödenen kredi faizi giderleri de kısıtlama kapsamında gider olarak sayılmıştır.

c) Amortisman giderleri

Tebliğde binek otomobillere ilişkin amortisman giderleriyle ilgili olarak şu açıklamalar yapılmıştır (Güncel tutarlar dikkate alınmıştır).

- Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 2021 yılı için 170.000 TL, söz konusu vergilerin tercihen maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde, amortismanına tabi tutarı 2021 yılı için 320.000 TL'yi aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gelir ve kurumlar vergisi açısından safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.
- Amortismanlara ilişkin gider kısıtlaması 7194 sayılı Kanun'un yayımlandığı 07.12.2019 tarihinden itibaren iktisap edilen binek otomobillere uygulanacaktır. Bu tarih ile 2019 yılı sonuna kadar iktisap edilenlerde gider olarak dikkate alınabilecek amortismanına esas bedel; özel

tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 135.000 Türk lirası, söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde, amortismanına tâbi tutarı 250.000 Türk lirasıdır. 07.12.2019 tarihinden önce iktisap edilmiş binek otomobillerde amortisman, değişiklik öncesi hükümlere göre gider yazılabilecektir.

- Finansal kiralama yoluyla işletme aktifine alınmış ve rayiç bedel ile sözleşmeye göre kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden “Haklar” hesabında izlenen binek otomobillerde, aktife alınan bedelin o yıl için belirlenen amortismanına esas tutarı aşması halinde, binek otomobillerin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gelir ve kurumlar vergisi açısından safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Tebliğde ayrıca farklı amortisman ayırma tercihlerine göre farklı durumlar için ayrıntılı örneklerle yer verilmiştir.

4. Finansman Gider Kısıtlaması

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde yer alan düzenlemede, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Cumhurbaşkanınca kararlaştırılan kısmının, kurum kazancının tespitinde dikkate alınmaması öngörülmüştür.

04.02.2021 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan tarih ve 3490 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla, 01.01.2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmak üzere, finansman gider kısıtlaması oranı %10 olarak belirlenmiştir.

Cumhurbaşkanlığı Kararı 01.01.2021 tarihinden itibaren başlayan dönem kazançlarına uygulanmak üzere yürürlüğe girdiğinden, finansman gider kısıtlaması uygulaması ilk defa 2021 yılı kurum kazançlarının tespitinde uygulanacaktır.

Finansman gider kısıtlaması uygulamasıyla ilgili tartışmaya açık çok sayıda konu vardır. İhtirazi kayıt konusu olabileceği düşünülen bazı konular aşağıda özetlenmiştir. Kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi sırasında bu konuların değerlendirilebileceği düşünülmektedir.

a) Hesap Yöntemi

Finansman gider kısıtlaması uygulamasına ilişkin açıklamaların yer aldığı Genel Tebliğde, kısıtlamaya tabi finansman gider tutarının ve dolayısıyla kanunen kabul edilmeyen finansman gideri tutarının hesap yöntemine ilişkin ayrıntılı açıklama ve örneklerle yer verilmiştir.

Tebliğde özetle;

- Her bir geçici vergilendirme döneminin son günü itibarıyla, Vergi Usul Kanunu'na göre çıkarılacak bilanço esas alınmak suretiyle, öz kaynak ve yabancı kaynak mukayesesi yapılarak finansman gider kısıtlamasına tabi olup olmadığı tespit edilmekte,
- Dönem sonu itibarıyla, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, söz konusu yabancı kaynaklara ilişkin olarak ortaya çıkan gider ve maliyet unsurları gider kısıtlamasına tabi tutulmaktadır.

Bu hesap yöntemi;

- Değerleme gününde özvarlığı geçen bir yabancı kaynak yoksa, kısıtlama dışında kalınması,
- Bütün bir yıl boyunca sınırın altında yabancı kaynak olmasına rağmen son gün sınır aşılmışsa, sadece sınırın üstünde yer alan tutarın bir günlük faizinin değil, daha fazlasının kısıtlamaya tabi tutulması,

gibi bir durum ortaya çıkarmaktadır.

Tebliğde yer alan örnek aşağıda Tabloda olduğu gibidir (Örneğin açıklama kısmı da tablolatırılmış ve kúsuratlar dikkate almamıştır):

TABLO - 1

	1.1./31.3.2021 (TL)	1.1./30.6.2021 (TL)	1.1./30.9.2021 (TL)	1.1./31.12.2021 (TL)
Öz kaynak	600.000	600.000	600.000	600.000
Yabancı kaynak	500.000	600.000	700.000	800.000
Finansman gideri	15.000	20.000	25.000	30.000
Aşan kısım	0	0	100.000	200.000
Aşan kısım gideri	0	0	3.571	7.500
KKEG tutarı	0	0	357	750

Örnekte üçüncü ve dördüncü geçici vergi döneminde kısıtlamaya tabi finansman gideri tutarı ile KKEG tutarları şu şekilde hesaplanmıştır:

Üçüncü geçici vergi dönemi

Kısıtlamaya tabi gider tutarı: $(25.000 / (100.000 / 700.000 =))$ 3.571 TL

KKEG tutarı $(3.571 \text{ TL} \times \% 10=)$ **357 TL**

Dördüncü geçici vergi dönemi

Kısıtlamaya tabi gider tutarı: $(30.000) / (200.000 / 800.000) =$ 7.500 TL

KKEG tutarı $(7.500 \text{ TL} \times \% 10=)$ **750 TL**

Tebliğde yer alan örnekte, her bir geçici vergi dönemi sonu itibariyle düzenlenen bilançoda yer alan yabancı kaynak öz kaynak kıyaslaması yapılmakta; yabancı kaynak tutarı öz kaynak tutarını geçmiyorsa kısıtlama yapılmamakta (birinci ve ikinci geçici vergi dönemleri), geçiyorsa öz kaynak tutarını aşan yabancı kaynak tutarının toplam yabancı kaynak tutarına oranı ölçüsünde toplam finansman giderinin ne kadarlık kısmının kanunen kabul edilmeyen gider olacağı (üçüncü ve dördüncü geçici vergi dönemleri) hesaplanmaktadır.

Tebliğde yer alan örneğe bakıldığında, ilk iki geçici vergi döneminde kısıtlamaya tabi bir finansman gideri olmamasına rağmen, sonraki geçici vergi dönemlerinde, kısıtlamaya tabi finansman gideri olarak ilk altı aydaki gider tutarı da kısıtlamaya tabi tutulmaktadır. Bu uygulamanın yasal düzenlemeye uygun olmadığı düşünülmektedir. İşletme bazında farklı hesap yöntemleri tartışılabilir olmakla birlikte (günlük olarak sınırı geçen yabancı kaynak tutarı ve sınırı aşan yabancı kaynağa ilişkin finansman gideri hesaplanabiliyorsa, en doğru yöntem bu olabilir) Tebliğde yer alan hesap yöntemiyle ve sadece yabancı kaynak tutarının özkaynakları aştığı dönemin finansman gider tutarı dikkate alınarak uygulama yapılabileceği değerlendirilmektedir. Bu durumda Tebliğdeki örnekte kısıtlamaya tabi finansman gideri sadece üçüncü geçici vergi dönemindeki gider (5.000 TL) ve dördüncü geçici vergi dönemindeki gider (5.000 TL) olmak üzere 10.000 liralık tutar olacaktır.

Bu değerlendirme çerçevesinde Tebliğdeki örneğin çözümü, aşağıdaki Tabloda yer aldığı şekilde olmaktadır.

TABLO - 2

	1.1./31.3.2021 (TL)	1.1./30.6.2021 (TL)	1.1./30.9.2021 (TL)	1.1./31.12.2021 (TL)
Öz kaynak	600.000	600.000	600.000	600.000
Yabancı kaynak	500.000	600.000	700.000	800.000
Finansman gideri	15.000	20.000	25.000	30.000
Aşan kısım	0	0	100.000	200.000
Aşan kısım gideri	0	0	714	1.250
KKEG tutarı	0	0	71	125

Farklı hesaplar da yapılabilir ama hesaplamayı çok karmaşık hale getirmemek adına, üçüncü ve dördüncü geçici vergi dönemlerinde kısıtlamaya tabi finansman gider tutarlarını şu şekilde hesaplanmıştır:

Üçüncü geçici vergi dönemi

Kısıtlamaya tabi gider tutarı: $(25.000-20.000) / (100.000 / 700.000 =) 714$ TL

KKEG tutarı $(714 \text{ TL} \times \% 10=)$ **71 TL**

Dördüncü geçici vergi dönemi

Kısıtlamaya tabi gider tutarı: $(30.000-25.000) / (200.000 / 800.000) = 1.250$ TL

KKEG tutarı $(1.250 \text{ TL} \times \% 10=)$ **125 TL**

Özetle, Tebliğde yer alan hesap yönteminin yasaya uygun olmadığını düşünenler için, başta ihtirazi kayıtlarla beyanname verip konuyu yargıya taşımaları olmak üzere, hak arama yollarının değerlendirilebileceği düşünülmektedir.

b) Yabancı Kaynak Tanımı

Yukarıda özetlendiği üzere, yabancı kaynağı öz kaynak tutarını aşan işletmelerde, aşan kısma isabet eden finansman giderinin %10'luk kısmı kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmaktadır.

Bu düzenleme gereği, yabancı kaynak tutarı öz kaynak tutarını geçmeyen işletmelerde finansman gider kısıtlaması uygulaması yapılmayacak, aşan işletmelerde ise aşan kısma isabet eden finansman gideri kısıtlamaya tabi tutulacaktır.

Görüldüğü gibi bu uygulamada, öz kaynak ve yabancı kaynak tanımları son derece önemlidir.

Konuya ilişkin olarak yayımlanan Genel Tebliğde yabancı kaynaklar, bilançonun kısa vadeli yabancı kaynaklar ve uzun vadeli yabancı kaynaklar toplamı olarak tanımlanmıştır. Yapılan tanımın Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği bazlı, uygulamada kolaylık sağlayacak ancak finansman gider kısıtlaması uygulaması açısından tartışmalı olduğu söylenebilir.

Tebliğde yapılan tanım çerçevesinde yabancı kaynak sayılan, yabancı kaynak olduğu tartışmaya açık çok sayıda unsur vardır. Örnek olarak, ödenecek vergi ve diğer yükümlülükler, örtülü sermaye niteliğindeki ilişkili kişi borçları, personele borçlar, kıdem tazminatı karşılığı ve dava karşılığı başta olmak üzere bazı karşılıklar, alınan depozito ve teminatlar, alınan sipariş avansları, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri hakediş bedelleri, gelecek aylara/yıllara ait gelirler, gider tahakkukları, hesaplanan KDV bu kapsamda sayılabilir.

Bu kalemler tek düzen hesap planında borçlar altında sınıflanmaktadır ancak yukarıda da ifade edildiği gibi, özünde birçoğunun yabancı kaynak olmadığını açık olduğu, özellikle finansman

gider kısıtlaması uygulamasında bu sınıfa konamayacağı değerlendirilmektedir.

Finansman gider kısıtlamasına ilişkin maddelerin gerekçesinde, işletmelerin, finansman ihtiyaçlarını borçlanma yerine öz kaynakları ile finanse etmelerini teşvik etmek olduğu belirtilmiş, gerekçede bu amaç belirtildikten sonra işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz ve benzerlerinin bir kısmının gider olarak kabul edilmeyeceği vurgulanmıştır.

Düzenlemenin gerekçesinde yer alan; ihtiyaçların borçlanmayla finansmanı ve kullanılan yabancı kaynağa ilişkin faiz ve benzerlerinin kısıtlamaya tabi olması vurguları uygulama açısından önemlidir.

