



www.pwc.com.tr

Vergi Bülteni 2025/13

2024 Yılı Kurumlar Vergisi Beyannamesi Düzenlenmesinde Dikkat Edilecek Konular

28 Mart 2025

Özet

2024 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinin düzenlenmesinde dikkat edilecek konular.

Kapsam

Hesap dönemi takvim yılı olan kurumların 2024 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannameleri, 29.03.2019 tarih ve 115 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile belirlenen takvim çerçevesinde, 30 Nisan 2025 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.

1. Kurumlar Vergisi Oranı

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32. maddesi çerçevesinde, kurumların 2024 yılı vergilendirme dönemine ait kurum kazançları için kurumlar vergisi oranı aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

	Oran (%)
- Bankalar 6361 Sayılı Finansal Kiralama, Faktoring, Finansman ve Tasarruf Finansman Şirketleri Kanunu kapsamındaki şirketler - Elektronik ödeme ve para kuruluşları - Yetkili döviz müesseseleri - Varlık yönetim şirketleri - Sermaye piyasası kurumları - Sigorta ve reasürans şirketleri ve emeklilik şirketleri	30
Diğer kurumlar	25

Öte yandan, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32. maddesinin;

- Altıncı fıkrası kapsamında, payları Borsa İstanbul'da işlem görmek üzere en az %20 oranında ilk defa halka arz edilen şirketlerin (Bankalar, finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, ödeme ve elektronik para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları, sigorta ve reasürans şirketleri ve emeklilik şirketleri hariç), paylarının ilk defa halka arz edildiği hesap döneminden başlamak üzere beş hesap dönemi için kurumlar vergisi oranı 2 puan,
- Yedinci fıkrası kapsamında, ihracat yapan kurumların münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançlar ile aracılı ihracat sözleşmesine dayanarak imalatçı veya tedarikçi kurumların, dış ticaret sermaye şirketleri veya sektörel dış ticaret şirketleri üzerinden gerçekleştirdikleri ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları için kurumlar vergisi oranı 5 puan,
- Sekizinci fıkrası kapsamında, sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançları için kurumlar vergisi oranı 1 puan,

indirimli uygulanmaktadır.

2. Kurumlar Vergisini Ödeme Zamanı

Kurumlar vergisi, beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar ödenmektedir.

Bu çerçevede, 2024 hesap dönemi beyannamesi üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinin son ödeme günü, 30.04.2025 olmaktadır.

3. Geçmiş Yıl Zararları

a) Yurt İçi Zarar Mahsubu

Kurumlar Vergisi Beyannamesinde, Geçmiş Yıl Zararlarına ilişkin bir Tablo (Tablo – 4) bulunmakta, ayrıca beyannamenin Kazanç ve Matrah Bildirimi Tablosunda (Tablo – 5), geçmiş yıl zararlarının mahsubuna ilişkin birden fazla satır yer almaktadır.

Beyannamenin 4 no.lu tablosunda yer alan son beş yıla ilişkin zararlar, zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler yapıldıktan sonra kalan tutarla sınırlı olarak, mahsuba konu edilmektedir.

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 2024 beyannamesinde 2019–2022 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 özeltge;

- 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, Erzurum Bölge İdare Mahkemesi Birinci Vergi dava Dairesinin 19.06.2019 tarih ve E.2019/22 K.2019/799 sayılı kararlarında, 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.

Ancak, Gelir İdaresi görüşüyle aynı yönde olmayan yargı kararları vardır. Danıştay Dördüncü Dairesinin 14.01.2021 tarih ve E.2016/14644 K.2021/240 sayılı kararında, düzeltme beyannamesi verilerek, daha önce dikkate alınmayan geçmiş yıl zararlarının mahsubunda hukuka aykırılık görülmemiştir.

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 2024 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.

