

KURUM KAZANCININ TESPİTİ, BEYANI VE UYGULAMA ÖRNEĞİ

DETERMINATION, DECLARATION, AND APPLICATION EXAMPLE OF CORPORATE INCOME



Hakan DEĞİRMENCİ*



Fikret ERDEM**

ÖZ

Kurumlar vergisi matrahının tespiti ve beyanı aşamasında güncel vergi mevzuatı hükümleri çerçevesinde mükelleflerle dikkat edilmesi gereken önemli konular ele alınmıştır. Bu kapsamda kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler, mükelleflerle beyanname üzerinden indirim konusu yapılabilecek unsurlar, vergilerin ve geçmiş yıl zararların mahsubu, vergi indirimi, vergiye uyumlu mükelleflere tanınan vergi indirimi gibi özellik arz eden hususlar yargı ve idarenin görüşleri doğrultusunda açıklanmıştır. Yine kurum kazancının tespiti ve beyanına yönelik uygulama örneği hazırlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Kurum Kazancının Tespiti, Kurumlar Vergisinin Beyanı, Zarar Mahsubu, Matrah, İndirimler

JEL Sınıflandırma Kodları: A1, K34.

ABSTRACT

The important issues that taxpayers should consider in determining and declaring the corporate tax base within the framework of current tax legislation provisions are addressed. In this context, non-deductible expenses in the determination of income, deductible items that taxpayers can claim in the tax return, the offsetting of taxes and previous year losses, tax deductions, and tax reductions granted to tax-compliant taxpayers are explained in line with judicial and administrative opinions. Additionally, an application example related to the determination and declaration of corporate income has been prepared.

Keywords: Determination of Corporate Income, Declaration of Corporate Tax, Loss Offsetting, Tax Base, Deductions

JEL Classification Codes: A1, K34.

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, hakandegirmencii@hotmail.com, ORC-ID:0000-0002-1657-3423.

** Gelir Uzmanı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, SMMM, rota_47@hotmail.com, ORC-ID: 0009-0006-4770-5851.

Değirmenci, H., Erdem, F. (Nisan 2025). Kurum Kazancının Tespiti, Beyanı ve Uygulama Örneği, *Vergi Raporu*, 307, (7-48).

GİRİŞ

Gelir üzerinden alınan vergilerden olan kurumlar vergisi 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde sayılan tüzel kişiliğe sahip olan ve olmayan kurumların kazançları üzerinden hesaplanmaktadır. Her ne kadar Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesinde mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu te-rettübeden gerçek veya tüzel kişi olarak tanımlanmış olsa da Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesinde tüzel kişiliği bulunmayan Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tâbi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar da kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmış ve bu fonların sermaye şirketi olarak vergilendirileceği kabul edilmiştir. Dolayısıyla kurumlar vergisinin konusunu, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde sayılan kurumların kazançları oluşturmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde verginin mükellefleri açıklanmış olup 3'üncü maddesinde vergilendirmede tam ve dar mükellef ayırımına gidilmiştir. Buna göre Kanunun 1'inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirken Kanunun 1'inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilmektedir.

Kurumlar vergisi uygulamasında muafiyetlere mezkur Kanunun 4'üncü maddesinde, istisnalara ise 5'inci maddesinde yer verilmiştir.

Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safî kurum kazancı üzerinden hesaplanmaktadır. Safî kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanmaktadır. Ziraî faaliyetle uğraşan kurumların bu faaliyetinden doğan kazançlarının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 59'uncu maddesinin son fıkra hükmü de dikkate alınacaktır.

Mükellefler, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre tespit ettikleri ticari karı vergi kanunlarına uyarlayarak mali karı tespit etmektedir. Bu kapsamda vergiye tabi olmayan tutarlar ticari kardan mahsup edilirken yine vergi kanunları gereğince indirimine izin verilmeyen gider/harcamalar kanunun kabul edilmeyen gider olarak ticari kar eklenerek mali kar tespit edilmektedir.

Beyanname üzerinden indirim konusu yapılabilecek unsurlar tespit edilen mali kardan mahsup edilerek vergi matrahına ulaşılmaktadır. Yine Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan vergi indirimleri ile Gelir Vergisi Kanunu gereğince hesaplanan uyumlu mükellef indirimi uygulanarak ödenmesi gereken kurumlar vergisi tespit edilmektedir.

Bu çalışmamızda kurum kazancının tespiti, beyan durumu ve kurum kazancının beyanında dikkat edilmesi gereken hususlar uygulama örneği ile birlikte açıklanmıştır.