Yukarıda sayılan ve Tebliğde yabancı kaynak olarak tanımlanan kalemlerin, gerekçede yer alan iki kavram çerçevesinde değerlendirilmesi gerektiği düşünülmektedir. Bu çerçevede yukarıda sayılan gider kalemlerinden birkaçı aşağıda değerlendirilmiştir.

Yıllara yaygın inşaat işleri istihkakları

Yıllara yaygın inşaat işlerinde işverenden iki tür tahsilat yapılabilmektedir.

Birincisi iş yapmadan önce alınan avanslar. İleride doğacak hakedişe mahsup edilmek üzere alınan avansların tekdüzen hesap planına göre 440 no.lu "Alınan sipariş avansları" hesabına kaydedilmesi gerekmektedir. Bu tutarın yabancı kaynak olduğu açıktır. Finansman giderine neden olmasa da yabancı kaynak temini niteliğindedir. Dolayısıyla yabancı kaynak tutarının hesaplanmasında dikkate alınması gerekebilir.

İkincisi, yıllara sari inşaat işi yapan işletmenin üstlendiği işlerden, tamamlanan kısım karşılığı alınan ve işveren tarafından onaylanan hakediş tutarıdır. Bu tutarlar 350-357 no.lu "Yıllara yaygın inşaat ve onarım hakediş bedelleri" hesaplarında izlenmektedir. Hesap planı açıklamaları, burada bir yabancı kaynak kullanımı olmadığını, işletme faaliyetlerinin yabancı kaynakla finanse edilmediğini, işin biten kısmının bedelinin tahsil edilmiş olduğunu ancak işin geçici kabulü yapıncaya kadar muhasebe uygulamalarının bu şekilde izlendiğini açıkça göstermektedir.

Düzenlemenin amacı açısından bakıldığında da düzenlemenin yıllara yaygın inşaat işlerinde tamamlanan kısımların bedelinin işin bitimine kadar tahsil edilmemesini amaçladığını söylemek mümkün değildir.

Dolayısıyla yıllara yaygın inşaat işlerine ilişkin istihkak bedellerinin yabancı kaynak olarak dikkate alınmasının doğru olmadığı düşünülmektedir.

Kıdem tazminatı karşılığı

Kıdem tazminatı karşılığının ve benzer diğer karşılıkların ileride doğması muhtemel ödemeler/giderler için kardan ayrılmış, ihtiyat/fon benzeri nitelikli bir kalem olduğu, bu niteliğiyle de öz kaynak olduğu düşünülmektedir.

Düzenlemenin amacı açısından da kıdem tazminatının özünde yabancı kaynak olmadığı, finansman teminine dayanmayan ve finansman gideri oluşturmayan bu kalemin yabancı kaynak olarak kabul edilemeyeceği değerlendirilmektedir.

Vergi borçları

Vadesi gelmiş veya gelmemiş bütün vergi ve benzeri borçları, Tebliğde yabancı kaynak kabul edilmektedir.

Finansman gider kısıtlaması düzenlemesinin gerekçesi çerçevesinde konuya bakıldığında ve Tebliğde yer alan yabancı kaynak tanımı değerlendirdiğinde, vadesi gelmemiş vergi borçları dahil, vergi borcu olan işletmelerin faaliyetlerinin vergi dairesine olan borçla finanse edildiği ve düzenlemenin bunu önlemeye çalıştığı anlamı çıkmaktadır, ki bunun kabulü mümkün değildir.

Özünde yabancı kaynakla finansmanın söz konusu olmadığı, en azından vadesi gelmemiş vergi borçları için finansman gideri oluşturmayan vergi ve benzeri borçların yabancı kaynak olarak kabul edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Örtülü sermaye niteliğindeki borçlar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinde kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılmakta ve örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler Gelir veya Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulamasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, dağıtılmış kâr payı sayılmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu, açıkça görüldüğü üzere borç olarak gözüken bazı tutarları sermaye, faiz ve benzeri adlar altında yapılan bazı ödemeleri de kâr payı olarak görmektedir.

Bir Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu uygulaması olan finansman gider kısıtlamasında, bu açık düzenlemeye rağmen, örtülü sermaye niteliğindeki bir unsurun yabancı kaynak olarak kabul edilemeyeceği düşünülmektedir.

Sonuç olarak

Yabancı kaynak tanımı konusunun değerlendirilmesi, başta ihtirazi kayıtla beyan olmak üzere hak arama yollarının değerlendirilmesi önerilmektedir.

c) Cumhurbaşkanı Kararı Öncesi Alınan Borçlar

Finansman gider kısıtlamasına ilişkin düzenleme 15.06.2012 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 6322 sayılı Kanun'la yapılmış, 04.02.2021 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan Cumhurbaşkanlığı Kararıyla, 01.01.2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmak üzere fiilen yürürlüğe girmiştir.

Uygulamaya ilişkin açıklamaların yer aldığı 25.05.2021 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan Genel Tebliğde özetle, finansman gider kısıtlamasına ilişkin düzenlemenin 01.01.2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girdiği hatırlatıldıktan sonra; bu tarihten itibaren sağlanan finansman hizmetleri veya yapılan kredi sözleşmeleri nedeniyle oluşan finansman giderlerinin, finansman gider kısıtlamasının hesabında dikkate alınacağı açıklanmıştır.

Benzer finansman gider kısıtlaması uygulaması 1996-2003 yılları arasında da yapılmış, Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesine 4008 sayılı Kanunla eklenen 8 numaralı bent ile 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin 13 numaralı bendinde, kapsama giren mükelleflerin, işletmede kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin giderler ile maliyet unsurları toplamının bir bölümünü gider olmak indiremeyeceği öngörülmüş, konuyla ilgili olarak yayımlanan 54 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde, işletmede kullanılan yabancı kaynakların hangi yılda temin edildiğinin önem arzetmediği açıklamasına yer verilmiştir.

Tebliğde yer alan açıklama iptal dava konu olmuş ve Danıştay Dördüncü Dairesinin 27 Ekim 1997 tarih ve E:1997/636 K:1997/3797 sayılı kararıyla iptal edilmiş, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 12 Mart 1999 tarih ve E:1998/80 K:1999/146 sayılı kararıyla da temyiz talebi reddedilmiştir.

Danıştay Dördüncü Dairesinin iptal kararında;

- İşletmede kullanılmak üzere alınan krediler için ödenen faiz ve benzeri giderlerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin (1) numaralı bendi uyarınca ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel gider olarak hasıllattan indirilmekteyken, 4108 sayılı Kanunla 01.01.1996 tarihinden itibaren gider kısıtlaması kapsamına girdiği,
- Bu hükmün yayımı tarihinden önce kullanılan yabancı kaynaklar nedeniyle ödenen faiz ve benzeri giderlere uygulanmasının, önceki hukuki duruma göre fizibilitesini yapmış ve buna göre borçlanmış işletmelerin, kanuna güven ve istikrar prensiplerine dayalı haklı beklentilerini ortadan kaldıracığı,

gerekçeleriyle, Genel Tebliğde yer alan yabancı kaynakların hangi yılda temin edildiğinin önem arz etmeyeceği yolundaki düzenleme yerinde görülmemiş ve oy birliğiyle iptal edilmişti.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu kararında da ilgili kanunun yayımı tarihinden önce kullanılan yabancı kaynaklar nedeniyle ödenen faiz, komisyon gibi giderlere uygulanması önceki hukuki duruma göre borçlanmış işletmelerin kanuna güven ve istikrar beklentilerini ortadan kaldıracığından, yabancı kaynakların hangi yılda temin edildiğinin önem arz etmediği yolundaki düzenleme hukuka uygun görülmemiştir.

- Bu kararlar çerçevesinde değerlendirildiğinde, Cumhurbaşkanı Kararı öncesinde borçlanan işletmelerin, bu borçlar nedeniyle doğan finansman giderlerinin kısıtlamaya tabi olmaması gerektiği ortaya çıkmaktadır. Çünkü Karar öncesinde bu durum öngörülebilir değildir, borçlanan işletmeler yetkinin kullanılacağı düşüncesiyle hareket etmemişlerdir, aksine uygulama kanuna güven ve istikrar prensiplerine dayalı haklı beklentileri ortadan kaldırmaktadır.

Bu açıklamalar çerçevesinde, Cumhurbaşkanı Kararı öncesinde borçlanan işletmelerin yukarıda özetlenen yargı kararlarını incelemeleri ve başta ihtirazi kayıt olmak üzere alternatifleri değerlendirmeleri önerilmektedir.

d) Finansman Gelir ve Giderlerinin Netleştirilmesi

Finansman gider kısıtlaması uygulamasına ilişkin olarak yayımlanan Genel Tebliğde;

- Finansman giderlerinin yanı sıra finansman geliri de elde etmiş olanların gider kısıtlaması uygulamasında gelir ve giderlerini birbiri ile mukayese etmek suretiyle netleştirmelerinin mümkün olmadığı, dolayısıyla finansman giderleri toplamının gider kısıtlamasına konu edilmesi gerektiği belirtildikten sonra, kısıtlı bir netleştirmeye izin verilmiş,
- Aynı kaynağa ilişkin olarak bir hesap dönemi içindeki aynı veya farklı geçici vergilendirme dönemlerinde oluşan kur farkı gelir ve giderlerinin mahsuplaştırılarak, bu kaynağa ilişkin net kur farkı gideri doğması halinde bu tutarın finansman gideri kısıtlamasında dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Tebliğde ayrıca;

- Aynı dönem içinde olsa bile farklı yabancı kaynaklara ilişkin olarak oluşan kur farkı gelirleri ile kur farkı giderlerinin birlikte değerlendirilmesinin mümkün olmadığı,
- Temin edilen yabancı kaynağın mevduat vb. şekillerde değerlendirilmesi sonucu doğacak kur farkı geliri şirketin bilançosunun aktifinde yer alan bir varlığın değerlemesi sonucu oluştuğu için, yabancı kaynağa ilişkin kur farkı giderinden mahsup edilemeyeceği,

açıklanmıştır.