4. Binek Otomobil Gider, Amortisman ve Kiralarının Gider Yazılması

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin birinci fıkrasının (1), (5) ve (7) no.lu bentleri hükümleriyle, 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 2024 hesap dönemi için aylık 26.000 lirayla sınırlandırılmış, (26.000 lirayı geçen tutar kanunen kabul edilmeyen gider)
- Binek otomobillerinin iktisabında ödenen özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının gider kaydedilebilecek kısmı 2024 hesap dönemi için 690.000 lirayla sınırlandırılmış, (690.000 lirayı geçen tutar kanunen kabul edilmeyen gider)
- Özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 790.000 lirayı, bu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hallerde, amortisman tabi tutarı 2024 hesap dönemi için 950.000 lirayı aşan otomobillerin, ticari ve mesleki kazancın tespitinde dikkate alınacak toplam amortisman tutarı, bu tutarların amortisman tutarıyla sınırlandırılmıştır (790.000 veya 1.500.000 lirayı geçen tutarların amortismanı kanunen kabul edilmeyen gider.)

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

Düzenlemeye ilişkin özet açıklamaya aşağıda 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 26.000 Türk lirasına kadarlık kısmı katma değer vergisi hariç bedeldir. KDV'nin indirim konusu yapılamadığı durumlarda, indirim konusu yapılamayan KDV dahil 26.000 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 kiralınması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, binek otomobillerin iktisabına ilişkin özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının 2024 yılı için en fazla 690.000 Türk lirasına kadarlık kısmı ticari veya mesleki kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.
- Binek otomobillerin günlük şekilde kiralınmasında 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 kiralınması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 2024 yılı için 790.000 TL, söz konusu vergilerin tercihen maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde, amortisman tabi tutarı 2024 yılı için 1.500.000 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 uygulanmaktadır. Bu tarih ile 2019 yılı sonuna kadar iktisap edilenlerde gider olarak dikkate alınabilecek amortisman 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, amortisman tâtbi 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, aktive alınan bedelin o yıl için belirlenen amortisman 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.

5. 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.

Finansman gider kısıtlaması uygulamasıyla ilgili olarak geçtiğimiz yıllarda çok sayıda ihtilaf ortaya çıkmıştır. Aşağıda konuya ilişkin kısa açıklamalar yapılacak, çıkan yargı kararları özetlenecektir.

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 olunmadığı 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 yöntemine göre;

- Değerleme gününde özvarlığı geçen bir yabancı kaynak yoksa, kısıtlama dışında kalınmakta,
- Bütün bir yıl boyunca sınırın altında yabancı kaynak olmasına rağmen son gün sınır aşılmışsa, sadece sınırın üstünde yer alan tutarın bir günlük faizi değil, daha fazlası kısıtlamaya tabi tutulmaktadır.

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. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği bazlı bu tanım, uygulamada kolaylık sağlamış ancak 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 gibi bir çok unsurun bu tanım kapsamında yabancı kaynak sayılması tartışmalara ve yaygın ihtilaflara yol açmıştır.

Tebliğin yabancı kaynak tanımına ilişkin açıklamaları iptal davasına konu olmuş, Danıştay Üçüncü Dairesi, Tebliğde yer alan açıklamaların, düzenlemenin Bakanlığa verilen yetki kapsamında olduğu, bu durumun fonksiyon gaspı oluşturmadığı, verilen yetki kapsamında, uygulamada birlik sağlanması amacıyla yapıldığı gerekçeleriyle Kanun'a uygun bulmuş ve iptal talebini kabul etmemiştir. (11.12.2023 tarih ve E:2023/3089 K:2023/5460 sayılı karar.)

Danıştay Kararını temyizden inceleyen Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, kararı usul ve hukuka uygun bulmuş ve temyiz istemini reddetmiştir. (Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 04.12.2024 tarih ve E:2024/841 K:2024/1085 sayılı kararı.)

c) Cumhurbaşkanı Kararı Öncesi Alınan Borçlar

Finansman gide kısıtlamasına ilişkin düzenleme 15.06.2012 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 6322 sayılı Kanun'la yapılmış, 04.02.2021 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan Cumhurbaşkanı 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.

Tebliğin, Cumhurbaşkanlığı kararıyla yayımlandığı 04.12.2021 öncesi borçlara ilişkin finansman giderlerinin kısıtlamaya tabi olduğuna ilişkin açıklaması iptal davasına konu olmuş, Danıştay Üçüncü Dairesi, Tebliğde yer alan açıklamaları Kanun'a uygun bularak iptal istemini reddetmiş (11.12.2023 tarih ve E:2023/3089 K:2023/5460 sayılı karar.), temyizen inceleyen Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu da, kararı usul ve hukuka uygun bulmuş ve temyiz istemini reddetmiştir. (Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 04.12.2024 tarih ve E:2024/841 K:2024/1085 sayılı kararı.)

