GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI







KURUMLAR VERGİSİ

BEYAN REHBERİ

www.gib.gov.tr

Ücretsizdir

Ayrıntılı Bilgi İçin;



www.gib.gov.tr

Bu Rehber, yayım tarihinde yürürlükte olan mevzuat dikkate alınarak hazırlanmıştır.

Mevzuat bilgilerine ve güncel haberlere, Başkanlığımız;

- **İnternet sayfasından,**
- **Doğrulanmış ve resmi sosyal medya hesaplarından,**
- **e-Posta bilgilendirme sisteminden,**

ulaşabilirsiniz.

2021 Yılına Ait Beyannamenizi 1 Nisan - 5 Mayıs 2022 Tarihleri Arasında Vermeyi Unutmayınız.

Kurumlar Vergisi Kanunu'na İlişkin Olarak Ayrıntılı Bilgilere 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nden Ulaşabilirsiniz.

Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı
Nisan / 2022
Yayın No: 430

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ.....6

1. KURUMLAR VERGİSİNİN KONUSU VE MÜKELLEFLERİ.....6

1.1. Kurumlar Vergisinin Konusu.....6

1.2. Kurumlar Vergisi Mükellefleri.....7

1.2.1. Sermaye Şirketleri.....7

1.2.2. Kooperatifler.....8

1.2.3. İktisadi Kamu Kuruluşları.....9

1.2.4. Dernek veya Vakıflara Ait İktisadî İşletmeler.....9

1.2.5. İş Ortaklıkları.....10

1.3. Mükellefiyet Türleri.....10

1.3.1. Tam Mükellef.....10

1.3.2. Dar Mükellef.....11

2. KURUMLAR VERGİSİNDE MUAFİYETLER VE İSTİSNALAR.....12

2.1. Muafiyetler.....12

2.2. İstisnalar.....15

2.2.1. İştirak Kazançları İstisnası.....15

2.2.2. Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası.....16

2.2.3. Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Yurt Dışı İştirak Hisselerini Elden Çıkarmalarına İlişkin İstisna.....17

2.2.4. Emisyon Primi Kazancı İstisnası.....18

2.2.5. Türkiye'de Kurulu Fonlar ile Yatırım Ortaklıklarının Kazançlarına İlişkin İstisna.....18

2.2.6. Taşınmazlar ve İştirak Hisseleri ile Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri ve Rüçhan Hakları Satış Kazancı İstisnası.....19

2.2.7. Bankalara, Finansal Kiralama ya da Finansman Şirketlerine veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumlar ile Bankalara Tanınan İstisna.....21

2.2.7.1. Bankalara, Finansal Kiralama ya da Finansman Şirketlerine Borçları Nedeniyle Kanunu Takibe Alınmış veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumlar İle Bunların Kefillerine ve İpotek Verenlere Tanınan istisna.....21

2.2.7.2. Bankalara, Finansal Kiralama ya da Finansan Şirketlerine Tanınan İstisna Uygulaması.....22
2.2.8. Yurt Dışı Şube Kazançları İstisnası.....22
2.2.9. Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarda İstisna.....23
2.2.10. Eğitim Tesisleri, Özel Kreş ve Gündüz Bakımevleri ile Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna.....23
2.2.11. Risturn İstisnası.....25
2.2.12. Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinden Doğan Kazançlarda İstisna.....25
2.2.13. Kira Sertifikası İhracı Amacıyla Her Türlü Varlık ve Hakların Satışından Doğan Kazançlarda İstisna.....25
2.2.14. Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna.....25
2.2.15. Kurumlar Vergisi Kanunu Geçici 11'inci Madde Kapsamında İstisna.....26
2.2.16. Kurumlar Vergisi Kanunu Geçici 14'üncü Madde Kapsamında Değerlemeden Doğan Kazanç İstisnası.....26
2.2.17. Diğer Kanunlarda Yer alan İstisnalar.....28
3. KURUM KAZANCININ TESPİTİ.....28
3.1. Safi Kurum Kazancının Tespiti.....28
3.1.1. Tam Mükellef Kurumlarda Kurum Kazancının Tespiti.....28
3.1.2. Dar Mükellef Kurumlarda Kurum Kazancının Tespiti.....31
3.2. İndirilecek Giderler.....32
3.2.1. Gelir Vergisi Kanunu'na Göre İndirilecek Giderler.....32
3.2.2. Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre İndirilecek Giderler.....33
3.2.2.1. Menkul Kıymet İhraç Giderleri.....34
3.2.2.2. Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri.....34
3.2.2.3. Genel Kurul Toplantıları İçin Yapılan Giderler ile Birleşme, Devir, Bölünme, Fesih ve Tasfiye Giderleri.....35

İÇİNDEKİLER

3.2.2.4. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerde Komandite Ortağın Kâr Payı.....35
3.2.2.5. Katılım Bankalarınca Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kâr Payları.....35
3.2.2.6. Sigorta ve Reasürans Şirketlerinde Bilânço Gününde Hükmü Devam Eden Sigorta Sözleşmelerine Ait Teknik Karşılıklar.....36
3.3. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler.....36
3.3.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Uyarınca Kabul Edilmeyen İndirimler...36
3.3.2. Diğer Kanunlar Uyarınca Kabul Edilmeyen Giderler.....38
3.4. Zarar Mahsubu.....38
3.4.1. Geçmiş Yıl Zararları.....38
3.4.2. Devir ve Bölünme Durumunda Zarar Mahsubu.....38
3.4.3. Yurt Dışı Zararların Mahsubu.....39
3.5. Diğer İndirimler.....40
3.6. Kurumlar Vergisinde Mahsup ve İadeler.....41
3.6.1.Yurt İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilerin Mahsup ve İadesi...41
3.6.1.1. Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiden Mahsup ve Kalan Kısmın İadesi.....41
3.6.1.2. Mahsuben İade.....42
3.6.1.3. Nakden İade.....43
3.6.2. Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu.....44
3.6.3. Geçici Verginin Mahsubu.....44
3.6.4. Uyumlu Mükelleflere %5 Vergi İndirimi.....44
4. KURUMLAR VERGİSİNİN BEYANI VE ÖDEMESİ.....46
4.1. Kurumlar Vergisi Oranı.....46
4.2. Geçici Vergi.....46
4.3. Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Verilmesi.....47
4.4. Kurumlar Vergisinin Ödemesi.....49
5. KURUMLAR VERGİSİ BEYANINA İLİŞKİN ÖRNEKLER.....50

GİRİŞ

Kurumlar vergisi mükelleflerince 2021 hesap döneminde elde edilen kurum kazançlarının vergilendirilmesine yönelik olarak hazırlanan bu Rehberde; mükellefiyet, kurum kazancının tespiti, uygulanan istisna ve muafiyetler, verginin hesaplanması ve beyanı konularında genel açıklamalar ile uygulamaya ilişkin örneklere yer verilmiştir.

1. KURUMLAR VERGİSİNİN KONUSU VE MÜKELLEFLERİ

1.1. Kurumlar Vergisinin Konusu

Kurumlar vergisine konu olacak kurum kazancı, Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan gelir unsurlarından oluşur. Bunlar;

- Ticari kazanç,
- Zirai kazanç,
- Ücret,
- Serbest meslek kazancı,
- Gayrimenkul sermaye iradı,
- Menkul sermaye iradı,
- Diğer kazanç ve iratlardır.

Kurumlar vergisi yönünden bu kazanç ve iratlar ayrı ayrı ele alınmayıp tamamı kurum kazancı olarak nitelendirilir.

1.2. Kurumlar Vergisi Mükellefleri

Kurumlar vergisi mükellefi olan kurumlar şunlardır:

- Sermaye şirketleri,
- Kooperatifler,
- İktisadi kamu kuruluşları,
- Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler,
- İş ortaklıkları.