Madde lafzına bakıldığında, finansman giderlerinin yanı sıra finansman giderinden tamamen bağımsız bir şekilde finansman geliri de elde etmiş olanların, gider kısıtlaması uygulamasında söz konusu gelir ve giderlerini birbiri ile mukayese etmek suretiyle netleştirmelerinin mümkün olması, finansman giderleri toplamının gider kısıtlamasına konu edilmesi gerektiği söylenebilir. Ancak özünde finansman gideri yaratmayan işlemlerin birlikte değerlendirilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Bu çerçevede örneğin;

- Alınan kredi geçici bir süre için bankada tutulmuş, faiz gelir ve gideri oluşmuşsa, gerçek anlamda finansman gideri olarak faiz farkının dikkate alınması, kredi ve varlık farkı para birimlerindense faiz ve kur farklarının net tutarının kısıtlamaya tabi olması,
- Faaliyette bulunulan alanda alış ve satışlar belli vadelerle yapılıyor, vade farkı gelir ve giderlerinin birlikte dikkate alınması ve net gider tutarının kısıtlamaya tabi tutulması,

- Satış yapılan şirketin ciro primi faturası düzenlediği, satıştan ve ciro priminden kaynaklanan karşılıklı borçlanmanın olduğu ve bu borçlar için karşılıklı vade farkı hesaplandığı bir örnekte, kısıtlama uygulamasının netleştirme sonucu ortaya çıkan gider tutarı olması,

gerektiği düşünülmektedir. Bu örnekleri çoğaltmak mümkün. Bütün bu ve benzeri durumlarda konunun ayrıntılı olarak incelenmesi ve değerlendirilmesi gerekmektedir.

e) Diğer Konular

Yukarıda öne çıkan bazı net olmayan ve ayrıntılı değerlendirilmesi gereken konular özetlenmiştir. Sayılanlara ilave olarak, değerlendirilmesi gereken, ihtirazi kayıt konusu olabilecek aşağıdaki konular söylenebilir:

- Gider ve maliyet unsurlarından yatırımın maliyetine eklenenler gider kısıtlaması kapsamı dışındadır. Tebliğde yatırım, “her türlü (teşvik belgeli veya belgesiz) amortismanına tabi iktisadi kıymetler” olarak tanımlanmış. Bu tanıma göre arsa/arazi gibi amortismanına tabi olmayan varlıkların maliyetine eklenen finansman giderlerinin kısıtlamaya tabi olacağı söylenebilecekse de arsa/arazi yatırımının da “yatırım” kavramı kapsamında olduğu ve bu yatırımlar nedeniyle doğan finansman giderlerinin kısıtlamaya tabi olmadığı düşünülmektedir. Ancak emtia maliyetine eklenen finansman giderlerinin kısıtlama kapsamında olduğu açıktır.
- Tebliğde, işletmelerce banka vb. kurumlardan temin edilen kredilerin, bu işletmelerin üzerinde herhangi bir finansman yükü kalmaksızın grup şirketlerine aktarılması halinde, bu kredilere ilişkin finansman giderinin, krediyi devralan ve fiilen kullanan şirket bünyesinde gider kısıtlamasına tabi tutulması gerektiği açıklanmıştır. Tebliğde sadece gider yönüyle açıklama yapılmış olup, benzer şekilde aynen aktarılan kredilerin sadece kullanan kurumda yabancı kaynak olarak dikkate alınması gerektiği düşünülmektedir.

5. İştirak Kazançları

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin birinci fıkrasının;

- (a) bendiyle kurumların, tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılmaları nedeniyle elde ettikleri kazançlar,
- (b) bendiyle de kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlere iştirak eden kurumların bu iştirakleri nedeniyle elde ettikleri bentte sayılan koşulları taşıyan iştirak kazançları,

kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulamasında, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde belirtilen şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kâr payı sayılmaktadır.

Benzer şekilde, örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz ve benzerleri, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulamasında gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kar payı sayılmaktadır.

Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz ve benzeri gelirler ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar dolayısıyla elde edilen ve diğer koşulları da taşıması nedeniyle iştirak kazancı sayılan ve iştirak kazançları istisnası kapsamına giren kazançlar için beyannamede ayrı satırlar bulunmaktadır. İstisna kapsamındaki kazançların ilgili satırlara yazılarak istisnanın uygulanması gerekir.

6. Yurt Dışı İştirak, Şube ve İştirak Satış Kazançları İstisnası

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin birinci fıkrasının;

a) (b) bendinde yer alan düzenlemeyle;

- Yurt dışı iştirakin anonim veya limited şirket olması,

- En az %10 sahiplik,
- En az 1 yıl süre kesintisiz elde tutma,
- İştirak kazancının en az %15 fiili vergi yükü taşıması (bazı faaliyetlerde %25),
- Kazancın beyannamenin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye getirilmesi, koşullarıyla, 2021 yılında elde edilen yurt dışı iştirak kazançları,

b) (c) bendinde yer alan düzenlemeyle;

- Yurt dışı iştirakin anonim veya limited şirket olması,
- İştirak sahibinin tam mükellef anonim şirket olması,
- Kazancın elde edildiği tarih itibariyle, en az bir yıl süreyle, nakit hariç aktif toplamının en az %75'inin yurt dışı iştirak hisselerinden oluşması,
- Yurt dışı iştiraklerin her birinin sermayesine en az %10 oranında iştirak edilmesi,
- Hisselerin en az iki yıl aktifte tutulması,

koşullarıyla, yurt dışı iştirak satış kazançları,

c) (g) bendinde yer alan düzenlemeyle;

- Kazancının en az %15 vergi yükü taşıması (bazı faaliyetlerde % 25)
- Kazancın beyannamenin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye getirilmesi,

koşullarıyla, 2021 yılında elde edilen yurt dışı şube kazançları, kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur.

Öte yandan, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 33. maddesinde yurt dışında ödenen vergilerin kurumlar vergisinden mahsubu düzenlenmiştir. Yukarıda açıklanan istisnalardan yararlanılamaması durumunda, yurt dışında elde edilen bazı kazançlar için 33. maddede yer alan koşullar çerçevesinde vergi mahsubu yapılması olanaklıdır.

Yukarıda açıklanan koşullar çerçevesinde istisnadan yararlanılmasının mümkün olduğu durumda istisnanın uygulanması, istisnadan yararlanılamaması durumunda ise vergi mahsubu olanağına bakılması önerilmektedir.

İstisna kapsamında olan kazançlar için istisnadan yararlanılmayıp vergi mahsubu yapılmasını engelleyen bir yasal düzenleme olmamakla birlikte, gereksiz risk almamak ve vergi mahsup prosedürüne katlanmamak amacıyla, koşullar varsa istisnadan yararlanılması önerilmektedir.

7. Taşınmaz ve İştirak Satış Kazançları

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan hükme göre, bentte yer alan şartlar çerçevesinde; iştirak hissesi satışından elde edilen kazancın %75'i, taşınmaz satışından elde edilen kazancın %50'si kurumlar vergisinden müstesnadır.

İstisna uygulamasında dikkat edilecek konular özetle şunlardır:

- İstisna uygulamasına konu olacak kıymetlerin en az iki tam yıl (730 gün) süreyle kurumun aktifinde yer alması gerekmektedir.
- Rüşhan hakkı dolayısıyla itibari değeriyle yeni iktisap edilen hisse senetleri açısından iktisap tarihi, eski hisse senetleri ya da iştirak hissesinin iktisap tarihidir.
- Rüşhan hakkı dolayısıyla itibari değerinden farklı bir değerle hisse senedi iktisap edilmesi halinde, bu hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak, eski hisse senetlerinin iktisap tarihinden bağımsız olarak fiilen kurumun aktifine girdikleri tarih esas alınır.
- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19 ve 20. maddeleri kapsamında gerçekleştirilen devir, tam ve

kısmi bölünme hallerinde, devir veya bölünme suretiyle devralınan kapsamdaki kıymetlerin iktisap tarihi olarak, devir alınan veya bölünen kurumdaki iktisap tarihi esas alınır.

- Satış işleminin peşin veya vadeli olmasına bakılmaksızın istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır.
- Satıştan elde edilen kazancın istisnadan yararlanan kısmının, pasifte özel bir fon hesabına alınması ve satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar fon hesabında tutulması gerekir.
- Fon hesabına alınma işleminin, kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekir. İstisna kapsamındaki kazanç tutarı, satışın yapıldığı dönemin genel sonuç hesaplarına yansıtılır, kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle de istisnadan yararlanır.
- Fon hesabına alınan kazanç tutarı sermayeye ilave edilebilir.
- Fon hesabına alınan kazanç tutarının sermayeye ilave dışında, beş yıl içinde başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılması ya da kurumun tasfiyesi halinde, istisna uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk etmeyen vergilerin, vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte ödenmesi gerekir.
- Kazancın tamamının fon hesabına alınması gerekmekte olup, sadece istisnadan yararlanan kazanç kısmının fon hesabına alınması yeterlidir.
- Başta nakit girişi olmak üzere, yasal koşullara uyulması halinde, grup şirketleri arasındaki satışlarda da bu istisnadan yararlanılması mümkündür.
- İki yıldan fazla elde tutulduktan sonra satılan taşınmaz ve iştiraklerin satışından doğan zararların, kurum kazancının tespitinde dikkate alınıp alınamayacağı tartışmalıdır. Gelir İdaresi Başkanlığının görüşü, iştirak satışından doğan zararın %75'inin, taşınmaz satışından doğan zararın %50'sinin kurumun diğer faaliyetlerden elde edilen kazançtan indirilemeyeceği, indirim konusu yapılabilecek zarar tutarının kalan zarar tutarıyla sınırlı olduğu yönündedir. Bilinen yargı kararları da aynı paraleldedir.
- İki yıldan az elde tutulan taşınmaz ve iştiraklerin satışından doğan zararların, kurum kazancının tespitinde dikkate alınmasına hukuken bir engel olmadığı düşünülmektedir.

8. Yurt Dışı İnşaat ve Onarma İşlerinden Sağlanan Kazançlar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi ile yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar, başka bir koşul aranmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

İstisnadan yararlanmak için, yurt dışında yapılan kapsamdaki işlerden sağlanan kazançların Türkiye'ye getirilmesi zorunluluğu yoktur. Kazancın Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi istisnadan yararlanmak için yeterlidir.

9. Serbest Bölgelerden Elde Edilen Kazançlar

Serbest Bölgeler Kanunu'nun vergi teşviklerini düzenleyen geçici 3. maddesinin birinci fıkrasında yer alan düzenlemeye göre;

- 06.02.2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatı almış olanların, bölgede gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, bu tarih itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen sürenin sonuna kadar,
- Bölgede üretim yapanların ürettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları, faaliyet ruhsatlarının tarihine bakılmaksızın,

kurumlar vergisinden müstesnadır.

Buna göre imalatçı olmayıp 06.02.2004 tarihi itibariyle ruhsat almış olanların, faaliyet ruhsatlarında yer alan süre 2021 yılı içinde bitenler için kurumlar vergisi istisnası, faaliyet ruhsat süresinin sonu itibariyle bitmiştir. Faaliyet ruhsat süresinin uzatımı istisna süresini uzatmamakta olup, istisna kazanç tutarının istisna süresi sonu itibariyle hesaplanması gerekmektedir.

Düzenlemeden de anlaşıldığı üzere, 06.02.2004 tarihinden önce ruhsat alanlar, imalatçı olup olmadıklarına bakılmaksızın, bu tarih itibariyle faaliyet ruhsatında yer alan sürenin sonuna kadar kurumlar vergisi istisnasından yararlanabilmektedirler. Bu tarihten önce ruhsat alan imalatçılar ise söz konusu sürenin sonuna kadar bu kapsamda istisnadan yararlanabilmekte, süre bitiminden sonra ise sadece üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançlarla sınırlı olarak istisnadan yararlanabilmektedirler.

Benzer şekilde, 06.02.2004 tarihinden önce faaliyet ruhsatı almış olup, 2021 sonu itibariyle de ruhsat süresi dolmamış imalatçıların, 2021 yılında imalatçı sıfatıyla sadece ürettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançla sınırlı değil, bütün faaliyet gelirleri için istisnadan yararlanmaları gerekir.

Üretim faaliyetinde bulunanların yararlanabilecekleri istisna koşullu bir istisna ve kapsamı da daha dar olduğundan, 06.02.2004 tarihinden önce ruhsat alıp, bu tarih itibariyle faaliyet ruhsatlarında yer alan faaliyet süresi 2021 yılı içinde dolan imalatçıların, bütün faaliyetleri üretim faaliyeti, bütün kazançları da üretilen malların satışından doğmuş olsa dahi;

- 06.02.2004 tarihi itibariyle faaliyet ruhsatlarında yer alan sürenin sonuna kadar geçici 3. maddenin birinci fıkrasında düzenlenen geniş kapsamlı istisnadan yararlanmaları,
- Uzatılan faaliyet ruhsatının yeni döneminde ise aynı maddenin ikinci fıkrasında yer alan imalatçılar için düzenlenmiş olan yasal çerçevede teşvikten yararlanmaları,

önerilmektedir.