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.

Tebliğin özetlenen açıklamaları iptal davasına konu olmuş, Danıştay Üçüncü Dairesi, Tebliğde yer alan açıklamaları Kanun'a uygun bularak iptal istemini reddetmiş (11.12.2023 tarih ve E:2023/3089 K:2023/5460 sayılı karar.), Kararı temyizen inceleyen Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu da, kararı usul ve hukuka uygun bulmuş ve temyiz istemini reddetmiştir. (Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 04.12.2024 tarih ve E:2024/841 K:2024/1085 sayılı kararı.)

6. İştirak Kazançları İstisnası

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin birinci fıkrasının;

- (a) bendiyle kurumların; tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılmaları nedeniyle elde ettikleri kazançlar, tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları ve katılma paylarının fona iadesinden doğan gelirler ile bu fonların katılma paylarının Vergi Usul Kanunu'nun 279. maddesi kapsamında değerlendirilmesinden kaynaklanan değer artış kazançları,
- (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.

Öte yandan, girişim sermayesi yatırım fonları katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen gelirler için uygulanan istisna hariç olmak üzere, diğer yatırım fonlarından elde edilen gelirler için uygulanan kurumlar vergisi istisnasına 15.07.2023 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 7456 sayılı Kanun'la son verilmiştir. Yapılan değişiklik, 15.07.2023 tarihinden itibaren iktisap edilen yatırım fonu katılma payları için uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

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 kâr 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 kazançların da beyannamenin ilgili satırlarına yazılarak istisnanın uygulanması gerekir.

7. 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 veya % 30),
- Kazancın beyannamenin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye getirilmesi,

koşullarıyla, 2024 yılında elde edilen yurt dışı iştirak kazançları,

b) (b) bendine 7491 sayılı Kanun'la eklenen yeni paragraf hükmüyle, yukarıda sayılan koşullar aranmaksızın;

- İştirak payını elinde tutan şirketin yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az % 50 sine sahip olması ve
- Kazancın elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi,

Koşullarıyla, 2024 yılında yurt dışı iştiraklerden elde edilen iştirak kazançlarının % 50'si,

c) (c) bendinde yer alan düzenlemeyle;

- Yurt dışı iştirakin anonim veya limited şirket olması,
- İştirak sahibinin tam mükellef anonim şirket olması,

- Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla, 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, 2024 yılında elde edilen yurt dışı iştirak satış kazançları,

d) (g) bendinde yer alan düzenlemeyle;

- Kazancının en az %15 vergi yükü taşıması (bazı faaliyetlerde % 25 veya % 30)
- Kazancın beyannamenin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye getirilmesi,

koşullarıyla, 2024 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.

8. Taşınmaz ve İştirak Satış Kazançları

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan hükme göre, bentte yer alan şartlar çerçevesinde;

- 15.07.2023 tarihinden önce iktisap edilen taşınmazların 2024 yılında satışından elde edilen kazancın % 25'i,
- İştirak hissesi satışından; 27.11.2024 öncesinde elde edilen kazancın %75'i, bu tarih ve sonrasında elde edilen kazancın ise %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.
- Rüçhan hakkı dolayısıyla itibari değeriyle yeni iktisap edilen hisse senetleri açısından iktisap tarihi, eski hisse senetleri ya da iştirak hissesinin iktisap tarihidir.
- Rüçhan 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

kiymetlerin 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 ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte ödenmesi gerekir.
- Kazancın tamamının fon hesabına alınması gerekmemekte 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 istisna oranı dikkate alınarak hesaplanan kısmının 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.

9. 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.

10. 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 itibarıyla ruhsat almış olanların, faaliyet ruhsatlarında yer alan süre 2024 yılı içinde bitenler için kurumlar vergisi istisnası, faaliyet ruhsat süresinin sonu itibarıyla bitmiştir. Faaliyet ruhsat süresinin uzatımı istisna süresini uzatmamakta olup, istisna kazanç tutarının istisna süresi sonu itibarıyla hesaplanması gerekmektedir.