1.2.1. Sermaye Şirketleri

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

Anonim ve limited şirketlerin kazancının tamamı kurumlar vergisine tabidir. Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin kurumlar vergisi mükellefiyeti, komanditer ortağın hissesine yöneliktir. Vergiye tabi kurum kazancının komanditer ortakların hissesine isabet eden kısmı kurumlar vergisine, komandite ortaklara isabet eden kısmı bu ortaklarca beyan edilmek suretiyle gelir vergisine tabi tutulacaktır.

Türk Ticaret Kanunu'nda ticaret şirketleri arasında sayılmakla birlikte sermaye şirketi mahiyetinde olmayan kollektif ve adi komandit şirketler, kurumlar vergisi mükellefi değildirler.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun uygulanmasında, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tâbi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar da sermaye şirketi sayılır. Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tâbi başlıca fonlar şunlardır:

- Yatırım Fonları,
- Emeklilik Yatırım Fonları,
- Konut Finansmanı Fonları,
- Varlık Finansmanı Fonları,
- Benzeri Yabancı Fonlar.

Fonların tüzel kişiliği bulunmamaktadır. Mal varlığı, kurucusunun mal varlığından ayrıdır. Yatırım ortaklıkları ise anonim şirket şeklinde kurulduklarından sermaye şirketi olarak kurumlar vergisi mükellefidirler.

1.2.2. Kooperatifler

1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'na veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatiflerdir.

Kooperatifler Kanunu'nda kooperatif, "Tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek veya geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklara kooperatif denir." şeklinde tanımlanmıştır.

Dernek veya adi şirket olmakla birlikte kooperatif olarak adlandırılan okul kooperatifleri, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun uygulanmasında kooperatif sayılmamaktadır.

Ancak Kooperatifler Kanunu'na göre veya derneğe bağlı iktisadi işletme şeklinde kurulmaları durumunda kurumlar vergisi mükellefi olacaklardır.

1.2.3. İktisadi Kamu Kuruluşları

Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan, sermaye şirketi ve kooperatif dışındaki ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler iktisadî kamu kuruluşudur.

Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler de iktisadî kamu kuruluşu gibi değerlendirilir.

İktisadî kamu kuruluşlarının kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemez. Mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi de bunların iktisadî niteliğini değiştirmez.

1.2.4. Dernek veya Vakıflara Ait İktisadî İşletmeler

Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketi ile kooperatifler dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadî işletmeleri olarak kurumlar vergisi mükellefidirler.

Bu Kanun'un uygulanmasında sendikalar dernek, cemaatler ise vakıf sayılır.

Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmelerin kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemez. Mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadî niteliğini değiştirmez.

Dernek ve vakıfların kurumlar vergisi mükellefiyeti yoktur.

1.2.5. İş Ortaklıkları

Sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin kendi aralarında, şahıs ortaklıkları veya gerçek kişilerle belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler iş ortaklıklarıdır. Bunların tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyetlerini etkilemez.

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

- Ortaklardan en az birisinin kurumlar vergisi mükellefi olması,
- Ortaklığın belli bir işi sonuçlandırmak üzere yazılı bir sözleşmeyle kurulması,
- İş ortaklığı konusunun belli bir iş olması,
- Birlikteyapılacak olan işin belli bir süre içinde gerçekleştirilmesinin öngörülmesi,
- İş ortaklığı ile işveren arasında bir yüklenim sözleşmesinin olması,
- Tarafların, müştereken yüklenilen işin belli bir veya birden fazla bölümünden değil, tamamından işverene karşı sorumlu olmaları,
- İşin bitiminde kazancın paylaşılması,
- Birlikte yapılması öngörülen ve müştereken yüklenilen işin bitimi ve Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının yerine getirilmesiyle mükellefiyetin sona ermesi.

1.3. Mükellefiyet Türleri

1.3.1. Tam Mükellef

Kurumlar vergisine tabi kurumlardan kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar, tam mükellef olarak değerlendirilir.

Kanuni merkezden maksat, vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde, tüzüklerinde, ana statülerinde veya

sözleşmelerinde gösterilen merkezdir. İş merkezi ise iş bakımından işlemlerin bilfiil toplandığı ve yönetildiği merkezdir.

Tam mükellefler, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler.

1.3.2. Dar Mükellef

Kurumlar vergisine tabi kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, dar mükellef olarak değerlendirilir.

Dar mükellefler, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler. Dar mükellefiyette kurum kazancı aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşmaktadır;

- Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye'de işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançlar (Bu şartları taşısalar bile kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları malları Türkiye'de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye'de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının ya da her ikisinin Türkiye'de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye'de yapılmasıdır.),

- Türkiye'de bulunan zirai işletmeden elde edilen kazançlar,

- Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançları,

- Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratlar,

- Türkiye'de elde edilen menkul sermaye iratları,

- Türkiye'de elde edilen diğer kazanç ve iratlar.

Yabancı bir şirketin Türkiye'de bir şube açmış olması halinde; kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve geçici vergi yönünden mükellef olması gerekir. Ayrıca, bu mükellefin muhtasar ve prim hizmet beyannamesi vermesini gerektiren bir durum var ise gelir stopaj vergisi yönünden de mükellefiyet tesis edilir. Yabancı bir şirketin Türkiye'de sadece irtibat bürosuna bağlı faaliyetleri bulunması durumunda irtibat bürosuna yönelik gelir stopaj vergisi (muhtasar ve prim hizmet beyannamesi) yönünden mükellefiyet açılır.

2. KURUMLAR VERGİSİNDE MUAFİYETLER VE İSTİSNALAR

2.1. Muafiyetler

Aşağıda sayılan kurumlar, kurumlar vergisinden muaftır;

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

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

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

ç) Kamu idare ve kuruluşları tarafından yetkili idarî makamların izniyle açılan yerel, ulusal veya uluslararası nitelikteki sergiler, fuarlar ve panayırlar.

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

e) Kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumları.

f) Yaptıkları iş veya hizmet karşılığında resim ve harç alan kamu kuruluşları.

g) Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ile Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve Şans oyunları lisans veya işletim hakkının hasılatın belli oranında hesaplanan pay karşılığında verilmesi halinde bu hakkı devralan kurumlar hariç olmak üzere, 14/03/2007 tarihli ve 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un 3'üncü maddesinde tanımlanan ilgili kurum ve kuruluşlar.

h) Kuruluşlarındaki amaca uygun işlerle sınırlı olmak üzere Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü ile askerî fabrika ve atölyeler.

ı) İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen;

- Kanal, boru ve benzeri yollarla dağıtım yapan su işletmeleri,
- Belediye sınırları içinde faaliyette bulunan yolcu taşıma işletmeleri,
- Kesim, taşıma ve muhafaza işleriyle sınırlı olmak üzere mezbahalar.

i) Köyler veya köy birlikleri tarafından köylünün genel ve ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla işletilen hamam, çamaşırhane, değirmen, soğuk hava deposu ve bağlı oldukları il sınırı içinde faaliyette bulunmaları şartıyla yolcu taşıma işletmeleri ile köylere veya köy birliklerine ait tarım işletmeleri.

j) Gençlik ve Spor Bakanlığı Spor Hizmetleri Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadî işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler.

k) Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklarla iş görülmesine ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler ile bu kayıt ve şartlara ek olarak kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanun'un 13'üncü maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermeyen ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan yapı kooperatifleri.

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

m) Münhasıran bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar.

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

o) 28/03/2002 tarihli ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un 7/A maddesine göre kurulan ve tamamı Hazine Müsteşarlığına ait olan varlık kiralama şirketleri.

p) 18/06/2009 tarihli ve 5910 sayılı Türkiye İhracatçılar Meclisi ile İhracatçı Birliklerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'un 18'inci maddesi kapsamında ihracatçılar lehine münhasıran ihracat kredileri için kefalet vermek amacıyla kurulan kurumlar.