Kurumlar vergisi beyannamesinde zarar olsa dahi indirilecek istisnalar bölümünde, serbest bölgelerde elde edilen kazançlar için tek bir satır bulunmakta olup, yukarıda açıklanan ayırımı uygun birden fazla satır yoktur. 2021 yılı için yukarıda önerilen uygulamanın, beyanname dışında yapılacak çalışmayla, iki farklı dönem için istisna kazanç tutarının hesaplanması, bulunan toplam istisna tutarının ise beyannamenin ilgili satırına yazılarak istisnadan yararlanılması şeklinde yapılması mümkündür.

Serbest bölgede faaliyette bulunanların elde ettikleri bazı özellikli gelirler itibariyle yararlanacakları istisnanın kapsamına da değinilecek olursa, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamaya göre;

- Serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri istisna kapsamında değerlendirilmekte,
- Serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde elde edilen hâsılatın, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde yapılacak ödemelerde kullanılıncaya kadar geçici olarak serbest bölgelerde mevduat hesaplarında veya repo işlemlerinde değerlendirilmesi sonucu elde edilen gelirler de söz konusu istisnadan yararlanabilmekte,
- Bunun dışında, serbest bölgelerde elde edilmiş olsa dahi faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirler istisna kapsamında değerlendirilmemektedir.

Öte yandan 24.02.2017 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 6772 sayılı Kanun'la, serbest bölgede bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayrıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme ve depolama hizmetleriyle uğraşanların, bu faaliyetlerden elde ettikleri kazançların da gelir ve kurumlar vergisinden istisna olması öngörülmüştür. Bu düzenleme Kanun'un yayımı tarihi itibariyle yürürlüğe girmiştir.

Düzenlemeye göre istisnadan yararlanabilmek için;

- Hizmetin tamamının Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara verilmesi ve
- Söz konusu hizmetlere konu malların serbest bölgelerden Türkiye’ye herhangi bir şekilde girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi

gerekmektedir.

10. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazançlar

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu’na göre, teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren kurumların, münhasıran bu bölgedeki yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden 2021 yılında elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır.

İstisna ile ilgili olarak dikkat edilecek konulardan bazıları aşağıda özetlenmiştir:

- Bölge dışında gerçekleştirilen faaliyetlerinden elde edilen kazançlar, yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilmiş olsa dahi istisna kapsamında değildir.
- Bölgede üretilen ürünlerin seri üretime tabi tutularak pazarlanması halinde, ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmı istisna kapsamındadır. Üretim ve pazarlama organizasyonu nedeniyle doğan kazancın diğer kısmı ise istisna kapsamında kabul edilmemektedir.
- Faaliyetin zararlarla sonuçlanması halinde, bu zararların istisna kapsamında olmayan diğer faaliyetlere ilişkin kazançlardan indirilmesi mümkün değildir.
- 4691 sayılı Kanun kapsamı dışındaki ticari işlemlerden elde edilen gelirler ile olağandışı gelirler istisna kapsamında değerlendirilmemektedir. Bu kapsamda, nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, yabancı para cinsinden aktifler dolayısıyla oluşan kur farkları ve iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler istisna kapsamında değildir.
- Bölgede faaliyet gösteren kurumlara TÜBİTAK tarafından sağlanan karşılıksız destekler kazanç ve istisna tutarına dahil edilir.
- İstisna kapsamına giren ve girmeyen faaliyetlerin birlikte yapılması halinde; müşterek genel giderlerin, her bir faaliyetin maliyet tutarları, müştereken kullanılan kıymetlerin amortismanlarının ise bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısı dikkate alınarak dağıtılması gerekir.
- Kanun’la Cumhurbaşkanına (öncesinde Bakanlar Kuruluna) Bölgede faaliyet gösteren kurumların yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden doğan kazançlarının gayri maddi hakların satılması, devri veya kiralanmasından elde edilmesi halinde, istisnadan yararlanılmasını, bu hakların, mahiyetlerine göre, AR-GE faaliyetleri neticesinde elde edilmesi ve ilgili mevzuat çerçevesinde tescil veya kayıt ettirilmesi ya da bildirilmesi şartına bağlama, istisnadan kazancın elde edildiği vergilendirme dönemine ilişkin beyannamelerin verilmesi gereken sürenin sonuna kadar tescil veya kayıt için yetkili kuruma başvurulmuş olması kaydıyla bu kazançları doğuran işlemlerin gerçekleştirildiği vergilendirme döneminden başlayarak faydalandırma, mükellefin gayri maddi hak geliri ve varsa bağlı olduğu grubun satış hasılatına göre tescil şartına bağlı olmaksızın belgelendirme usulüne tabi tutma, istisnadan yararlanacak kazancı; bu kazancın elde edilmesine yönelik faaliyetler kapsamında gerçekleştirilen nitelikli harcamaların toplam harcamalara oranına isabet eden kısmı ile sınırlandırma, bu oranı toplam harcama tutarını aşmamak üzere yüzde 30’una kadar artırımlı uygulatma ve nitelikli ve toplam harcamaları tanımlama konusunda yetki verilmiştir. Bakanlar Kurulu bu yetkisini 11.09.2017 tarih ve 2017/10821 sayılı Kararıyla kullanmıştır. Ayrıntılar için bu Karar incelenmelidir.

11. Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5/B maddesiyle, Türkiye’de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme

ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşlardan elde edilen kazanç ve iratlar kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur.

Düzenlemeye göre, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşların;

- Kiralanması neticesinde elde edilen kazanç ve iratların,
- Devri veya satışı neticesinde elde edilen kazançların,
- Türkiye'de seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları halinde elde edilen kazançların,
- 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 kurumlar vergisinden müstesnadır.

Düzenlemeyle ilgili ayrıntılı açıklamalar, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 5.14. bölümünde yapılmıştır.

09.08.2016 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 6728 sayılı Kanun'la;

- Buluşun değerinin tespitine yönelik olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından düzenlenmesi öngörülen değerlendirme raporu uygulaması ile
- İstisna tutarını, her bir mükellef için buluşun değerinin %50'si ve toplamda %100'ü ile sınırlayan düzenleme

kaldırılmıştır.

Söz konusu Kanun'la ayrıca, buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazancın belirlenmesinde, transfer fiyatlandırması yöntemi yerine basitleştirilmiş yöntemler belirleme konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkisini 31.12.2016 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan Genel Tebliğde kullanmıştır.

Tebliğde yapılan düzenlemeye göre, buluşun üretim sürecinde kullanılması halinde kazanç aşağıdaki şekilde tespit edilebilecektir.

Buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların, patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının maliyet unsurları dikkate alınarak ayrıştırılmasında, buluşla ilgili maliyetlerin buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin toplam maliyeti içerisindeki payı dikkate alınacaktır.

Buluşla ilgili maliyetlerin buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin toplam maliyeti içerisindeki payının tespitinde, buluşun üretim sürecinde kullanılmasıyla ilgili olarak katlanılan tüm giderler dikkate alınacaktır. Bu kapsamda, buluşla ilgili olarak aktifleştirilen Ar-Ge harcamaları için ayrılan amortismanlar ile üretim sürecinde kullanılması nedeniyle buluşa ilişkin olarak katlanılan;

- İlk madde ve malzeme giderleri,
- İşçilik giderleri,
- Genel üretim giderlerinden düşen pay,
- Genel yönetim giderlerinden düşen pay

gibi giderler dikkate alınmak suretiyle buluşla ilgili katlanılan maliyetler hesaplanacak ve buluşla ilgili maliyetlerin üretilen ürünlerin toplam maliyeti içerisindeki payı tespit edilecektir.

12. Kur Farkı İstisnası

7352 sayılı Kanun'la, Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 14. maddede yapılan düzenlemeyle;

- 31.12.2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını, dördüncü geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihine kadar Türk Lirasına çeviren, kazançları bilanço esasına göre tespit edilen gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, yabancı paraların dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazançlarının 01.10.2021-31.12.2021 tarihleri arasındaki döneme isabet eden kısmı ile dönüşüm esnasında oluşan kur farkı kazançları da dahil olmak üzere, bu kapsamda açılan vadeli Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarından elde edecekleri faiz ve kâr payları,
- 31.12.2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını 2022 yılı sonuna kadar dönüşüm kuru üzerinden Türk Lirasına çevirmek suretiyle en az üç ay vadeli mevduat ve katılma hesaplarında değerlendiren kapsamdaki mükelleflerin, bu hesaplardan elde edecekleri kazançları ile dönüşüm tarihinde oluşan kur farkı kazançlarının, son geçici vergi dönemi sonu değerlemesiyle dönüşümün gerçekleştiği tarih arasına isabet eden kısmı,
- 31.12.2021 tarihli bilançoda yer alan altın hesabı ile bu tarihten sonra açılacak işlenmiş ve hurda altın hesabı bakiyelerini, 2022 sonuna kadar dönüşüm fiyatı üzerinden Türk Lirasına çevirmeleri ve bu tutarı maddede belirtilen şekilde değerlendirmeleri durumunda, dönüşüm tarihinde oluşan kazanç ile dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dahil olmak üzere bu kapsamda açılan hesaplardan vade sonunda elde edilecek faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar,

öngörülen koşullar çerçevesinde, gelir/kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur.

Kanun'la ayrıca,

- Öngörülen süre ve şekilde dönüşüm kuru/fiyatı üzerinden Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarına çevrilen yabancı paralar ile altın hesaplarına ilişkin olarak bu istisnaya sınırlı olmak üzere Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin üçüncü fıkrası hükmünün uygulanmaması öngörülmüş,
- Bu çerçevede yabancı paralarını ve altın hesaplarını Türk Lirasına çevirecek kurumlar vergisi mükelleflerinin dönüşüm esnasında oluşabilecek kambiyo zararları nedeniyle olumsuz etkilenmeleri önlenmiş ve gerek yabancı paraların gerekse altın hesaplarının Türk Lirasına dönüşümü esnasında yabancı paraların veya altın hesabının değerlemesinden bir zarar oluşması hâlinde bu zararın kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilmesi sağlanmıştır.

Konuya ilişkin açıklamalar, 11.02.2022 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yer almaktadır.

Tebliğde konuyla ilgili ayrıntılı açıklamalar yapılmış olup, burada söz konusu açıklamalar tekrarlanmayacaktır. Ancak önemli görülen ve net olmayan iki konuya aşağıda kısaca değinilecektir.

Tebliğde;

- Mükelleflerin gerek dönem içi gerekse dönem sonu kur farkı kazançlarını muhtelif usullere göre belirleyebildikleri, ancak istisnaya konu kur farkı gelirinin tespitine münhasır olmak üzere, dönem içi döviz çıkışlarında ve istisna tutarının hesaplanmasında ilgili hesaba giriş sırasının esas alınması gerektiği,
- 31.12.2021 tarihli bilançonun "Bankalar Hesabında" yer alan yabancı paraların birden fazla döviz tevdiat hesabından oluşması halinde yasal düzenlemeler kapsamında dönüştürülebilen döviz cinslerine ilişkin döviz tevdiat hesapları istisna tutarının belirlenmesinde birlikte dikkate alınacağı.

açıklanmıştır.

Tebliğde yer alan örnekte (Bölüm 40.3.1.1. Örnek 2), 31.12.2021 tarihli bilançoda yer alan döviz tutarının, en son alınan dövizlerden oluştuğu kabul edilerek istisna tutarı hesaplanmıştır.