Düzenlemeden de anlaşıldığı üzere, 06.02.2004 tarihinden önce ruhsat alanlar, imalatçı olup olmadıklarına bakılmaksızın, bu tarih itibarıyla 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, 2024 sonu itibarıyla de ruhsat süresi dolmamış imalatçıların, 2024 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 itibarıyla faaliyet ruhsatlarında yer alan faaliyet süresi 2024 yılı içinde dolan imalatçıların, bütün faaliyetleri üretim faaliyeti, bütün kazançları da üretilen malların satışından doğmuş olsa dahi;

- 06.02.2004 tarihi itibarıyla 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 ayırıma uygun birden fazla satır yoktur. 2024 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 itibarıyla 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 hâsılâtın, 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 itibarıyla 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.

11. 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 2024 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 tutarak 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.

12. 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 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.

13. KKM Hesaplarından Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun;

- Geçici 14. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan düzenlemeyle, kurumların 31.12.2021 tarihli bilançolarında, dördüncü fıkrasında yer alan düzenlemeyle de 31.03.2022 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını 30.06.2024 tarihine 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 üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda söz konusu hesapların dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere, vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar kurumlar vergisinden müstesna tutulmuş,
- Cumhurbaşkanına, geçici 14. maddenin dördüncü fıkrasında yer alan istisnayı, 30.06.2024 tarihine kadar her bir geçici vergi veya yıllık hesap dönemleri sonu itibarıyla, kurumların bilançolarında yer alan yabancı paralar için ayrı ayrı veya birlikte uygulatma konusunda yetki verilmiştir.

Geçici 14. Maddenin dördüncü fıkrasında, bu fıkra kapsamında elde edilen kazançlarla ilgili olarak Cumhurbaşkanına verilen yetki, 30.06.2022 tarihinden 30.06.2023 tarihine kadar her üç aylık dönem sonları itibarıyla kullanılmıştır. En son 29.07.2023 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 7408 sayılı Cumhurbaşkanlığı kararıyla istisnanın, kurumların 30.06.2023 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralar itibarıyla de uygulanması sağlanmıştır.

Bu çerçevede, kurumların 30.06.2023 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını, 30.06.2024 tarihine kadar Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda söz konusu hesapların dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere, vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 14. maddesinin beşinci fıkrasında yer alan düzenleme gereği, madde kapsamında olup, 30.06.2024 tarihine kadar vade sonunda yenilenen hesaplardan elde edilen, düzenleme kapsamındaki gelirler de kurumlar vergisinden müstesnadır.

14. 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 ncesi iş birliği projelerinde,
- Teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca,

gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının %100' 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' 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 ettirilmiiştir.

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 indirimi 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.

15. 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 diğer 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 hesaplama 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 yardım 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 ve kamuya yararlı dernekler listelerine aşağıdaki internet adreslerinden ulaşılabilir.

<https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/vergi-muafiyeti-taninan-vakiflarin-listesi>

https://www.siviltoplum.gov.tr/kurumlar/siviltoplum.gov.tr/istatistikler/Kamu-Yarari/kamu_yararli_dernekler.pdf

- Kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanan okul, sağlık 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 değerın mülkiyetinin bağış yapılan kurum veya kuruluşu 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 - 1

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	YOK	YOK

		Ayni		
Üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri	Yüksek Öğretim Kanunu (Md.56)	Nakdi ve Ayni	YOK	YOK
İlköğretim kurumları	İlk Öğretim ve Eğitim Kanunu (Md.76)	Nakdi	YOK	YOK
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
Aile ve Gençlik Fonu	Aile ve Gençlik Fonu Kurulması Hakkında Kanun	Nakdi	YOK	YOK

16. 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 hükümle, nakit sermaye artışında faiz indirimi getirilmiştir. Düzenleme 01.07.2015 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

İlgili maddede birisi 26.10.2021 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 7338 sayılı Kanun'la, diğeri 05.07.2022 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 7417 sayılı Kanun'la olmak üzere iki önemli değişiklik yapılmıştır.

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 Tebliğde konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.