2.2. İstisnalar

2.2.1. İştirak Kazançları İstisnası

Kurumların;

- Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar,
- Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları,
- Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları,

kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bu düzenleme, yalnızca tam mükellefiyete tâbi kurumların sermayelerine iştirak edilmesi suretiyle kurumlarca elde edilen kâr paylarını kapsamaktadır.

Dolayısıyla, dar mükellef kurumlardan kâr payı alan kurumlar, elde ettikleri kar payları için iştirak kazançları istisnasından yararlanamazlar.

Diğer fon ve yatırım ortaklıklarının katılma payları ve hisse senetlerinden elde edilen kâr payları bu istisnadan yararlanamaz.

2.2.2. Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası

Kurumların yurt dışından elde ettikleri iştirak kazançları, belli koşullar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

İstisnadan yararlanabilmek için;

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

gerekmektedir.

Yurt dışı iştirak kazançları istisnasından yararlanılabilmesi için yukarıda yer alan şartların topluca yerine getirilmesi şarttır.

İştirak oranı %10'dan fazla olsa dahi süre şartının gerçekleşmemesi halinde veya bütün şartlar gerçekleşmekle birlikte vergi yükü şartının gerçekleşmediği durumlarda istisnadan yararlanılabilmesi mümkün değildir.

Yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlara, herhangi bir şart aranmaksızın yurt dışı iştirak kazançları istisnası uygulanacaktır. Ancak, söz konusu şirketlerin özel amaç için kurulduğunun ana sözleşmelerinde belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması gerekmektedir.

2.2.3. Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Yurt Dışı İştirak Hisselerini Elden Çıkarmalarına İlişkin İstisna

Tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin;

- Yurt dışı iştiraklerinin anonim veya limited şirket niteliğinde olması ve bu iştiraklerin Türkiye'de tam mükellef olmaması,
- Yurt dışı iştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla; aralıksız olarak en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha fazlasının yurt dışı iştirak hisselerinden oluşması ve yurt dışı iştiraklerinin her birinin sermayesine en az %10 oranında iştirak etmesi,
- Satışa konu iştirak hisselerini, elden çıkarma tarihi itibarıyla en az iki tam yıl (730 gün) süreyle aktifinde tutmuş olması,

şartlarıyla yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları, kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

2.2.4. Emisyon Primi Kazancı İstisnası

Anonim şirketlerin gerek kuruluşlarında gerekse sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların, itibari değerin üzerinde bir bedelle elden çıkarılması halinde oluşan kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmektedir.

İstisna, anonim şirketlerin portföylerinde bulunan başka şirketlere ait hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançları kapsamamaktadır.

2.2.5. Türkiye'de Kurulu Fonlar ile Yatırım Ortaklıklarının Kazançlarına İlişkin İstisna

Türkiye'de kurulmuş olan;

- Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- Portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- Emeklilik yatırım fonlarının kazançları,
- Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları,

kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

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

2.2.6. Taşınmazlar ve İştirak Hisseleri ile Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri ve Rüçhan Hakları Satış Kazancı İstisnası

Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı ile aynı süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların %50'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bu istisnadan, dar mükellef kurumlar da dahil olmak üzere, tüm kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilecektir.

İstisna uygulamasına ilişkin şartlar aşağıdaki gibidir;

a) İstisna uygulamasına konu olacak taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının en az iki tam yıl (730 gün) süreyle kurumun aktifinde yer alması, diğer bir ifadeyle kurumun bu değerlere iki tam yıl süreyle bilfiil sahip olması gerekmektedir.

- Kurumların mevcut hisse senetleri dolayısıyla ellerinde bulunan rüçhan hakkı kuponları karşılığında itibari değeriyle yeni hisse senedi iktisap etmeleri halinde, yeni iktisap edilen söz konusu hisse senetleri açısından iktisap tarihi olarak, eski hisse senetleri ya da iştirak hissesinin iktisap tarihi esas alınacaktır. Aynı durum, iştirak edilen kurumun nedeni ne olursa olsun yapmış olduğu sermaye artışı dolayısıyla bedelsiz olarak iktisap edilen hisse senetleri açısından da geçerli olacaktır.

- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19 ve 20'nci maddeleri kapsamında gerçekleştirilen devir, tam ve kısmi bölünme hallerinde, devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının iktisap tarihi olarak, devir alınan veya bölünen kurumdaki iktisap tarihi esas alınacaktır.

- Kurumlar tarafından, inşaatı henüz tamamlanmayan, fiilen kullanma imkanı da bulunmayan binaların satılması halinde; kurum aktifinde iki tam yıl kayıtlı olması koşuluyla, sadece binanın arsasının satış kazancına tekabül eden kısmı kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Ancak, arsa üzerinde inşa edilen ve aktife kaydedilen binanın, kurum adına tapuya tescil edilerek satılması halinde, satılan binanın iki yıllık aktifte bulundurulma süresinin başlangıç tarihi olarak, inşaatın tamamlandığı ve bina olarak kullanılmaya başlandığı tarih esas alınacaktır.

- Kurumlar vergisi mükelleflerinin, aynı kuruma ait değişik tarihler itibarıyla iktisap ettikleri iştirak hisselerinin bir kısmını satmaları durumunda, söz konusu iştirak hisselerinin iki tam yıl aktifte yer alma şartını sağlayıp sağlamadığının tespitinde ilk giren ilk çıkar (FİFO) yönteminin kullanılması gerekmektedir.

b) Bu değerlerin satışından elde edilecek kazancın istisnadan yararlanan kısmının, pasifte özel bir fon hesabına alınması ve satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar söz konusu fon hesabında tutulması gerekmektedir.

c) Satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması gereken kazançların, beş yıl içinde fon hesabından başka bir hesaba (sermayeye ilave hariç) nakledilmesi, işletmeden çekilmesi, dar mükellef kurumlar tarafından yurt dışına transfer edilmesi veya bu süre içinde işletmenin tasfiyeye girmesi halinde, bu işlemlere tabi tutulan kazanç kısmı için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, Vergi Usul Kanunu uyarınca vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi ile birlikte alınacaktır.

d) Bu istisnadan yararlanabilmek için, menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ile uğraşılmaması gerekmektedir. Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları istisna kapsamındaki değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

- Yapı kooperatiflerinin söz konusu istisnadan yararlanabilmesi mümkündür. Ancak, istisna edilen kazancın özel bir fon hesabında tutulması, hiç bir şekilde ortaklara dağıtılmayarak kooperatif amaçları doğrultusunda kullanılması gerekmektedir. Ayrıca, diğer kooperatiflerin yapacakları işlemlerden doğan kazançlar da kurumlar vergisinden istisna edilebilecektir.

- Holding şirketlerin "24-Mali Duran Varlıklar" grubundaki hesaplarda izlemesi gereken iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlar, diğer şartların da sağlanmış olması halinde, bu istisnadan yararlanabilir. Ayrıca, holding şirketlerin esas faaliyeti taşınmaz ticareti olmadığından bu şirketlerin aktifinde yer alan taşınmazların satışından elde edilen kazançları dolayısıyla istisnadan yararlandırılmaları gerekmektedir.

2.2.7. Bankalara, Finansal Kiralama ya da Finansman Şirketlerine veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumlar ile Bankalara Tanınan İstisna

2.2.7.1. Bankalara, Finansal Kiralama ya da Finansman Şirketlerine Borçları Nedeniyle Kanuni Takibe Alınmış veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumlar ile Bunların Kefillerine ve İpotek Verenlere Tanınan İstisna

Bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

2.2.7.2 Bankalara, Finansal Kiralama ya da Finansman Şirketlerine Tanınan İstisna Uygulaması

Bankaların, finansal kiralama ya da finansman şirketlerinin kanuni takibe alınmış alacakları nedeniyle iktisap ettikleri taşınmazların (6361 sayılı Kanun kapsamında yapılan finansal kiralama işlemlerinde kiracının temerrüdü sebebiyle kanuni takipteki finansal kiralama alacakları karşılığında tarafların karşılıklı mutabakatıyla kiralayanın her türlü tasarruf hakkını devraldığı finansal kiralama konusu taşınmazlar dâhil) satışından doğan kazançlarının %50'lik, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışından doğan kazançlarının %75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

2.2.8. Yurt Dışı Şube Kazançları İstisnası

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

İstisnadan yararlanılabilmesi için, yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilciler aracılığıyla elde edilen kurum kazançlarının;

- Doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,

- Elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması,

- İştirak edilen şirketin ana faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olması durumunda, bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında (%20) gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,

gerekmektedir.