Öte yandan Tebliğde, 31.12.2021 tarihli bilançoda yer alan yabancı paralarının sadece bir kısmının Türk Lirası mevduat veya katılma hesabına dönüştürülmesi halinde, dönem sonu (31.12.2021) itibariyle kur farkı değerlemesinden doğan kambiyo kârının istisna uygulanacak kısmının, Türk Lirasına dönüştürülen yabancı paraların mükellefin 31.12.2021 tarihli bilançosunda yer alan yabancı para hesabına oranı dikkate alınmak suretiyle tespit edileceği açıklanmıştır.

Tebliğde yer alan örnekte (Bölüm 40.1.1.1. Örnek 3), 31.12.2021 tarihi itibariyle bilançoda birden fazla hesap bulunduğu (bir ABD Doları ve bir Avro hesabı) ve bu hesaplardan her ikisinin de bir kısmının dönüştürüldüğü durumda, 31.12.2021 tarihi itibariyle istisna tutulacak kur farkı tutarı; dönüştürülen toplam yabancı para tutarının (TL) toplam yabancı para bakiyesi (TL) tutarına oranlaması yoluyla bulunan dönüşüm oranı kullanılarak hesaplanması gerektiği açıklanmıştır. Örnekte iki hesaptan sadece bir tanesinin dönüştürülmesi durumunda da istisna tutarının yine her iki hesap dikkate alınarak hesaplanacağı belirtilmiştir. Örnekte sadece ABD Doları cinsinden olan hesap dönüştürülmekte, dönüşüm oranı, dönüştürülen yabancı para tutarının (ABD Doları hesabın TL karşılığı) toplam yabancı para bakiyesine (ABD Doları ve Avro hesapların toplam Türk Lirası karşılığı) oranlanması suretiyle hesaplanmaktadır.

Tebliğde, mükelleflerin gerek dönem içi gerekse dönem sonu kur farkı kazançlarını muhtelif usullere göre belirleyebildikleri ifade edildikten sonra, istisnaya konu kur farkı gelirin tespitine münhasır olmak üzere, dönem içi döviz çıkışlarında ve istisna tutarının hesaplanmasında ilgili hesaba giriş sırasının esas alınması gerektiğine ilişkin açıklamanın yasal dayanağı bulunmamaktadır. Özellikle Türk Lirasına dönüştürülen ve 31.12.2021 tarihinde var olan hesapların ayrı hesaplar olduğu durumda, Tebliğde öngörülen ilk giren ilk çıkar yöntemi yerine, hesap bazında işlem yapmanın yasal düzenlemelere daha uygun olduğu değerlendirilmektedir. Benzer şekilde, dönem sonunda mevcut döviz hesaplarının sadece bir kısmının dönüştürülmesi halinde de Tebliğde öngörülen hesaplama yönteminin yasal düzenlemeye uygun olmadığı düşünülmektedir. Konunun işletme bazında değerlendirilmesi önerilmektedir.

13. Ar-Ge ve Tasarım İndirimi

a) Ar-Ge ve Tasarım İndiriminin Kapsamı ve İndirim Oranı

5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'un 3. maddesi kapsamında;

- Teknoloji merkezi işletmelerinde,
- Ar-Ge merkezlerinde,
- Kamu kurum ve kuruluşları ile uluslararası kurumlar ve fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde,
- Rekabet öncesi işbirliği projelerinde,
- Teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca,

gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının %100'ü oranında hesaplanacak Ar-Ge indirimi, beyanname üzerinden hesaplanan kurum kazancından indirilebilmektedir. 26.02.2016 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 6676 sayılı Kanun'la yapılan düzenlemeyle ayrıca, 01.03.2016 tarihinden geçerli olmak üzere, 5746 sayılı Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde gerçekleştirilen tasarım harcamalarının %100'ü oranında hesaplanacak tasarım indiriminin, beyanname üzerinden hesaplanan kurum kazancından indirilmesi öngörülmüştür.

Öte yandan, 09.08.2016 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 6728 sayılı Kanun'la, Kurumlar

Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi yürürlükten kaldırılarak 5746 sayılı Kanun'a 3/A maddesi eklenmiştir. Bu düzenlemeyle, kurumların işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamalarının %100'ünün, bu kapsamdaki projelerin Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından Ar-Ge ve yenilik projesi olarak değerlendirilmesi şartıyla, Ar-Ge indirimine konu edilmesi uygulaması, farklı bir prosedür çerçevesinde devam ettirilmiştir.

b) İlave Ar-Ge İndirimi

Aşağıda belirtilen göstergelerden herhangi birinde bir önceki yıla göre en az yüzde yirmi artış sağlayan Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde, o yıl yapılan Ar-Ge, yenilik veya tasarım harcamalarının bir önceki yıla göre artış tutarının yüzde %50'si ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılacaktır.

- Ar-Ge veya tasarım harcamalarının toplam ciro içindeki payı,
- Tescil edilen ulusal veya uluslararası patent sayısı,
- Uluslararası destekli proje sayısı,
- Lisansüstü dereceli araştırmacı sayısının toplam Ar-Ge personeli sayısına oranı,
- Toplam araştırmacı sayısının toplam Ar-Ge personeli sayısına oranı,
- Ar-Ge sonucu ortaya çıkan yeni ürünlerden elde edilen cironun toplam ciroya oranı.

c) Siparişe Dayalı Ar-Ge ve Tasarım Faaliyetlerinde Ar-Ge İndirimi

6676 sayılı Kanun'la 5746 sayılı Kanun'da yapılan değişiklikle, Ar-Ge ve tasarım merkezleri tarafından sözleşme çerçevesinde siparişe dayalı olarak yürütülen Ar-Ge veya tasarım faaliyetlerine ilişkin yapılan harcamaların yüzde ellisinin bu merkezler tarafından, yüzde ellisinin ise siparişi veren gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından indirim konusu yapılması öngörülmüştür.

Siparişi verenin gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyetinin olmaması halinde Ar-Ge veya tasarım harcamasının tamamı Ar-Ge veya tasarım merkezi tarafından indirilebilecektir.

Bu uygulama, 01.03.2016 tarihinden sonra verilen siparişler dolayısıyla ortaya çıkacak Ar-Ge ve tasarım indirimleri için geçerlidir.

Bu doğrultuda, her bir geçici vergilendirme ve hesap dönemi itibarıyla yararlanılabilecek toplam Ar-Ge ve tasarım indirimi tutarının yarısının, Ar-Ge merkezi veya tasarım merkezi tarafından beyanname verme sürelerinin başlangıcından önce siparişi verene yazılı olarak bildirilmesi gerekmektedir.

d) Diğer Konular

- Ar-Ge veya tasarım harcamasının aktifleştirilerek amortisman yoluyla itfa edilmesi, projelerin tamamlanmasına zorunlu nedenlerle imkân kalmaması veya projelerin başarısızlıkla sonuçlanması nedeniyle iktisadi kıymet oluşmaması hallerinde ise, aktifleştirilen tutarlarının doğrudan gider kaydedilmesi gerekmektedir.
- İlgili hesap dönemi kazancının yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde yararlanılamayan Ar-Ge indirim tutarları 5746 sayılı Kanun kapsamında yeniden değerlendirilerek artırılarak sonraki dönemlere devredilmektedir.
- Kurumlar vergisi beyannamesinde Ar-Ge indirimine ilişkin olarak, "Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünde dört, "Ek Bilgiler" bölümünde de beş olmak üzere toplam dokuz satır bulunmaktadır. Bu satırların tam ve doğru olarak doldurulması hak kaybı yaşanmaması ve gereksiz ihtilaflara yol açılmaması için önemlidir.

14. Bağış ve Yardımlar

a) Bağış ve Yardımlarla İlgili Özet Açıklamalar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinde sporla ilgili sponsorluk harcamaları ile bazı bağış ve yardımların, belli sınırlamalar ve şartlar çerçevesinde kurum kazancından indirilmesi öngörülmüştür.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun bu maddesi yanında diğerk başka kanunlarda da bazı kurum ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımların kurum kazancından indirimi düzenlenmiştir.

Burada bağış ve yardımların indirimiyle ilgili ayrıntılı açıklamalara yer verilmeyecek, önemli bazı konular özetlenecektir.

- 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde, kurum kazancının belli bir yüzdesiyle sınırlı olan bağışlarda hesaplamaya esas olacak kurum kazancının [**Ticari Bilanço Karı – (İştirak Kazançları + Geçmiş Yıl Zararları)**] formülüyle hesaplanması gerektiği belirtilmiştir. Bu tutara varsa kanunen kabul edilmeyen gider tutarının eklenip eklenmemesi tartışmaya açıktır. Bizce eklenmesi gerekmekte olup, konunun değerlendirilmesi önerilmektedir.
- Kazancın belli bir oranıyla sınırlandırılmayan bağış ve yardımların indiriminde de bir sınır bulunmakta olup, bu **sınır bağış ve yardımın yapıldığı yılın kurum kazancıdır**. Bu tutarı geçen bağış ve yardımlar sonraki yıllara devretmez.
- Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile kamuya yararlı derneklere yapılan bağışlar, kurum kazancının %5'i ile sınırlı olarak kurum kazancından indirilebilmektedir. Bu statülere sahip olmayan vakıf ve derneklere yapılan bağışlar ise kurum kazancından indirilememektedir. Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıfların listesine www.gib.gov.tr, kamuya yararlı derneklere ise www.siviltoplum.gov.tr internet adreslerinden ulaşılabilir.
- Kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanan okul, sağık tesisi, öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu ve huzurevi inşası dolayısıyla yapılan harcamaların indirim zamanı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda açıkça düzenlenmemiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığınca öteden beri hukuken bağışın yapıldığı, bağışa konu değerin mülkiyetinin bağış yapılan kurum veya kuruluşa geçtiği tarih esas alınmakta, bu çerçevede;
 - Tesislerin kamu kurum ve kuruluşlarına ait arsa üzerine inşa ettirilmesi halinde, inşaat için yapılan harcamaların, harcamanın yapıldığı yılın kazancından,
 - Tesislerin mükellefin kendi arsası üzerine inşa ettirilmesi halinde ise, bu tesislerin inşası için yapılan harcamaların, tesisin tamamlanarak bağışlandığı yılın kazancından,

indirim konusu yapılması gerektiği kabul edilmektedir.

b) Kurum Kazancından İndirilen Bağış ve Yardımlara İlişkin Tablo

Kurum kazancından indirilebilecek bağış ve yardımlara ilişkin bir özet tablo aşağıda yer almaktadır.