1- KURUM KAZANCININ TESPİTİ VE BEYANI

1.1- Verginin Konusu ve Kazancın Tespiti

Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap döneminde gerçekleştirdiği işlemler sonucunda oluşan kazancı vergilendirmeyi amaçlamaktadır. Gelir vergisinde olduğu gibi kurumlar vergisi de safî kazanç üzerinden tespit edilmektedir. Yani bir hesap dönemi içerisinde elde edilen hasılatın bu hasılatın elde edilmesi ve faaliyetin idame ettirilmesi için yapılan giderler mahsup edilerek olumlu fark vergilendirilmektedir.

Gelir vergisinde yedi gelir unsuru verginin konusunu oluştururken kurumlar vergisinde verginin konusunu kurum kazancı oluşturmaktadır. Ancak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6'ncı maddesinde safî kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticarî kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'na göre ticari kazanç, Vergi Usul Kanunu hükümlerine ve söz konusu kanunda yazılı gerçek (bilanço veya işletme he-

sabı esası) veya basit usullere göre tespit edilmektedir.

Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce; işletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilirken işletmeden çekilen değerler ise farka ilave edilmektedir.

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

Buna göre mükellefler kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesi ile Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ilişkin hükümlerine de riayet etmek zorundadırlar.

1.1.1- Kazancın Tespitinde İndirimi Kabul Edilmeyen Giderler

Kurum kazancının tespitinde hasılatтан Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesinde yer alan giderlere ilave olarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinde sayılan giderler de ayrıca indirilebilecektir. Ancak kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler için sadece Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinde yer alan hükümler dikkate alınacaktır.

Kurum kazancının tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderlere ilişkin olarak mükelleflerce dikkat edilmesi gereken özellikli konulara kısaca aşağıda yer verilmiştir.

Örtülü Sermaye: Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11/1-b maddesi gereğince örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler kazancın tespitinde indirim konusu yapılamamaktadır. Örtülü sermaye uygulamasına ilişkin açıklamalara Kanunun 12'nci maddesinde yer verilmiş olup kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi

içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılmaktadır.

Buna göre bir hesap dönemi içerisinde ortaklardan veya ortaklarla ilişkili kişilerden alınan borçların dönem başı özsermaye tutarının üç katını aşan kısmı örtülü sermaye sayılacak ve aşan kısma denk gelen faiz, kur farkları ve benzeri giderler kazancın tespitinde indirim konusu yapılamayacaktır.

İlişkili kişiler arasındaki bu tür finansman işlemlerinde borcu kullanan kurum bu borç nedeniyle ödediği faizleri gider yazarken borç verenler de bunları faiz geliri olarak hesaplarına kaydetmektedirler. Ancak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12/7 maddesinde örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarların, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacağı belirtilmiştir.

Bu kapsamda faiz geliri elde eden ortaklar, statüsüne göre düzeltme işlemleri yapacaklardır. Borç veren tam mükellef kurum ise alınan faiz gelirleri Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-a maddesinde belirtilen şartların sağlanması kaydıyla iştirak kazançları istisnasından yararlanacak iken gerçek kişiler ise bu faiz gelirini elde edilen kar payı olarak beyan edecektir.

Öte yandan hesap dönemi kapandıktan sonra örtülü sermaye kapsamındaki finansmanı kullandıran kurum tarafından düzeltme yapılabilmesi için, örtülü sermaye kullanan kurum nezdinde yapılan düzeltme neticesinde bir tarhiyatın olması ve bu tarhiyata konu verginin de kesinleşmesi gerekmekte olup düzeltmede dikkate alınacak tutar ise kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır. Dolayısıyla, borcu kullanan kurum tarafından yapılan düzeltme neticesinde dönem zararının

bulunması ya da indirim ve istisnalar nedeniyle kurumlar vergisi matrahı oluşmaması nedeniyle yapılan bir tarhiyat ile kesinleşen ve ödenen bir vergiden söz edilemeyeceğinden, borcu veren kurum tarafından da düzeltme yapılarak iştirak kazançları istisnasından faydalanılması söz konusu olmayacaktır.^{1,2}

Örtülü sermaye, ilişkili kişiler arasında gerçekleştirilen bir finansman hizmeti olmasına karşın kurumlar vergisi uygulamasında ortaklarca şirkete tahsis edilen sermaye olarak kabul edilmektedir. Ancak katma değer vergisi açısından kurumlar vergisi uygulamasında olduğu gibi ayrıca bir belirleme yapılmadığından yapılan bu işlem finansman hizmeti olarak değerlendirilmekte ve işlemler katma değer vergisine tabi tutulmaktadır.³

Borcu kullanan kurumun ise örtülü sermayeye denk gelen tutar nedeniyle hesaplanan KDV'yi 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 30/1-d maddesi gereğince indirim konusu yapacağı hususu da açıktır.