2.2.9. Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarda İstisna

Yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla yapılan ve yurt dışında vergilendirilen inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlar, herhangi bir koşula bağlanmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

2.2.10. Eğitim Tesisleri, Özel Kreş ve Gündüz Bakımevleri ile Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna

- 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu kapsamında yer alan okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar,

- 633 sayılı Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında yer alan özel kreş ve gündüz bakımevlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar,

- Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar,

istisnadan yararlanabilmektedir.

İstisnadan yararlanma koşulları şunlardır;

- Mükellefler, Milli Eğitim Bakanlığınca kendilerine verilen kurum açma izin belgesiyle, faaliyete geçtikleri hesap döneminden itibaren söz konusu istisnadan yararlanabileceklerdir.

- Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile kamu yararına çalışan dernekler ilgili Bakanlıkça kendilerine verilen kurum açma izin belgesiyle, faaliyete geçtikleri hesap döneminden itibaren söz konusu istisnadan yararlanabileceklerdir.

- Kreş ve gündüz bakımevlerinin bu istisnadan yararlanabilmesi için 01/01/2017 tarihinden itibaren faaliyete geçmiş olmaları gerekmektedir. Bu kurumlar, Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığınca kendilerine verilen kurum açma izin belgesiyle, faaliyete geçtikleri hesap döneminden itibaren söz konusu istisnadan yararlanabileceklerdir.

- Söz konusu istisnadan yararlanmak için ayrıca Hazine ve Maliye Bakanlığına başvurulmasına gerek bulunmamaktadır.

- İstisna, faaliyete geçilen dönemden itibaren beş hesap dönemi boyunca geçerli olacaktır.

- Eğitim öğretim işletmeleri ile rehabilitasyon merkezleri kazanç istisnasından yararlanan mükelleflerin, işletilen okul ve merkezlere ilave olarak yeni okul veya merkez açmaları durumunda, yeni açılan okul veya merkezden elde edilen kazanç, istisna uygulaması açısından ayrı bir birim olarak değerlendirilecektir. İlgili mevzuat çerçevesinde yeni bir okul açılışı olarak tanımlanmayan, mevcut okul kapasitesinin genişletilmesi veya başka bir binaya taşınılması hallerinde istisna uygulaması söz konusu olmayacaktır.

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

Mükelleflerin, eğitim ve öğretim istisnasından yararlanmak için ayrıca Hazine ve Maliye Bakanlığına başvurmalarına gerek bulunmamaktadır.

2.2.11. Risturn İstisnası

Kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar ile tüketim kooperatiflerinde ortakların kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın alınan malların değerine göre hesaplanan risturnlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bu istisna, 29/06/2004 tarihli ve 5200 sayılı Tarımsal Üretici Birlikleri Kanunu'na göre kurulan Birliklerin üyeleri ile yaptıkları muameleler hakkında da uygulanır.

2.2.12. Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinden Doğan Kazançlarda İstisna

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

2.2.13. Kira Sertifikası İhracı Amacıyla Her Türlü Varlık ve Hakların Satışından Doğan Kazançlarda İstisna

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

2.2.14. Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna

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 hâlinde 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 kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bu istisna, buluşa yönelik hakların ihlal edilmesi neticesinde elde edilen gelirler ile buluş nedeniyle alınan sigorta veya diğer tazminatlar için de uygulanır.

2.2.15. Kurumlar Vergisi Kanunu Geçici 11'inci Madde Kapsamında İstisna

2021 UEFA Şampiyonlar Ligi Finali müsabakalarının Türkiye'de oynanmasına ilişkin olarak Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla Avrupa Futbol Federasyonları Birliği (UEFA), katılımcı futbol kulüpleri ve organizasyonda görevli tüzel kişilerden işyeri, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar gelir ve kurumlar vergisinden muaftır. Bu muafiyet, tevkif yoluyla alınan vergileri de kapsar.

2.2.16. Kurumlar Vergisi Kanunu Geçici 14'üncü Madde Kapsamında Değerlemeden Doğan Kazanç İstisnası

1) 14/01/1970 tarihli ve 1211 sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanunu'nun 4'üncü maddesinin üçüncü fıkrasının (I) numaralı bendinin (g) alt bendi hükmüne istinaden Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevrilen hesaplar ile ilgili olarak; kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını, dördüncü geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihine kadar Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı, bu kapsamda açılan en az 3 (üç) ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri

hesaplarında değerlendirmeleri durumunda aşağıda belirtilen kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır:

a) Bu fıkra kapsamındaki yabancı paraların dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazançlarının 01/10/2021 ile 31/12/2021 tarihleri arasındaki döneme isabet eden kısmı,

b) 2021 yılı dördüncü geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihine kadar Türk lirasına çevrilen hesaplarla ilgili oluşan kur farkı kazançları ile söz konusu hesaplardan dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar.

2) Birinci fıkra kapsamına girmemekle birlikte, kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını 2022 yılı sonuna kadar Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı en az 3 (üç) ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda oluşan kur farkı kazançlarının, geçici vergi dönemi sonu değerlemesiyle Türk lirasına çevrildiği tarih arasına isabet eden kısmı ile dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır.

3) Kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan altın hesabı ile bu tarihten sonra açılacak işlenmiş ve hurda altın karşılığı altın hesabı bakiyelerini 2022 yılı sonuna kadar Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm fiyatı üzerinden Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı en az 3 (üç) ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda Türk lirasına çevrildiği tarihte oluşan kazançlar ile dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır.

Konu hakkında gerekli açıklamalar 19 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yapılmıştır.

2.2.17. Diğer Kanunlarda Yer alan İstisnalar

Diğer kanunlarda yer alan bazı istisna uygulamaları aşağıda yer almaktadır;

- Türk uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilecek kazançlara ilişkin istisna (4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu 12'nci madde),

- Teknoloji geliştirme bölgelerinde Ar-Ge ve yazılım faaliyetlerinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna (Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu geçici 2'nci madde),

- Serbest bölge kazanç istisnası (3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu geçici 3'üncü madde),

- Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinde kazanç istisnası (Gelir Vergisi Kanunu geçici 76'ncı madde).

3. KURUM KAZANCININ TESPİTİ

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

3.1. Safi Kurum Kazancının Tespiti

3.1.1. Tam Mükellef Kurumlarda Kurum Kazancının Tespiti

Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Safî kurum kazancı, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticarî kazanç hakkındaki hükümlerine göre tespit edilir.

Kurumların elde ettikleri kazanç ve iratlar, Gelir Vergisi Kanunu'nda sayılan gelir unsurlarından hangisine girerse girsin ayrım yapılmaksızın bir bütün halinde "kurum kazancı" sayılır.

Vergi Usul Kanunu'nun 177'nci maddesine göre; her türlü ticaret şirketleri ile kurumlar vergisine tabi olan diğer tüzel kişiler birinci sınıf tüccardır. Birinci sınıf tüccarlar ise Vergi Usul Kanunu'nun 176'ncı maddesine göre bilanço esasına göre defter tutmak zorundadır.

Dolayısıyla kurum kazancı, bilanço esasında ticari kazancın tespitine ilişkin hükümlere göre belirlenir.

Ancak, ticaret şirketleri dışındaki kurumlar vergisi mükelleflerinden işlerinin icabı bilanço esasına göre defter tutmalarına imkan veya lüzum görülmeyenlerin, işletme hesabına göre defter tutmalarına Hazine ve Maliye Bakanlığınca müsaade edilir.