TABLO – 3

KURUM KAZANCINDAN İNDİRİLEN BAĞIŞ VE YARDIMLARA İLİŞKİN TABLO				
Bağışın Yapıldığı Kurum veya Kuruluş	Kanunun Adı / Maddesi	Bağışın Şekli	Oransal Sınır	Maktu Sınır
Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler	Kurumlar Vergisi Kanunu (Md. 10/1-c)	Nakdi ve Ayni	%5	YOK
Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler. (Okul, sağlık tesisi, yurt, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi yapımı ve onarımı için yapılan bağışlar veya yapılan harcamalarla sınırlı olarak)	Kurumlar Vergisi Kanunu (Md. 10/1-ç)	Nakdi ve Ayni	YOK	YOK
Kamu yararına çalışan dernekler	Kurumlar Vergisi Kanunu (Md. 10/1-c)	Nakdi ve Ayni	%5	YOK
Diğer dernekler	-	-	-	-
Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar	Kurumlar Vergisi Kanunu (Md. 10/1-c)	Nakdi ve Ayni	%5	YOK
Diğer vakıflar	-	-	-	-
Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar (kültürel, sanatsal ve tarihi eserlerin korunması amacıyla maddede sayılan faaliyetlerle sınırlı olarak)	Kurumlar Vergisi Kanunu (Md. 10/1-d)	Nakdi ve Ayni	YOK	YOK
Umumi hayata müessir afetlere maruz kalanlara yapılan harcamaları karşılamak üzere fona verilmek üzere	Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanun (Md. 45)			
– Bağış toplayan kurum ve kuruluşlar		Nakdi	YOK	YOK
– Milli ve mahalli yardım komiteleri		Nakdi ve Ayni	YOK	YOK
Üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri	Yüksek Öğretim Kanunu (Md.56)	Nakdi ve Ayni	YOK	YOK
İlköğretim kurumları	İlk Öğretim ve Eğitim	Nakdi	YOK	YOK

	Kanunu (Md.76)			
Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Fonu ve Vakıfları	Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu (Md.9)	Nakdi ve Ayni	YOK	YOK
TÜBİTAK	TÜBİTAK Kanunu (Md.13)	Nakdi	YOK	YOK
Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu	Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu (Md.20/b)	Nakdi	YOK	YOK
Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu ve bağlı kuruluşları	Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanunu (Md.101)	Nakdi	YOK	YOK
Türkiye Kızılay Derneği (İktisadi işletmeleri hariç)	Kurumlar Vergisi Kanunu (Md. 10/1-f)	Nakdi	YOK	YOK
Türkiye Yeşilay Cemiyeti (İktisadi işletmeleri hariç)	Kurumlar Vergisi Kanunu (Md. 10/1-f)	Nakdi	YOK	YOK
Türkiye Yeşilay Vakfı	6487 Sayılı Kanun (Madde 33)	Nakdi	YOK	YOK
Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı	Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı Kanunu (Md.3)	Nakdi ve Ayni	YOK	YOK
Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu çerçevesinde yapılan harcamalar	Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu (Md.12)	Nakdi ve Ayni	YOK	YOK

15. Nakit Sermaye Artırımında Faiz İndirimi

07 Nisan 2015 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 6637 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesine eklenen hükümlerle, nakit sermaye artışında faiz indirimi getirilmiştir. Düzenleme 01.07.2015 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Faiz indirimi uygulamasına ilişkin olarak 30.06.2015 tarihli Resmî Gazetede 26.06.2015 tarih ve 2015/7910 sayılı Kararname yayımlanmış, bu kararnamede indirim oranları belirlenmiştir.

04.03.2016 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan Genel Tebliğinde konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.

Uygulamanın uzun bir geçmişi olmaması nedeniyle, konuya ilişkin aşağıda ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

a) Kapsam

aa) Kapsama Giren Kurumlar

Faiz indirimi uygulamasından, 01.07.2015 tarihinden itibaren ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarında nakdi sermaye artışı yapan veya bu tarihten itibaren yeni kurulan sermaye şirketleri yararlanabilmektedir.

ab) Kapsama Giren Sermaye Artışları

İndirime konu edilecek tutarın hesaplanmasında;

- Mevcut sermaye şirketlerinde ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları,
- Yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı, dikkate alınmaktadır.

Sermayenin nakit olarak karşılanmayan kısmı ile aşağıda sayılacak sermaye artırımları için indirim uygulaması yapılmamaktadır.

b) Kapsam Dışı Kurum ve İşlemler

ba) Kapsama Girmeyen Kurumlar

Düzenlemeye göre indirimden;

- Finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile
 - Kamu iktisadi teşebbüsleri
- yararlanamamaktadır.

bb) Kapsam Dışı İşlemler

Yayımlanan Tebliğde, aşağıdaki sermaye artışlarının kapsam dışı olduğu belirtilmiştir:

- Sermaye şirketlerine nakit dışındaki varlık devirlerinden kaynaklanan sermaye artışları
- Sermaye şirketlerinin birleşme, devir ve bölünme işlemlerine taraf olmalarından kaynaklanan sermaye artışları
- Öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesinden kaynaklanan sermaye artışları
- Ortaklarca veya ortaklarla ilişkili olan kişilerce kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları
- Şirkete nakdi sermaye dışında hisse senedi, tahvil veya bono gibi kıymetlerin konulması suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları
- Bilanço içi kalemlerin birbiri içinde mahsubu şeklinde gerçekleştirilen sermaye artışları.

c) Ortaklara Borçlar ve Ortaklardan Alacaklar

ca) Ortaklara Borcun Sermayeye Eklenmesi

Ortaklara borcun sermayeye eklenmesinin nakit sermaye artışı sayılıp sayılmayacağı, dolayısıyla faiz indirimi kapsamında olup olmayacağı açık değildir. Yayımlanan Tebliğde de bu konuda net bir açıklamaya yer verilmemiştir.

Daha önce kamuoyuna açıklanan ve görüş istenen tebliğ taslağında, ortaklara borçların sermayeye eklenmesi halinde faiz indiriminden yararlanılamayacağı daha açık ifade edilmiş ve konu örneklendirilmişken, yayımlanan Tebliğde söz konusu ifadeler çıkartılmıştır. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 12.01.2018 tarih ve 2836 sayılı özgegede, bilanço içi kalemlerin birbiri içinde mahsubu şeklinde gerçekleşen sermaye artışları dolayısıyla faiz indirimi uygulamasından faydalanılması mümkün bulunmadığı gerekçesiyle, ortaklar cari hesabında

izlenen tutarlar kullanılarak gerçekleştirilen sermaye artırımını nedeniyle indirim uygulamasından yararlanılamayacağı belirtilmiştir.

Ortaklara borçlar hesabının sermayeye eklenmesinin Türk Ticaret Kanunu açısından nakit sermaye artışı olarak değerlendirilip değerlendirilmemesi tartışılabilir. Ancak faiz indirimi uygulaması açısından uygulama kapsamında değerlendirilmesi gerektiği düşünülmektedir. Bu işlemin sermaye artışı yapılarak şirkete nakit kaynak sağlanması ve sağlanan nakitle ortaklara olan borcun kapatılmasından özünde bir farkı yoktur. Sermaye artışından gelen nakitle bankalara olan borcun kapatılmasıyla ortaklara olan borcun kapatılması özünde aynıdır. Kaldı ki şirketler ortaklara olan borçlarını finans kurumlarından alacakları krediyle karşılayabilir, bu borçlarını da nakit sermaye artışı yaparak ödeyebilirler.

Ortaklara olan borcu sermayeye ekleyen şirketlerin, konuyu ayrıntılı olarak değerlendirmeleri ve ihtirazi kayıtla beyanname verme seçeneğini düşünmeleri önerilmektedir.

cb) Ortaklardan Alacakların Durumu

Tebliğde, ortaklarından alacağı olan bir şirketin sermaye artırımını yapması durumunda, artırılan sermayenin alacak tutarını aşan kısmı için faiz indiriminden yararlanılabileceği, alacak tutarı kadar olan kısım için ise alacak tahsil edilinceye kadar yararlanılamayacağı bir örnekle açıklanmıştır.

Tebliğde açıklamanın gerekçesi olarak, kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışlarının indirim tutarının hesaplanmasında dikkate alınamayacağı yönündeki kanun hükmü gösterilmiştir.

Örnek aynen aşağıdaki gibidir:

“Örnek: (A) Ltd. Şti. 4/5/2015 tarihinde, %50 oranında ortağı olan Bayan (D)’ye 1.000.000 TL borç vermiş olup bu tutarı “Ortaklardan Alacaklar” hesabında izlemektedir. 15/7/2015 tarihinde (A) Ltd. Şti.’nin sermayesinin nakdi olarak 2.000.000 TL artırılması kararı alınmış ve bu tutarın %25’i olan 500.000 TL aynı tarihte ortaklarca şirketin banka hesabına yatırılmıştır. Nakdi sermaye artışına ilişkin karar 22/7/2015 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilmiştir. Bayan (D) sermaye taahhüdünün geri kalan 750.000 TL’sini 31/7/2015 tarihinde ortağı olduğu (A) Ltd. Şti.’nin banka hesabına yatırmak suretiyle yerine getirmiş olup şirketten 4/5/2015 tarihinde almış olduğu 1.000.000 TL tutarındaki borcunu henüz ödemiştir.

Ortaklar tarafından, kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları indirim tutarının hesaplanmasında dikkate alınmayacağından, Bayan (D) tarafından sermaye taahhüdüne ilişkin olarak ödenen 1.000.000 TL için, Bayan (D)’nin 4/5/2015 tarihinde almış olduğu 1.000.000 TL borç ödeninceye kadar (bu borcun kısım kısım ödenmesi halinde ödenmeyen tutar ile sınırlı olmak üzere) indirimden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.”

Yasal düzenleme, kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artırımlarının indirim hesaplamasında dikkate alınmayacağını açıkça hükme bağlamıştır. Ancak, sermaye artırımını yapan şirkete borcu olan bir ortağın, yapılan sermaye artırımında koyduğu nakdin şirketten daha önce aldığı borç olduğunu varsayım olarak kabul etmek olanaklı değildir. Dolayısıyla Tebliğde yapılan açıklamanın, sadece şirkete olan borçla sermaye artırımını nedeniyle ödenen tutarın doğrudan ilişkilendirilebilen durumlar için söz konusu olabileceği, bunun dışındaki durumlar için faiz indiriminin yasaklanmaması gerektiği düşünülmektedir.

d) İndirimde Kullanılacak Faiz Oranı

İndirimde, TCMB tarafından indirimden yararlanılan yıl için en son açıklanan “Bankalarca Açılan Kredilere Uygulanan Ağırlıklı Ortalama Faiz Oranları”ndan “Ticari Krediler (TL Üzerinden Açılan) (Tüzel Kişi KMH ve Kurumsal Kredi Kartları Hariç)” faiz oranı uygulanmaktadır.

TCMB internet sitesinde yer alan verilere göre, 2021 yılı için en son açıklanan faiz oranı

%24,52'dir.

e) Faizin Hesaplanacağı Süre

Tebliğde faiz hesaplamasında süre, ticaret siciline tescil edilen sermaye artırımının nakit olarak karşılana kısmının şirketin banka hesabına yatırıldığı tarihin içinde bulunduğu (Nakden taahhüt edilen sermayenin, sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten önce şirketin banka hesabına yatırılan kısmı için tescil tarihinin içinde bulunduğu) aydan hesap döneminin sonuna kadar olan ay sayısının 12 aya olan oranı olarak ifade edilmiştir.

Sürenin hesaplanmasında, nakden taahhüt edilen sermayenin;

- Sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten önce şirketin banka hesabına yatırılan kısmı için tescil tarihi,
- Tescil tarihinden sonra şirketin banka hesabına yatırılan tutarlar için ise şirketin banka hesabına yatırılma tarihi

esas alınarak bu indirimden yararlanılabilecektir.