Transfer Fiyatlandırması: Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11/1-c maddesi gereğince Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamamaktadır.

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin düzenlemeye Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinde yer verilmiştir. Söz konusu düzenlemeye göre kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılmaktadır.

Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından ilişkili kişilerle yapılan işlemlerin emsallere uygun olması gerekmekte olup ilişkili kişilerle yapılacak işlemlerde uygulanacak fiyat veya bedellerin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13/4 maddesinde belirtilen yöntemlerle tespit edilmesi gerekmektedir.

Transfer fiyatlandırması uygulamasına ilişkin Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ'de yapılan açıklamalara dikkat edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinin beşinci fıkrasında, mükelleflere ilişkili kişiler ile gerçekleştirdikleri mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde uygulayacakları fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemleri Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirleme imkânı getirilmiş ve bu şekilde belirlenen yöntemin, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşıyacağı hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla, uygulayacağı yöntem konusunda tereddüdü bulunan mükelleflerin gerekli bilgi ve belgelerle birlikte Gelir İdaresi Başkanlığına (İdare) başvurarak belli bir dönem için yöntem tespiti talebinde bulunabilmeleri mümkündür.

Transfer fiyatlandırması belgelendirme yükümlülükleri; genel rapor, yıllık transfer fiyatlandırması raporu, ülke bazlı raporlamaya ilişkin bildirim formu ve ülke bazlı rapor ile transfer fiyatlandırması, kontrol edilen yabancı kurum ve örtülü sermayeye ilişkin formdan oluşur. Söz konusu raporların ve formların 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 148'inci, 149'uncu ve mükerrer 257'nci maddeleri hükümleri uyarınca, bu Tebliğin ilgili bölümlerinde yer alan süre ve formatta

¹ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 10.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.0.03.49-010.01-21 sayılı özelgesi

² Vergi idaresinin bu görüşünü destekleyen yargı kararları bulunmakla birlikte aksi yönde yargı kararları da bulunmaktadır.

³ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 15.02.2023 tarihli kararında örtülü sermaye üzerinden elde edilen ve kâr payı olarak kabul edilen faiz gelirlerinin katma değer vergisinin konusuna girmediği belirtilmiştir.

hazırlanarak İdareye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmesi gerekmektedir.

İdare, gerekli gördüğü takdirde mükelleften düzenli olarak veya münferiden, ilave bilgi ve belge talebinde bulunabilir. İlgili bilgi ve belgelerin yabancı dilde yazılmış olmaları halinde, bunların Türkçe çevirilerinin de ibraz edilmesi zorunludur.

Binek Otomobillerde Gider Kısıtlaması: 7194 sayılı Kanun ile vergi mevzuatımıza giren binek otomobillerde gider kısıtlaması uygulaması gereğince faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere;

- Kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerinin her birine ilişkin aylık kira bedelinin 26.000 TL'lik (2025 takvim yılı için 37.000 TL) kısmı ile binek otomobillerinin iktisabına ilişkin özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının en fazla 690.000 TL'lik (2025 takvim yılı için 990.000 TL) kısmı gider olarak dikkate alınabilir.

- Özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 790.000 TL'yi (2025 takvim yılı için 1.100.000 TL), söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde, amortisman tabi tutarı 1.500.000 TL'yi (2025 takvim yılı için 2.100.000 TL) aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gider yazılabilir. Bu hükmün uygulanmasında binek otomobilin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutar dikkate alınır.

- Binek otomobillere ilişkin giderlerin en fazla %70'i indirilebilir.