Kurumlar vergisi mükellefleri için bilanço esasına göre tespit edilecek olan kurum kazancı, kurumun hesap dönemi sonundaki öz sermayesi ile hesap dönemi başındaki öz sermayesi arasındaki müspet farktır. Bu kıyaslama yapılırken, dönem içinde işletmeden çekilen değerler ilave edilir, dönem içinde işletmeye ilave edilen değerler ise indirilir.

Kurum kazancının bu şekilde tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazancın tespitinde indirilecek giderlere ilişkin hükümlerine uyulması gerekir.

Safi kurum kazancının tespitinde Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7'nci ve müteakip maddelerinin yanı sıra Gelir Vergisi Kanunu'nun indirilecek giderlere ilişkin 40'ıncı maddesi de dikkate alınacaktır.

Ziraî faaliyetle uğraşan kurumların bu faaliyetinden doğan kazançlarının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 59'uncu maddesinin son fıkra hükmü de dikkate alınır.

● Yurt Dışı Faaliyetlerde Kazanç Tespiti

Yurt dışında elde edilen kazanç ve iratlar;

- Mükellefin bunları Türkiye'de hesaplarına intikal ettirdiği yılda,
- Türkiye'de hesaplara intikal ettirilmesinin mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden ileri geldiğinin ispat edilmesi halinde mükellefin bunlara tasarruf edebildiği yılda,

elde edilmiş sayılır.

● Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde Kazanç Tespiti

Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kazanç tespiti Gelir Vergisi Kanunu'nun 42 ve 43'üncü maddelerinde düzenlenmiştir.

Buna göre; birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak mezkur yıl beyannamesinde gösterilir.

● Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancının Tespiti

Tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az %50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kurum kazançları, dağıtılsın veya dağıtılmasın aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde, Türkiye'de kurumlar vergisine tâbidir:

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

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

- Yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafî hasılatının 100.000 TL karşılığı yabancı parayı geçmesi.

3.1.2. Dar Mükellef Kurumlarda Kurum Kazancının Tespiti

Dar mükellef kurumların iş yeri veya daimî temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanır.

Dar mükellefiyete tâbi kurumun kazancı;

- Ticari veya zirai kazanç ya da her ikisi birlikte ise ticari kazanç hükümlerine göre,

- Serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlardan ibaret ise elde edilen iradın türüne göre,

- Ticari kazanç ve zirai kazançla birlikte diğer gelir unsurlarını da içeriyorsa ticari kazanç hükümlerine göre tespit edilir.

Yabancı ulaştırma kurumlarının vergiye matrah olacak kurum kazancı, hasılata ortalama emsal oranlarının uygulanması suretiyle hesaplanır. Ortalama emsal oranları, Türkiye'de daimî veya arızî olarak çalışan bütün kurumlar için;

- Kara taşımacılığında %12,
- Deniz taşımacılığında %15,
- Hava taşımacılığında %5,

olarak uygulanır.

Dar mükellefiyette kurum kazancının tespitinde, ayrıca aşağıdaki indirimlerin yapılması kabul edilmez:

- Bu kurumlar hesabına yaptıkları alım-satımlar için ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere verilen faizler, komisyonlar ve benzerleri,

- Türkiye'deki kurumun kazancının elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olan ve emsallere uygunluk ilkesi uyarınca belirlenecek dağıtım anahtarlarına göre ayrılan paylar ile Türkiye'deki kurumun denetimi için yabancı ülkelerden gönderilen yetkili kişilerin seyahat giderleri hariç olmak üzere, ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin genel yönetim giderlerine veya zararlarına katılmak üzere ayrılan paylar.

3.2. İndirilecek Giderler

3.2.1. Gelir Vergisi Kanunu'na Göre İndirilecek Giderler

Safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nda sayılan aşağıdaki giderlerin indirilmesi kabul edilir:

- Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler,

- Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müştemilatında iaşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı ve demirbaş olarak verilen giyim giderleri,

- İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar,

- İşle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri,

- Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri (Şu kadar ki faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, binek otomobillere ilişkin giderlerin en fazla %70'i indirilebilir.),

- İşletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi ayni vergi, resim ve harçlar,

- Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar,

- İşverenlerce, Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar,

- İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları,

- Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedeli,

- Türkiye İş Kurumu tarafından düzenlenen işbaşı eğitim programlarından faydalananlara, programı yürüten işverenlerce fiilen ödenen tutarlar.

3.2.2. Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre İndirilecek Giderler

Safi kurum kazancının tespitinde, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda sayılan aşağıdaki giderlerin indirilmesi kabul edilir:

- Menkul kıymet ihraç giderleri,

- Kuruluş ve örgütlenme giderleri,

- Genel kurul toplantıları için yapılan giderler ile birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye giderleri,

- Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortağın kâr payı,

- Katılım bankalarınca katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları,

- Sigorta ve reasürans şirketlerinde bilânço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait teknik karşılıklar.

3.2.2.1. Menkul Kıymet İhraç Giderleri

İhraç edilen menkul kıymetlere ilişkin tüm giderler hasılattan indirilebilir. Bu giderler arasında senetlerin kağıt ve basım giderlerini, mahkeme, noter ve diğer tasdik ve tescil giderlerini, damga vergisini ve ihraç dolayısıyla ödenen sair harç ve resimleri, ihraç dolayısıyla bankalara verilen komisyonları, hisse ve tahvil senetlerinin borsaya kaydı için yapılan giderleri ve bunlara benzer diğer her türlü giderleri saymak mümkündür.

3.2.2.2. Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri

Kurumların kuruluşları sırasında yapılan; ana sözleşmenin hazırlanması, kuruluş genel kurul toplantılarının yapılması, tanıtma ve reklam gibi kuruluş ve örgütlenmeye ilişkin bir takım giderlerin kurum kazancından indirilebilmesi mümkündür.

Kuruluş ve örgütlenme giderleri doğrudan gider olarak yazılabileceği gibi, aktifleştirilerek mukayyet değerleri üzerinden beş yılda ve eşit miktarlarda gider yazılarak itfa da edilebilir.

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

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

Genel kurul üyelerinin genel kurula katılmak için yaptıkları giderler, kurumlarca karşılansa dahi gider kaydedilemez. Çünkü bu tür giderler genel kurul yapan kuruma ait giderler olmayıp, ortakların kuruma koydukları sermayelerinin idaresi ile ilgili giderlerdir.

Genel kurul toplantılarında, genel kurul üyelerinin ağırlanmaları ile ilgili giderler, genel örf ve adetlere uygun temsil ve ağırlama gideri niteliğinin ötesine geçmemek koşuluyla gider kaydedilebilir.

Ayrıca birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye aşamalarında yapılan giderler de kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

3.2.2.4. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerde Komandite Ortağın Kâr Payı

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde kurumlar vergisi matrahı, şirket kazancından komandite ortaklara düşen pay dışındaki tutardan ibarettir. Komandite ortakların şirket kârından aldıkları pay, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazançla ilgili hükümleri uyarınca şahsi ticari kazanç sayılmaktadır. Bu nedenle, söz konusu payın şirket bünyesinde kurumlar vergisine tabi tutulmaması için komandite ortağın kâr hissesi gider olarak hasılattan indirilebilecektir.

3.2.2.5. Katılım Bankalarınca Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kâr Payları

Katılım bankalarınca katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları kurum kazancından indirilecek giderler arasında bulunmaktadır.

Öte yandan, katılım bankalarının faizsiz olarak kredi temin etmeleri karşılığında yaptıkları kâr payı ödemeleri, finansman gideri niteliğinde

olduğundan, söz konusu giderler Gelir Vergisi Kanunu'nda sayılan "ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler" kapsamında gider olarak dikkate alınır.