İndirim uygulamasında, artırılan sermayenin hesap dönemi içerisinde ortaklarca nakit olarak ödendiği ay kesri tam ay sayılmakta, yılın kalan süresi için kıst dönem esasına göre indirim tutarı hesaplanmaktadır.

f) İndirim Konusu Yapılacak Tutarın Hesaplanması

Kurum kazancından indirilecek faiz tutarı şu formülle hesaplanacaktır:

Kurum kazancından indirilebilecek tutar	=	Nakdi sermaye artışı	x	Ticari krediler oranı	x	İndirim oranı	x	Süre
---	---	----------------------	---	-----------------------	---	---------------	---	------

g) Kazançtan İndirilemeyen Kısmın Devri

İndirim konusu yapılacak faiz tutarının kazanç yetersizliği nedeniyle ilgili olduğu hesap dönemine ait matrahın tespitinde indirim konusu yapılamaması halinde indirim, herhangi bir endekslemeye tabi tutulmaksızın izleyen hesap dönemlerine ilişkin matrahın tespitinde dikkate alınabilir.

h) Sermaye Azaltımı Halinde Uygulama

Tebliğde;

- Faiz indiriminden 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 ayı izleyen aydan itibaren bu indirimden yararlanmalarının mümkün bulunmadığı,
- Nakdi sermaye artışı yapılmadan önce sermaye şirketlerinin sermaye azaltımına gitmiş olmaları halinde, bu indirimin hesaplanmasında azaltılan sermaye tutarı kadarlık kısmın dikkate alınmayacağı,

belirtmiştir. Sermaye azaltımında, azaltılan sermayenin kaynağıyla ilgili olarak öteden beri yapılagelen ve sonuçlandırılmamış bir tartışma vardır. Gelir İdaresi, sermaye azaltımında, azaltılan sermayenin kaynağına bakılması gerektiği, en çok vergilemeyi gerektiren kaynaktan başlayarak (örneğin öncelikle varsa enflasyon düzeltmesi olumlu farkı, sonra kâr yedekleri, en sonunda nakit sermayenin iadesi) işlem yapılması gerektiği yönünde çok sayıda özelge vermiştir. Faiz indirimi uygulamasıyla birlikte konu biraz daha karmaşık hale gelmiştir. Gelir İdaresinin verdiği özelgelere katılmak mümkün değilken, konu yeni bir boyuta taşınmış olup, işlem bazında konunun incelenmesi gerektiği düşünülmektedir.

i) İndirim Oranları

Faiz indiriminde indirim oranları aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

TABLO- 4

	İndirim oranı (%)
Genel olarak	50
Nakdi sermaye artışlarının, yurt dışından getirilen nakitle karşılanan kısmı için (26.10.2021 tarihinden itibaren yapılan nakdi sermaye artışlarına uygulanmaktadır)	75
Payları borsada işlem gören halka açık sermaye şirketlerinden, indirimin uygulanacağı yılın son günü itibariyle, halka açıklık oranı % 50'den az olanlar	75
Payları borsada işlem gören halka açık sermaye şirketlerinden, indirimin uygulanacağı yılın son günü itibariyle, halka açıklık oranı %50'nin üzerinde olanlar	100
Nakit artırılan sermayenin, yatırım teşvik belgeli üretim ve sanayi tesisleri ile bu tesislere ait makine ve teçhizat yatırımlarında ve/veya bu yatırımların inşasına tahsis edilen arsa ve arazi yatırımlarında kullanılması durumunda (Teşvik belgesinde yer alan sabit yatırım tutarıyla sınırlı olmak üzere)	75
Gelirlerinin %25 veya fazlası, faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşan sermaye şirketleri	0
Aktif toplamının %50 veya daha fazlası bağlı menkul kıymetler, bağlı ortaklıklar ve iştirak paylarından oluşan sermaye şirketleri	0
Artırılan nakdi sermayenin başka şirketlere sermaye olarak konulan veya kredi olarak kullandırılan kısmı	0
Arsa ve arazi yatırımı yapan sermaye şirketlerinde arsa ve arazi yatırımına tekabül eden kısım	0
Finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri	0
Nakit dışındaki varlık devirlerinden kaynaklananlar dahil olmak üzere, birleşme, devir ve bölünme işlemlerinden kaynaklanan sermaye artışları	0
Ortaklar veya ortaklarla ilişkili kişilerce kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artırımları	0
09.03.2015 tarihinden 01.07.2015 tarihine kadar olan dönemde sermaye azaltımına gidilmiş olması halinde, artırılan sermaye tutarının azaltılan sermaye tutarına tekabül eden kısmı.	0

16. Yatırım İndirimi

2021 yılı için yararlanılabilecek yatırım indirimi istisnası tutarı bulunan kurumlar için, 2017-2021 hesap dönemleri için dikkate alınacak yeniden değerlendirme ve ÜFE artış oranlarına aşağıda yer verilmiştir:

TABLO – 5

	GVK mülga 1-6. maddeler kapsamında yatırım indirimi uygulaması	GVK mülga 19. madde kapsamında yatırım indirimi uygulaması
Endeksleme ölçüsü	Yeniden değerlendirme oranı	ÜFE artış oranı
2017 hesap dönemi endeksleme oranı	%14,47	%15,47
2018 hesap dönemi endeksleme oranı	%23,73	%33,64
2019 hesap dönemi endeksleme oranı	%22,58	%7,36
2020 hesap dönemi endeksleme oranı	%9,11	%25,15
2021 hesap dönemi endeksleme oranı	%36,20	%79,89

17. İşletmeden Çekilen Enflasyon Düzeltme Farkları

2021 yılı Kurumlar Vergisi Beyannamesinde, bu yılda işletmeden çekilen enflasyon düzeltme farklarının ve bu farklar üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinin yazılacağı bir (kâğıt ortamında doldurulan beyannamede iki) satır bulunmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298 ve geçici 25. maddelerinde yer alan düzenlemelere göre, pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tabi tutulacaktır. Ancak özsermaye kalemlerine ait enflasyon düzeltme farkları, düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilmekte veya sermayeye ilave edilebilmekte, bu işlemler de kâr dağıtımı sayılmamaktadır.

Düzenlemeden de açıkça görüldüğü üzere, işletmeden çekilen enflasyon düzeltme farkları, dönem kazancından bağımsız olarak, dönemin zararlar kapanmış olması veya geçmiş yıl zararları ya da indirim ve istisnalar nedeniyle kurumlar vergisi matrahı doğmasa dahi vergilenecektir.

18. Geçmiş Yıl Zararları / Ar-Ge ve Tasarım İndirimi / Yatırım İndirimi İstisnası Uygulama Sırası

Kurum kazançlarının vergilendirilmesinde;

- Geçmiş yıl zararlarının mahsubunun beş yıla sınırlı olması,
- Yatırım indirimi ile Ar-Ge ve tasarım indiriminin ise belirli bir yıla sınırlı olmaksızın tamamen indirilinceye kadar devredilmesi olanağının bulunması,

bu indirim ve istisnaların uygulama sırasını oldukça önemli hale getirmektedir.

Yatırım indirimi istisnası, Ar-Ge indirimi ve geçmiş yıl zararlarının birlikte bulunması durumunda, vergi matrahının hesaplanmasında öncelik sırası konusunda açık bir yasal düzenleme bulunmamaktadır.

İndirimi belli bir süreyle sınırlanan geçmiş yıl zararlarının öncelikle dikkate alınmasına yasal bir

engel yoktur. Bu çerçevede kurumlar vergisi matrahının tespitinde öncelikle geçmiş yıllar zararları dikkate alınabilir.

Zarar mahsubunda olduğu gibi, Ar-Ge indiriminin sırası konusunda da açık bir düzenleme yoktur. 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'un 3 ve 3/A maddelerinde, Ar-Ge ve tasarım harcamalarının Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesine göre kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılacağı hükmüne bağlanmış ancak indirim sırasına ilişkin bir hükme yer verilmemiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu uygulamasıyla ilgili 1 sıra no.lu Tebliğde de mahsup ve indirimlerin önceliğiyle ilgili bir açıklama yoktur. 5422 sayılı eski Kurumlar Vergisi Kanunu uygulamasıyla ilgili olarak yayımlanan ve şu an itibarıyla yürürlükte bulunmayan 86 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde, Ar-Ge indiriminden yararlanan kurumların, aynı zamanda yatırım indiriminden yararlanması halinde, öncelikle Ar-Ge indiriminin, daha sonra da yatırım indiriminin uygulanması gerektiği belirtilmiştir.

Yapılan açıklamalar çerçevesinde, açık bir düzenleme bulunmamasıyla birlikte, kurumlar vergisi beyannamesinin mevcut formatının öncelikle zarar mahsubu, sonra Ar-Ge ve tasarım indirimi, daha sonra da yatırım indirimi istisnası uygulamasına göre yapılmış olduğu da dikkate alınarak bu sıraya uyulabileceği düşünülmektedir.

19. İndirimli Kurumlar Vergisi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinde, teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar için indirimli kurumlar vergisi oranı uygulaması düzenlenmiştir.

Aşağıda, ana başlıklar itibarıyla konuyla ilgili özet bilgilere yer verilmiştir.

a) İndirimli Kurumlar Vergisi Oranları

İndirimli kurumlar vergisi oranı yoluyla yararlanılacak teşvik tutarı, Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen yatırıma katkı tutarı ve yatırıma katkı oranı ile indirimli kurumlar vergisi oranına bağlı bulunmaktadır.

Teşvikten yararlanan kurumların yeni yatırımlardan elde edecekleri kazançlar, her bir bölge için Cumhurbaşkanınca belirlenen yatırıma katkı oranına ulaşınca kadar (yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarıdır) yine Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır.

Yatırıma katkı oranı ve kurumlar vergisi indirim oranı en son 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla belirlenmiştir. Bu Kararın değişik değişik 15. maddesinde yer alan oranlar aşağıdaki tabloda yer almaktadır. Ancak teşvik belgesinin alındığı tarihe ve koşullara bağlı olarak farklı oranların uygulama olasılığı dikkate alınarak, her bir yatırımcı için doğru oranların uygulandığından emin olunmalıdır.

TABLO - 6

Bölge	Bölgesel Uygulama		
	Yatırıma Katkı Oranı (%)	Kurumlar Vergisi İndirim Oranı (%)	Uygulanacak Kurumlar Vergisi Oranı (%)
1	15	50	10
2	20	55	9
3	25	60	8
4	30	70	6
5	40	80	4
6	50	90	2

Kararnameye göre;

- Stratejik yatırımlar için bütün bölgelerde vergi indirimi oranı %90, yatırıma katkı oranı %50'dir.
- Öncelikli yatırım olarak tanımlanmış yatırımlarda beşinci bölgede uygulanan teşvikler uygulanır.
- Bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında desteklenen yatırımların OSB'de yapılması durumunda, bulunduğu bölgenin bir alt bölgesinde sağlanan oranda vergi indirimi uygulanır.

22.02.2017 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan, (2018/1175 sayılı BKK ve 798 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile değişik) 2017/9917 sayılı Kararla, imalat sanayi yatırımları için, 2017, 2018 ve 2019 harcamalarıyla sınırlı olarak; yatırıma katkı oranları her bir bölgede geçerli olan yatırıma katkı oranına 15 puan ilave edilerek, kurumlar vergisi oranı bütün bölgelerde %100 ve yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde diğer kazançlara uygulanacak oranı %100 olarak belirlenmiştir.

Öte yandan, 17.01.2019 tarih ve 7161 sayılı Kanun'la yapılan düzenlemeyle Cumhurbaşkanına, yukarıda belirtilen süreyi beş yıla kadar uzatma yetkisi verilmiştir. Cumhurbaşkanı kendisine verilen yetkiyi kullanarak, 1950 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla, süreyi 2022 yılı sonuna kadar uzatmıştır.

b) İndirimli Kurumlar Vergisi Oranının Uygulanacağı Kazanç

İndirimli kurumlar vergisi oranı kural olarak, yapılan yatırımdan elde edilen kazançlara uygulanmaktadır.