Uygulama kapsamında yer alan binek otomobil ifadesinden Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 87.03 pozisyonunda yer alan motorlu taşıtların anlaşılması gerekmektedir. Ambulanslar, mahkûm taşımaya mahsus arabalar, para arabaları, cenaze arabaları, itfaiye öncü arabala-

rı gibi özel amaçla yapılmış motorlu taşıtlar, 13/10/1983 tarihli ve 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanununa göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilme zorunluluğu bulunmayan ve sadece havalimanı apron bölgesi gibi belli alanlarda kullanılan taşıtlar 87.03 pozisyonunda yer almakla birlikte binek otomobil kapsamında değerlendirilmeyecektir. 1+1, 1+3, 1+4 veya 1+7 koltuklu, şoför ve öndeki yolcunun arkasındaki kısımda emniyet kemerleri veya emniyet kemeri montajı için tertibat, koltuk ve emniyet ekipmanı montajı için sabit tertibat, aracın iç kısmının her tarafında, araçların yolcu bölümlerinde yer alan konfor özellikleri ve iç döşemeleri (örneğin: yer kaplamaları, havalandırma, iç aydınlatma, kullükler), iki yan panel boyunca arka camları bulunan (en arkada yük bölümünün sağ ve sol taraflarında cam bulunsun bulunmasın); şoför ve öndeki yolcuların bölümü ile insan veya eşya taşınması için kullanılan arka bölüm arasında sabit bir panel veya bariyer bulunmayan kapalı kasa motorlu taşıtlar 87.03 pozisyonunda yer almakta olup, binek otomobiller bu kapsamda değerlendirilmektedir. Bu bağlamda binek otomobiller, 87.03 pozisyonunda tanımlanan binek otomobiller ile esas itibarıyla insan taşımak üzere imal edilmiş (87.02 pozisyonuna girenler hariç) (steyşin vagonlar ve yarış arabaları dâhil) hem insan hem eşya taşıyabilen motorlu araçlar gibi çok amaçlı araçları kapsamaktadır.

Uygulamaya ilişkin özellik arz eden durumlar ise şöyledir;

--Esas faaliyet konusu kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olmayan mükelleflerin, projeler ile ilgili işlerinde kullanmak üzere kiralama yoluyla edindiği binek otomobillere ait yakıt, otopark vb. giderlerinin, müşterileri adına düzenlenen fatura ile yansıtılmak suretiyle tahsil edilmesi halinde ilgili olduğu dönemde gelir olarak kaydedilmesi gerekmektedir. Öte yandan, anılan giderlerin mükelleflerce karşılanmasından sonra, müşteriye fatura

düzenlemek suretiyle yansıtılması durumunda yansıtma faturasında yer alan tutarın tamamının gelir kaydedilmesi nedeniyle, gider olarak dikkate alınacak tutarın da gider kısıtlamasına tabi tutulmaksızın tamamının gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.⁴

-- Mükelleflerce kiralanan binek otomobillere ilişkin olarak ödenen kira bedellerinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde ilgili yıl için (2024 yılı için 26.000 TL) belirlenen tutarı aşması halinde, aşan kısma ait KDV'nin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmayacağı tabiidir. Öte yandan, aynı maddenin birinci fıkrasının (5) numaralı alt bendi gereğince kiralama yoluyla edinilen ve işletmede kullanılan binek otomobillere ait yakıt, bakım ve onarım gibi giderlerinin ise en fazla %70'i ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabileceğinden, gider olarak indirimi kabul edilmeyen tutarlara ait KDV'nin de kurum kazancının tespitine ilişkin defter kayıtlarında kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.⁵

-- Mükellefler tarafından seyahat acentesi ve araç kiralama faaliyeti ile iştigal edilse de bu faaliyetlerin icrasına tahsis edilmeyen ve şirketin günlük işlerinde kullanılan binek otomobillere ilişkin tamir, bakım, yakıt, sigorta ve benzeri cari giderlerin en fazla %70'inin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması gerekmektedir. Bu kapsamda yer alan otomobillerin zaman zaman kiralama hizmetine konu edilmesi de gider kısıtlaması uygulanmasını etkilemeyecektir.⁶

-- Mükellefler tarafından işlerinde kullanıl-

mak üzere dakika olarak kiralanan araca ilişkin kira ödemelerinde gider kısıtlaması, dakikalık kiralama bedelinin hesaplanması suretiyle uygulanacak olup, söz konusu uygulama kapsamında kiralamanın yapıldığı tarihte gider olarak dikkate alınabilecek azami kiralama gideri, kiralamanın yapıldığı ayın gün sayısına bölünmesiyle elde edilecek tutarın 1.440'a (bir günün dakika karşılığı) bölünmesi suretiyle elde edilecek dakika tutarı dikkate alınarak hesaplanacaktır.⁷