Ayrıca, mükelleflerin katılım bankalarından sağladıkları bu nitelikteki krediler için hesapladıkları finansman giderleri de ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel gider mahiyetinde olduğundan, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

3.2.2.6. Sigorta ve Reasürans Şirketlerinde Bilânço Gününde Hükmü Devam Eden Sigorta Sözleşmelerine Ait Teknik Karşılıklar

Sigorta ve reasürans şirketlerinde bilanço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait;

- Muallak hasar ve tazminat karşılıkları,
- Kazanılmamış prim karşılıkları,
- Hayat sigortalarında matematik karşılıklar ve,
- Dengeleme karşılığı,

kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir.

3.3. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler

3.3.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Uyarınca Kabul Edilmeyen İndirimler

Aşağıda yer alan giderlerin kurumlar vergisi matrahının tespiti sırasında indirilmesi mümkün değildir:

- Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler,
- Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler,

- Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar,
- Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler,
- Hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, gecikme zamları ve gecikme faizleri,
- Menkul kıymetlerin itibarî değerlerinin altında ihracından doğan zararlar ile bu menkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler,
- İşletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayan deniz ve hava taşıtlarına ilişkin giderler ve amortismanlar,
- Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminat giderleri,
- Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri,
- Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin tamamı,
- Kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Cumhurbaşkanınca kararlaştırılan kısmı.

3.3.2. Diğer Kanunlar Uyarınca Kabul Edilmeyen Giderler

- Mükellefler, vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladıkları Katma Değer Vergisi ile indirilecek Katma Değer Vergisi'ni kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak indiremezler.

- Ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopter ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç olmak üzere, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun I, I/A ve IV sayılı tarifelerinde yer alan taşıtlardan alınan motorlu taşıtlar vergisi ve cezalar ile gecikme zamları, kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilemez.

- 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'na göre, Kuruma fiilen ödenmeyen prim tutarları kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınamaz.

3.4. Zarar Mahsubu

Kurumların ticari faaliyetlerden doğan zararlar, aşağıda yapılan açıklamalara göre sonraki dönemlerde doğan kazançlarından indirilebilecektir.

3.4.1. Geçmiş Yıl Zararları

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

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

3.4.2. Devir ve Bölünme Durumunda Zarar Mahsubu

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

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

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

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

kazançlarından indirebileceklerdir.

Devir ve bölünme hallerinde devreden zarar tutarları, devralınan veya bölünen kurumun öz sermayesi ile sınırlıdır. Tam bölünme işleminde, bölünen kurumun zararlarından, söz konusu kurumun öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zarar kısmı mahsup edilebilecektir.

Devir ve bölünme halinde zarar mahsubunun yapılabilmesi için;

- Devralınan veya bölünen kurumların son 5 yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması,

- Devir veya bölünme neticesinde zarar mahsubu yapacak kurumun, aynı faaliyete devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az 5 yıl süreyle devam etmesi,

gerekmektedir.

3.4.3. Yurt Dışı Zararların Mahsubu

Kurumların yurt dışı faaliyetlerinden zarar doğması halinde, belirli koşullar dahilinde yurt dışı zararların kurum kazancından indirilebilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, kazançları Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen faaliyetlere ilişkin yurt dışı zararların mahsup imkanı yoktur.

Kurumların yurtdışı faaliyetlerinden doğan zararlarının mahsup edilebilmesi için;

- Söz konusu zararların Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olmaması,

- Beş yıldan fazla nakledilmemesi,

gerekmektedir.

Yurt dışı inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançlar, Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilmiş olduğundan, bu faaliyetlerden zarar doğması halinde, bu zararlar diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirim konusu yapılamaz.

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

Türkiye'de indirim konusu yapılan yurt dışı zararın, ilgili ülkede de mahsup edilmesi veya gider yazılması halinde, Türkiye'deki beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, mahsup veya gider yazılmadan önceki tutardır.

3.5. Diğer İndirimler

Kurumlar Vergisi Kanunu ile diğer Kanunlarda yer alan ve yalnızca beyanname üzerinde dikkate alınabilecek diğer indirim unsurları şunlardır:

- Ar-Ge ve tasarım indirimi,

- Sponsorluk harcamaları indirimi,

- Belirli kişi, kurum ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımlar,
- Girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar,
- Türkiye'den yurtdışı mukimi kişi ve kurumlara verilen hizmetlerden elde edilen kazançlara ilişkin indirim,
- Korumalı işyeri indirimi,
- Nakit sermaye artırımından kaynaklanan indirim,
- Teknogirişim ve teknokent sermaye desteği indirimi,
- 7174 sayılı Kapadokya Alanı Hakkında Kanun kapsamında kurulan idareye yapılan her türlü nakdî ve ayni bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamalarının tamamı.

3.6. Kurumlar Vergisinde Mahsup ve İadeler

3.6.1. Yurt İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilerin Mahsup ve İadesi

Beyannameye dahil edilen kazanç üzerinden Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca vergi kesintisi yapılmışsa, kesinti yoluyla ödenen bu vergiler hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilir. Mahsubu gereken miktar beyanname üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olursa, aradaki fark vergi dairesince mükellefe bildirilir ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade edilir.

3.6.1.1. Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiden Mahsup ve Kalan Kısmın İadesi

Yıllık beyanname ile beyan edilen kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergiler mahsup edilir. Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tevkif yoluyla kesilen verginin beyannameye dahil edilen kazanca ilişkin olması gerekmektedir. Mükelleflerin kesintiyi yapan vergi sorumlularına ait bilgiler ile yıl içinde yapılan tevkifatlara

ilişkin tabloyu yıllık beyannamelerine eklemeleri yeterli olacaktır.

3.6.1.2. Mahsuben İade

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyannamedeki mahsuplar sonunda kalan kısmının diğer vergi borçlarına mahsup talebi, tutarına bakılmaksızın ve inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir. Mahsup talebinin 429 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekindeki iade talep dilekçesi (1A) ile yapılması gerekmektedir.

Mahsuben iade işlemi, aranan tüm belgelerin tamamlanması koşuluyla, yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarih esas alınarak yapılacaktır.

Yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin kanuni süresinde verilmemesi ya da sair nedenlerle ikmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlar üzerine tahakkuk eden vergiler ile ilgili olarak daha önce tevkif yoluyla kesilen vergiler öncelikle tarhiyat aşamasında vergi dairesince dikkate alınarak yerine getirilir. Bu mahsuplar sonunda kalan kısım talep edilmesi halinde diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu durumda mahsup talepleri iade talep dilekçesinin (1A) ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten itibaren hüküm ifade eder. Bu tarihten itibaren mükelleflerin mahsubunu talep ettikleri vergi borçları için gecikme zammı uygulanmaz.

Mükellefin vadesi gelmiş vergi borcunun bulunmaması halinde, iade alacağının sonraki dönemlerde vadesi gelecek vergi borçlarına mahsubu mümkündür.

Mükellefler, ortağı bulundukları adi ortaklık veya kollektif şirketlerin müteselsilen sorumlu oldukları vergi borçlarına da mahsuben iade talebinde bulunabilirler. Bu taleplerin yerine getirilebilmesi için, iade alacaklısı mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması ve mahsup dilekçesinde adi ortaklık veya kollektif şirketin hangi dönem borçları için mahsup talep edildiğinin belirtilmesi gerekir. Mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması halinde, iade alacağının sonraki dönemlerde muaccel hale gelecek vergi borçlarına

mahsubu mümkündür. Bu taktirde mahsup talebi sonraki dönemlerde doğacak verginin tahakkuku ile hüküm ifade eder.

Mahsup taleplerinin yerine getirilmesinde, zamanaşımı hükümleri göz önünde bulundurulur.