Kural bu şekilde olmakla birlikte, yatırıma başlanan tarihten itibaren, yatırıma katkı tutarına mahsuben, belli ölçüde yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerden elde edilen kazancına indirimli oran uygulatma konusunda Bakanlar Kuruluna (Cumhurbaşkanına) yetki verilmiştir.

Bakanlar Kurulu bu yetkisini önce 2012/3305 sayılı Kararla kullanmış, daha sonra 16.03.2015 tarih ve 2015/7496 sayılı Kararın 6. maddesiyle 2012/3305 sayılı Karara eklenen geçici 5. maddeyle, 2015-2016 yıllarında yapılacak yatırım harcamalarıyla sınırlı olarak yatırım döneminde diğer gelirlere uygulanacak indirimli oranla sağlanacak vergi tasarrufunun sınırlarını artırmıştır. Düzenlemeyle ayrıca, 1. Bölgede bu yıllarda yapılacak yatırımlar nedeniyle, diğer gelirlere indirimli oranın uygulanabilmesine olanak sağlanmıştır.

2015/7496 sayılı Kararla yapılan düzenleme çerçevesinde, 2015-2016 yılları yatırım harcamaları için indirimli gelir veya kurumlar vergisi oranı, gerçekleşen yatırım harcaması tutarını aşmayacak şekilde, yatırım döneminde belirli sınırlar içinde, diğer gelirlere uygulanması mümkün olmuştur.

Öte yandan, 05.10.2016 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 2016/9139 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla, 2012/3305 sayılı Kararın yukarıda bahsedilen geçici 5. maddesi yürürlükten kaldırılmış, 15. maddesinde yapılan değişiklik, gerçekleşen yatırım harcaması tutarını aşmamak ve toplam yatırıma katkı tutarının %80'ini geçmemek üzere yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli oran uygulanması sağlanmıştır.

22.02.2017 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 2017/9917 sayılı Kararla da imalat sanayi yatırımları için, 2017, 2018 ve 2019 harcamalarıyla sınırlı olarak, yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde diğer kazançlara uygulanacak oranı %100 olarak belirlenmiş, 1950 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla da belirlenen oranın 2022 yılı sonuna kadar uygulanması öngörülmüştür.

Yukarıda da belirtildiği gibi, indirimli oranın kural olarak yeni yatırımdan elde edilecek kazançta uygulanması ve diğer kazançlara sadece yatırım döneminde uygulanması olanağı, yeni yatırımdan elde edilen kazancın diğer kazançlardan ayrı olarak hesaplanmasını gerektirmektedir. Komple yeni yatırımlarda bu hesap yapılabilir olmakla birlikte, diğer yatırım cinslerinde bu hesabı yapmak kolay olmayacaktır. Bu zorluğu gidermek üzere yapılan düzenlemede, aşağıdaki yöntem öngörülmüş olmakla birlikte, bu yöntemin uygulaması da tartışmaya açık sonuçlar doğurmaktadır.

Maddenin dördüncü fıkrasında yapılan düzenlemeye göre;

- Tevsi yatırımlarda, elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, indirimli oran bu kazançta uygulanacak,
- Kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde ise indirimli oran uygulanacak kazanç, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına oranlanması yoluyla bulunacaktır.

Yapılan düzenlemeyi formüle edecek olursak;

$$\text{İndirimli oran uygulanacak kazanç tutarı} = (\text{Yapılan tevsi yatırım tutarı} / \text{Toplam sabit kıymet tutarı}) \times \text{Toplam kazanç tutarı}$$

olmaktadır.

Gelir İdaresi açıklamalarına göre;

- Formülün payında yer alan “**yapılan tevsi yatırım tutarı**” kavramı, indirimli kurumlar vergisi açısından yatırım harcaması kabul edilen, teşvik belgesi kapsamında yapılan harcama tutarını,
- Formülün paydasında yer alan “**toplam sabit kıymet tutarı**” ifadesi ise, teşvik belgesi kapsamında yapılan yatırım harcamaları dahil, **amortisman konuna giren iktisadi kıymetlerin toplam tutarını**,

ifade etmektedir.

Buna göre örneğin boş arsa ve arazi tutarı, toplam sabit kıymet tutarının hesaplanmasında dikkate alınmamaktadır.

Öte yandan, toplam sabit kıymet tutarının hesabında ayrılan amortisman tutarının ne şekilde dikkate alınacağı da açık değildir. Gelir İdaresi Başkanlığınca verilen özelgelerde, yatırımın kısmen işletilmesinden elde edilen kazancın ayrı tespitinin söz konusu olmadığı durumda, Devletçe karşılanacak tutarın tespitinde; amortisman uygulaması ile ilişkilendirilmeksizin, yapılan tevsî yatırıma ait tutarların, **dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan amortisman düşülmemiş toplam sabit kıymet tutarına** (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle indirimli oran uygulanacak kazancın belirlenmesi gerektiği belirtilmektedir. Konu tartışmalı olup, toplam sabit kıymet tutarının amortismanlar düşülmeden önceki tutar olduğu sonucuna varan mahkeme kararları olduğu gibi sabit kıymetlerin net defter değerleri toplamıdır sonucuna varan kararlar da bulunmaktadır.

c) İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı Uygulamasına Başlama Tarihi

Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen 32/A maddesi hükmüne göre, indirimli kurumlar vergisi oranı uygulamasına, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren başlanacaktır.

Buna göre, teşvikten yararlanmaya başlamak için yatırımın tamamlanması veya tamamlama vizesinin yapılmış olması koşulu bulunmamaktadır.

20. Vergiye Uyumlu Mükellefler İçin Vergi İndirimi

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121. maddesinde yer alan düzenlemeyle, vergiye uyumlu mükelleflere yıllık kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'i oranında indirim olanağı sağlanmıştır.

Yapılan düzenlemeye göre vergi indiriminden; finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere bütün kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilmektedir.

Vergi indiriminden yararlanabilmek için aşağıdaki koşulların gerçekleşmiş olması gerekmektedir:

- a) İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması.
- b) İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıl içinde kesinleşmiş olması koşuluyla vergi beyannamelerindeki vergi türleri itibariyle ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması.
- c) İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibariyle, vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması.
- d) Vergi aslı (vergi cezaları ile fer'i alacaklar dahil) 1.000 liranın üzerinde vadesi geçmiş borç bulunmaması.

Vergi indiriminden yararlanabilmek için aranan koşullardan beyan üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenme süresi, daha önce beyan süresi ile sınırlıyken, 7194 sayılı Kanun'la yapılan düzenlemeyle ödeme süresi yukarıda belirtilen şekilde değiştirilerek ödeme süresi indirimin hesaplanacağı beyannamenin verileceği tarihe kadar uzatılmıştır.

7194 sayılı Kanun'la ayrıca, beyannamelerin zamanında verilmesi ve tahakkuk eden verginin belirlenen zamanda ödenmesi koşulunda dikkate alınan beyanname ve vergiler sınırlandırılmıştır.

Değişiklik öncesi düzenlemede vergi beyannamesi ve vergi ibarelerinin, Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken vergi beyannameleri ile bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri ifade ettiği hükmü yer alırken, yeni düzenlemeyle, maddede geçen vergi beyannameleri ibaresinin, yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri,

geçici vergi beyannameleri, muhtasar, muhtasar ve prim hizmet beyannameleri ile Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi beyannamelerini; vergi ibaresi, anılan Bakanlığa bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri ifade edeceği hükme bağlanarak vergi ve beyanname türleri sınırlandırılmıştır.

Bu değişiklikler, 01.01.2020 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Yasal düzenlemeye göre vergi indirimi şu şekilde uygulanmaktadır:

- Koşulları sağlayan mükellefler, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinin %5'i oranında vergi indirimi tutarını hesaplayacaktır. Bu tutar, 01.01.2022 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere 2.000.000 liradan fazla olamayacaktır.
- Hesaplanan vergi indirimi tutarı, bu beyannameler üzerinden ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilecektir.
- Vergi indirimi tutarının ödenmesi gereken vergiden fazla olması halinde kalan tutar, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilecektir.
- Bu süre içerisinde mahsup edilemeyen tutarlar red ve iade edilmeyecektir.

21. Vergi Mahsubu

Beyannamenin Vergi Bildirimi tablosunda mahsup edilecek vergiler üç başlık altında toplanmıştır. Bu başlıklar;

- Yabancı ülkelerde ödenen vergilerden mahsup edilecek kısım
- Yıl içinde kesinti yoluyla ödenen vergiler ve
- Geçici vergiden oluşmaktadır.

Yurt içinde kesilen vergilerin mahsubuna ilişkin düzenleme Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 34. maddesinde, yurt dışında ödenen vergilerin mahsubuna ilişkin düzenleme ise aynı Kanun'un 33. maddesinde yapılmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 34. maddesinde yapılan düzenlemeye göre; beyannamede gösterilen kazançlardan kaynağında kesilmiş olan vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edileceği, mahsubu yapılan miktarın kurumlar vergisinden fazla olması halinde aradaki farkın vergi dairesince mükellefe bildirileceği ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine iade olunacağı hükme bağlanmıştır.

Söz konusu maddede mahsup ve iadeyle ilgili düzenlemeleri yapma konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığına oldukça geniş yetkiler verilmiş olup, Bakanlık bu yetkisini 252 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğiyle kullanmıştır.

Genel Tebliğde yapılan düzenlemelere göre;

- Yıllık beyanname ile beyan edilen kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergiden yıl içinde kesilen vergilerin mahsup edilebilmesi için, kesilen verginin beyannameye dahil edilen kazanca ilişkin olması gerekir.
- Kesilen vergilerin, yıllık kurumlar vergisinden mahsubunda mükelleflerin kendilerinden yapılan vergi tevkifatı ile ilgili olarak kesintiyi yapan vergi sorumlularının adı-soyadı veya unvanını, bağlı olduğu vergi dairesini ve vergi kimlik numaralarını, kesintiye esas alınan brüt tutarları, kesilen vergileri ve kesinti yapılan dönemleri gösteren bir tabloyu yıllık beyannamelerine eklemeleri gerekli ve yeterlidir.

- Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden ilgili hesap dönemine ilişkin geçici vergi dönemlerinde ödenen geçici vergi mahsup edilir. Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tahakkuk ettirilmiş geçici verginin ödenmiş olması gerekmektedir.
- Tahakkuk ettirilmiş ancak ödenmemiş olması dolayısıyla yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup olanağı bulunmayan geçici vergi tutarları terkin edilir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 33. maddesinde yapılan düzenlemeye göre;

- Yurt dışında elde edilerek Türkiye'de vergilendirilecek kazançlar için daha önce mahallinde ödenen vergiler, Türkiye'de bu kazançlar nedeniyle hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.
- Mahsup edilebilecek yurt dışında ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, hiçbir surette yurt dışında elde edilen kazançlara %25 kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacaktır.
- Yurt dışında elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmiş olması halinde, bu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen vergiler yurt içinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmeyecektir.

Bu bülten hakkında daha detaylı bilgi almak için aşağıdaki kişilerle temasa geçebilirsiniz.

Saygılarımızla,

Recep Bıyık
Mevzuat Eğitim ve Araştırma Başkanı
E-posta: recep.biyik@pwc.com



© 2022 PwC Türkiye. Tüm hakları saklıdır. Bu belgede PwC ifadesi, PwC ağını veya PwC ağının üyesi olan bağımsız ve farklı tüzel kişiliklerden oluşan PwC Türkiye'yi ifade etmektedir. Daha detaylı bilgi için www.pwc.com/structure adresini ziyaret edebilirsiniz.