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. Ancak Gelir İdaresinin, 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 görüşünde olduğu bilinmektedir (12.01.2018 tarih ve 2836 sayılı özelge.)

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.

Konuyla ilgili farklı yönde yargı kararları bulunmakta olup, 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 ödememiştir.

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) İndirimin Hesaplanacağı Süre

05.07.2022 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 7417 sayılı Kanun'la Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin birinci fıkrasının (1) bendinde yapılan değişiklikle, nakit sermaye artırımında faiz indiriminden süresiz yararlanma hakkı, sermaye artırımına ilişkin kararın veya ilk kuruluş aşamasında ana sözleşmenin tescil edildiği hesap dönemi ile bu dönemi izleyen dört hesap dönemiyle sınırlandırılmıştır.

Düzenlemeye göre, indirimden yararlanma hakkının olduğu süre içinde kazanılan indirim tutarlarından, kazancın yetersizliği nedeniyle ilgili dönemlerde indirim konusu yapılamayan tutarlar, beş yıllık süre dolduktan sonra da indirim konusu edilebilecektir. Bu konuda bir süre sınırlaması öngörülmemiştir.

Öte yandan, Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 15. maddenin onüçüncü fıkrasıyla, daha önce sermaye artırımını yapmış ve indirimden yararlanmaya başlamış olan mükelleflerin, geçmiş dönemlerde indirimden faydalandıkları dönem sayısına bakılmaksızın, 2022 dönemi dahil beş hesap dönemi daha indirimden faydalanmaya devam etmeleri hükme bağlanmıştır.

e) 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, 2024 yılı için en son açıklanan faiz oranı %55,58'dir.

f) Faizin Hesaplanacağı Süre

Tebliğde faiz hesaplamasında süre, ticaret siciline tescil edilen sermaye artırımının nakit olarak karşılanan 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.

g) 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
--	---	----------------------------	---	-----------------------------	---	------------------	---	------

h) Kazançtan İndirilemeyen Kısımın 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.

i) Sermaye Azaltımı Halinde Uygulama

Yasal düzenleme gereği, faiz indiriminden yararlanıldığı dönemde sermaye azaltımı yapılması hâlinde azaltılan sermaye tutarı indirim hesaplamasında dikkate alınamamaktadır.

j) İndirim Oranları

Faiz indiriminde indirim oranları aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

TABLO - 2

	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

17. Yatırım İndirimi

2024 yılı için yararlanılabilecek yatırım indirimi istisnası tutarı bulunan kurumlar için, 2018-2024 hesap dönemleri için dikkate alınacak yeniden değerlendirme ve ÜFE artış oranlarına aşağıda yer verilmiştir:

TABLO – 3

	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
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
2022 hesap dönemi endeksleme oranı	%122,93	%97,72
2023 hesap dönemi endeksleme oranı	%58,46	%44,22
2024 hesap dönemi endeksleme oranı	%43,93	%28,52

18. İşletmeden Çekilen Enflasyon Düzeltme Farkları

Kurumlar Vergisi Beyannamesinde, bu yılda işletmeden çekilen enflasyon düzeltme farklarının ve bu farklar üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinin yazılacağı satırlar bulunmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesinde yer alan düzenlemeye 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 pasif kalemlere ait 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.

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 itibariyle 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 ulaşıncaya 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 - 4

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. Cumhurbaşkanlığı kendisine verilen yetkiyi kullanarak, 1950 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla, süreyi 2022 yılı sonuna kadar uzatmış olup daha sonrası için uzatma yapılmamıştır.

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 değişiklikle, 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. 2023 yılı ve devamı için yeni bir uzatma yapılmamış olup, 2023 ve 2024 yılları harcamaları için artırılmış oranlar uygulanmayacaktır.

Yukarıda da belirtildiği gibi, indirimli oranın kural olarak yeni yatırımdan elde edilecek kazanç 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 tevsi 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 (Kesinleşen tarhiyatların, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl için geçerli olan, birinci fıkradaki indirim tutar sınırının %1'ini aşmaması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmamaktadır.)
- 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, 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.

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, 01.01.2024 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere 9.900.000 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 vergi.

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 kazançla 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 yer alan 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, 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.

Saygılarımızla,

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