3.6.1.3. Nakden İade

Nakden iade taleplerinin iade talep dilekçesi (1A) ile yapılması şarttır. Tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin nakden iade edilecek tutarın 50.000 TL'yi (2022 yılı için 68.000 TL) geçmemesi halinde iade talebi, iade talep dilekçesi (1A) ile birlikte, bu dilekçenin "Nakden İadelere İlişkin Açıklamalar" kısmında yer alan eklenecek belgelerin eksiksiz ibraz edilmesi kaydıyla inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir.

Bu kapsamda; kurumlar vergisi mükellefleri ile ticari veya zirai kazanç elde edenler için tevkif yoluyla kesilen vergilerin vergi sorumluları tarafından ilgili vergi dairesine ödenmiş olduğuna ilişkin belgenin ilgili kurumca onaylanan bir örneğinin, iade işlemini gerçekleştirecek olan vergi dairesine iade talep dilekçesi (1A) ile birlikte ibraz edilmesi yeterli bulunmaktadır.

Nakden yapılacak iade taleplerinin 50.000 TL'yi (2022 yılı için 68.000 TL) aşması halinde, 50.000 TL'yi (2022 yılı için 68.000 TL) aşan kısım Vergi Usul Kanununa göre vergi inceleme yetkisi bulunanlarca yapılacak inceleme sonucunda düzenlenecek vergi inceleme raporuna göre iade edilir. 50.000 Türk lirasına (2022 yılı için 68.000 TL) kadar olan kısım ise, iade talep dilekçesi (1A) ve eklerinin eksiksiz ibraz edilmesi koşuluyla teminat aranmaksızın ve inceleme raporu beklenmeksizin iade edilir. İade talebi teminat gösterilmesi halinde inceleme sonucu beklenmeksizin yerine getirilir.

Nakden iade talebinin 500.000 Türk lirasına (2022 yılı için 681.000 TL) kadar olan kısmı mükellefle süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş yeminli mali müşavirce düzenlenecek tam tasdik raporu uyarınca iade edilebilir. İade talebinin 500.000 Türk lirasını (2022 yılı için 681.000 TL) aşan kısmının iadesi ise vergi inceleme yetkisi bulunanlarca düzenlenen

vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

Nakden iade edilebilir aşamaya gelen alacağın üçüncü şahısların vergi borçlarına mahsubu talep edilebilir. Bu mahsup işlemine ilişkin verilecek iade talep dilekçesine (1A), Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği nin (Sıra No: 429) ekinde yer alan "Üçüncü Kişilerin/Kurumların Vergi Borçlarına Mahsup Talebine İlişkin Liste" eklenir. Bu şekilde yapılan mahsup talepleri düzeltme fişinin onaylandığı tarih itibarıyla yerine getirilir.

3.6.2. Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu

Yurt dışında elde edilerek Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, Türkiye'de tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebilir. Ancak, indirilecek tutar, yurt dışında elde edilen kazançlara ilgili dönem kurumlar vergisi oranının uygulamasıyla bulunacak tutardan fazla olamaz. Ayrıca, yurt dışında ödenen bu vergilerin ilgili yılda indirilememesi halinde mahsup hakkı izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar kullanılabilecektir.

3.6.3. Geçici Verginin Mahsubu

Geçici vergi, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilir. Bu mahsubun yapılabilmesi için tahakkuk eden geçici verginin nakden veya mahsuben ödenmiş olması gerekir. Tahakkuk ettirildiği halde ödenmemiş bulunan geçici vergiler yıllık beyannamede mahsup edilemez.

3.6.4. Uyumlu Mükelleflere %5 Vergi İndirimi

Kurumlar vergisi mükelleflerinden (finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere) gerekli şartları taşıyanların kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan vergisinin %5'i, ödenmesi gereken kurumlar vergisinden indirilir.

Buna göre mükelleflerin;

- İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş ve indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması,

- (1) numaralı bentte belirtilen süre içerisinde kesinleşmiş olması koşuluyla vergi beyannamelerindeki vergi türleri itibariyle ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması,

- İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla, vergi aslı (vergi cezaları ile fer'i alacaklar dâhil) 1.000 TL'nin üzerinde vadesi geçmiş borcun bulunmaması,

- Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde sayılan fiillerin işlenmemiş olması,

şarttır.

Vergi indirimine ilişkin şartları haiz mükellefler, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinin %5'i oranında vergi indirimi tutarını hesaplayacaktır.

Vergi indirimi tutarı, her hal ve takdirde 2.000.000 Türk lirasından fazla olamaz. Vergi indirimi tutarının ödenmesi gereken vergiden fazla olması halinde ise kalan tutar, 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.

4. KURUMLAR VERGİSİNİN BEYANI VE ÖDEMESİ

4.1. Kurumlar Vergisi Oranı

Kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden %20 oranında alınır. Kurumlar vergisi oranı, kurumların **2021 yılı** vergilendirme dönemine ait kurum kazançları için Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 13'üncü maddesine göre **%25** olarak uygulanacaktır.

Ayrıca, câri vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere câri dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödenir.

Tam mükellef kurumlar için geçerli olan esaslar, dar mükellef kurumlara da aynen uygulanır.

İlgili Bakanlık tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançların, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulur. Ayrıca, bu mükellefler yatırım dönemleri devam ettiği sürede, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımları dolayısıyla hesaplandıkları yatırıma katkı tutarını, diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlara indirimli oranda kurumlar vergisi uygulayarak kullanabilmektedirler.

4.2. Geçici Vergi

Kurumlar Vergisi mükellefleri (ticari ve zirai kazanç elde eden dar mükellef kurumlar dahil), câri vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen esaslara göre câri dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi öderler.

Hesap dönemi takvim yılı olan mükellefler için 2021 yılı geçici vergi dönemleri ile beyan ve ödeme zamanları aşağıdaki gibidir:

DÖNEMLER	BEYAN VE ÖDEME ZAMANI
1.Dönem (Ocak-Şubat-Mart)	17 Mayıs
2.Dönem (Nisan-Mayıs-Haziran)	17 Ağustos
3.Dönem (Temmuz-Ağustos-Eylül)	17 Kasım
4.Dönem (Ekim-Kasım-Aralık)	17 Şubat

Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler için geçici vergi dönemleri; özel hesap döneminin başlangıç tarihinden itibaren üçer aylık dönemler olarak hesaplanır. Üçer aylık dönemi izleyen ikinci ayın 17'si beyan zamanı ve aynı ayın 17'si ödeme zamanıdır.

Kurumlar vergisi mükelleflerinde geçici vergi, her geçici vergi döneminde, önceki geçici vergi dönemlerini de kapsayacak şekilde kümülatif olarak tespit edilen geçici vergi matrahına (2021 yılı için) %25 oranı uygulanarak hesaplanır. Hesaplanan geçici vergiden aynı yılın bir önceki veya daha önceki geçici vergi dönemine ilişkin olarak ödenmiş olan geçici vergi toplamı düşülerek ödenmesi gereken geçici vergi tutarına ulaşılır.

Geçici vergi beyannamesi, elektronik ortamda düzenlenerek beyan edilir.

4.3. Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Verilmesi

Kurumlar vergisi beyannamesi, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden son günü saat 23:59'a kadar, dar mükellef kurumlarda muhatabın Türkiye'yi terk etmesi halinde ise ülkeyi terk etmesinden önceki 15 gün içinde verilir.

Normal hesap dönemi; 1 Ocak – 31 Aralık olan takvim yılıdır. Bu nedenle hesap dönemi takvim yılı olan kurumlar, 2021 hesap dönemine ilişkin beyannamelerini **1 Nisan – 5 Mayıs 2022 tarihleri arasında** verebileceklerdir.

Özel hesap dönemi tayin edilmiş mükelleflerin beyannameleri, özel hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın son günü akşamına kadar verilir.

Örneğin, özel hesap dönemi 1 Temmuz - 30 Haziran olan bir kurumun beyannamesini 31 Ekim akşamına kadar vermesi gerekmektedir.

Kurumlar vergisi beyannamesi ile geçici vergi beyannamesi elektronik ortamda verilir.

Kurumlar vergisi beyannamesinde aşağıda yer alan ekler bulunmakta olup mükellefler durumlarına göre gerekli kısımları doldurmak zorundadır.

- Ayrıntılı bilanço ve ayrıntılı gelir tablosu veya işletme hesabı özeti,
- Kesinti yoluyla ödenen vergilere ilişkin belgeler,
- Yabancı ülkelerde ödenen vergilere ilişkin belgeler,
- Dar mükellef ortağı bulunan kurumların bu ortakların adları, unvanları ve ikamet adreslerine ait bildirim,
- Muhasebe sistemi genel tebliğleri uyarınca temel mali tabloların (bilanço, gelir tablosu) yanı sıra diğer mali tabloları düzenlemek mecburiyetinde olan mükelleflerce düzenlenen kar dağıtım tablosu,
- Kurum ortaklarına ve yönetim kurulu üyelerine ilişkin bildirim,
- Transfer fiyatlandırması, kontrol edilen yabancı kurum ve örtülü sermayeye ilişkin bilgiler,
- Yurt dışı mukimi kişi veya kurumlara verilen eğitim ve sağlık hizmetlerine ilişkin form,

- Teknokentlerden elde edilen kazançlara ilişkin bilgiler,
- Ar-Ge ve tasarım indirimi bilgileri,
- KKEG bilgileri,
- İndirimli kurumlar vergisi tablosu,
- Nakdi sermaye artışı indirimi bilgileri,
- Sınai mülkiyet hakkı istisnası bilgileri,
- Dar mükellef ulaştırma kurumu hasılat defteri,
- Yabancı para pozisyonuna ilişkin bilgiler,
- 6491 sayılı Kanun 12/5 mad. kapsamında itfa payları tablosu,
- G.V.K. 113'üncü madde kapsamında hasılat esaslı kazanç tablosu.

4.4. Kurumlar Vergisinin Ödemesi

Kurumlar vergisi, beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar ödenir.

Hesap dönemi takvim yılı olan kurumlar, 2021 hesap dönemine ilişkin hesaplanan kurumlar vergisini **1 Nisan – 5 Mayıs 2022 tarihleri arasında** öderler.

Özel hesap dönemi tayin edilen kurumlar ise beyannamelerini verdikleri ayın sonuna kadar kurumlar vergisini ödemelidir.

Tasfiye ve birleşme halinde, tasfiye edilen veya birleşen kurumlar adına tasfiye veya birleşme kârı üzerinden tarh olunan vergiler, tasfiye veya birleşme nedeniyle infisah eden kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içinde ödenir. Tasfiye edilen veya birleşen kurumların bu Kanun'a göre tahakkuk etmiş olup, henüz vadeleri gelmemiş bulunan vergileri de aynı süre içinde ödenir.

Verginizi;

- Başkanlığımıza ait www.gib.gov.tr internet sitesi (İnteraktif Vergi Dairesi ve GİB Mobil Uygulaması) üzerinden;
  - Başkanlığımızca belirlenen tutarlar dahilinde, anlaşmalı bankaların kredi kartları ile
  - Anlaşmalı bankaların banka kartları veya banka hesabından,
  - Yabancı ülkede faaliyet gösteren bankaların; kredi kartları, banka kartları ve diğer ödeme yöntemleri ile
- Anlaşmalı bankaların;
  - Şubelerinden,
  - Alternatif ödeme kanallarından (İnternet Bankacılığı, Telefon Bankacılığı, Mobil Bankacılık vb.),
- PTT işyerlerinden,

ödeyebilirsiniz.

5. KURUMLAR VERGİSİ BEYANINA İLİŞKİN ÖRNEKLER

Örnek 1: (A) Ltd. Şti. yurtdışı faaliyetinden 2017, 2018, 2019 ve 2020 hesap dönemlerinde kâr, 2021 hesap döneminde ise zarar etmiştir. Tam mükellef kurumun, son beş yıla ait raporlarını ilgili yıllarda bağlı olduğu vergi dairesine ibraz etmiş olması halinde, 2021 hesap dönemine ilişkin yurt dışı zararlarını, Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, indirim konusu yapması mümkün bulunmaktadır.

Ancak, mükelleflerin söz konusu raporları ilgili vergi dairesine ibraz etmemiş olmaları halinde ise bu dönemlere ilişkin raporların zararın mahsup edileceği ilgili dönemde ibraz edilmesi de yeterli olacaktır.

Örnek 2: (B) A.Ş. yurt dışında 3.500.000 TL karşılığı yabancı para cinsinden faiz geliri elde etmiştir. Bu kazanç üzerinden yabancı ülkedeki vergi mevzuatı uyarınca %30 oranında kurumlar vergisi ve benzeri vergi ödenmiştir. Bu durumda, (B) A.Ş. 3.500.000 TL'yi Türkiye'de kurum kazancına dahil edecektir. Ancak bu kazanca ilişkin yurt dışında ödenen verginin Türkiye'de bu kazanca ilişkin olarak hesaplanan vergiyi aşan kısmı olan [1.050.000 - (3.500.000 X %25) =] 175.000 TL'yi Türkiye'de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edemeyecektir.

Örnek 3: (C) A.Ş.'nin 2021 yılı ticari bilanço karı 5.900.000 TL, kanunen kabul edilmeyen giderleri 600.000 TL, 2019 yılından devreden geçmiş yıl zararı 1.000.000 TL, dönem içi iştirak kazancı 500.000 TL ve aktifindeki gayrimenkulün satışından elde ettiği gelir 600.000 TL'dir. Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınmış olan (K) Vakfına dönem sonunda makbuz karşılığı 400.000 TL bağışta bulunulmuştur.

Kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden indirilebilecek bağış tutarı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Ticari bilanço karı	5.900.000 TL
Kanunen kabul edilmeyen giderler	600.000 TL
İştirak kazancı istisnası	500.000 TL
Gayrimenkul satış kazancı istisnası (kazancın %50'si)	300.000 TL
Geçmiş yıl zararı	1.000.000 TL
İndirime esas tutar	4.700.000 TL
Vakfa yapılan bağış için dikkate alınabilecek azami tutar [ticari bilanço karı - (iştirak kazançları istisnası + geçmiş yıl zararı) sonucunun %5'i]	220.000 TL
Bağış ve yardım üst sınırı (4.400.000 X %5)	220.000 TL

Yukarıdaki hesaplamaya göre; (C) A.Ş. 220.000 TL bağış tutarını beyanname üzerinden indirim konusu yapabilecektir.

Örnek 4: (D) A.Ş.'nin 2021 hesap dönemi 4. geçici vergi dönemi ticari kazancı 600.000 TL, kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olan giderleri 52.000 TL, indirebileceği geçmiş yıl zararı tutarı 90.000 TL'dir.

2021 yılının birinci geçici vergi döneminde 50.000 TL geçici vergi ödenmiş olup, ikinci ve üçüncü geçici vergi dönemlerinde ödenecek geçici vergi tutarı oluşmamıştır.

Buna göre, 2021 yılı 4. geçici vergi döneminde beyan aşağıdaki gibi olacaktır:

Ticari kazanç	600.000 TL
Kanunen kabul edilmeyen giderler	52.000 TL
Mahsup edilecek geçmiş yıl zararları	90.000 TL
Geçici vergi matrahı (652.000 - 90.000)	562.000 TL
Hesaplanan geçici vergi (562.000 X %25)	140.500 TL
Önceki dönemde ödenen geçici vergi	50.000 TL
Ödenmesi gereken geçici vergi (140.500 - 50.000)	90.500 TL

e-Fatura

e-Defter

İnteraktif Vergi Dairesi

#Vergidedijitaldönüşüm



E-BEYANNAME

DEFTER BEYAN SİSTEMİ

HAZIR BEYAN

e-Arşiv

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

gibsosyalmedya

www.gib.gov.tr