--Banka kredisi kullanılmak suretiyle iktisap edilen binek otomobillere ilişkin aracın iktisap edildiği yılda ödenen faizlerin maliyete eklenmesi zorunludur. Bu tarihten sonra tahakkuk eden kredi faizlerinin ise aylar itibarıyla ödendikçe maliyete intikal ettirilmesi suretiyle amortisman tabi tutulması veya doğrudan gider olarak muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır. Envantere kaydedilen aracın maliyet bedeli ile maliyete intikal ettirilen kredi faizleri, BSMV ve KKDF toplamının amortisman yoluyla gider yazılabilecek kısmının, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinde belirtilen tutarları, doğrudan gider olarak dikkate alınacak faiz, BSMV ve KKDF tutarının da bu ödemelerin %70'ini aşamayacağı tabiidir.⁸

-- Aktife kayıtlı binek otomobillerin hasara uğraması nedeniyle tamir ettirilmesi ve yapılan onarım bedeli ödemesinin sigorta şirketi adına fatura düzenlenmek suretiyle yansıtılması halinde gider olarak dikkate alınan tutarın gider kısıtlamasına tabi tutulmaksızın tamamının gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.⁹

⁴ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.12.2023 tarih ve 62030549-120[40-2020/397]-1469526 sayılı özelgesi

⁵ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.12.2023 tarih ve 39044742-130[Özelge]-1473219 sayılı özelgesi

⁶ Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.05.2023 tarih ve 50426076-125[6-2022/20-443]-48469 sayılı özelgesi

⁷ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.02.2023 tarih ve 62030549-125-166969 sayılı özelgesi

⁸ Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.10.2022 tarih ve 49327596-120[GVK.ÖZ.2020.69]-260995 sayılı özelgesi

⁹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.08.2022 tarih ve 39044742-130[Özelge]-940709 sayılı özelgesi

-- Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen özelgeye¹⁰ göre şirketin aktifine kayıtlı elektrikli aracın şarj istasyonunun şirket ortağının ikametgahına kurulması halinde bu araca ilişkin elektrik tüketim giderlerinin ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılması mümkün değildir. Özelgenin sonuç kısmında;

"...Şirketinize ait elektrikli aracın şarj istasyonunun şirket ortağının/müdürünün ikametgahına kurulu olması ve bahse konu aracın elektrik tüketimine ilişkin verileri gösterir Şirketiniz adına düzenlenmiş Vergi Usul Kanunu hükümleri gereğince tevsik edici herhangi bir belge temin edilememesi nedeniyle, şarj istasyonuna ilişkin elektrik tüketim giderlerinin ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır." açıklamalarına yer verilmiştir.

-Finansman Gider Kısıtlaması: Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11/1-i maddesi gereğince 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 kazancın tespitinde indirim konusu yapılamamaktadır.

Cumhurbaşkanı bu yetkisini 4/2/2021 tarihli ve 31385 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3/2/2021 tarihli ve 3490 sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla kullanmış olup bu Kararda 1/1/2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmak üzere söz konusu gider ve maliyet unsurlarının %10'unun kurum kazancının tespitinde indiriminin kabul edilmeyeceği düzenlenmiştir.

Dolayısıyla, yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşmış olan kurumlar vergisi mükelleflerinin, aşan kısım sınırlı olmak üzere, yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'luk kısmı, kurum kazancının tespitinde KKEG olarak dikkate alınacaktır.

Ayrıca, öz kaynak tutarını aşan yabancı kaynaklara ilişkin olarak faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurlarından, yatırımın maliyetine eklenmiş olan yabancı kaynaklardan doğan gider ve maliyet unsurları ise %10'luk bu kısıtlamaya tabi tutulmayacaktır.

Gider ve maliyet unsurlarından yatırımın maliyetine eklenenler gider kısıtlaması kapsamı dışındadırlar. Finansman gider kısıtlaması kapsamında yatırım olarak kabul edilen kıymetlerin maliyet bedelinin hangi unsurlardan oluştuğu Vergi Usul Kanunu'nun 262'nci maddesinde belirlenmiştir. Bu madde ve bu maddeye ilişkin Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde yapılan açıklamalar çerçevesinde, zorunlu olarak ya da mükellefin ihtiyarında maliyete eklenen yabancı kaynaklara ait gider ve maliyetler gider kısıtlamasına konu olmayacaktır.

Bir gider veya maliyet unsurunun gider kısıtlamasına konu edilmesi için bunların yabancı kaynak kullanımına ve bu kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğmuş olması gerekmektedir. Teminat mektubu komisyonları, tahvil ihracı ile ilgili olarak yapılan baskı ve benzeri giderler ile ipotek masrafları gibi herhangi bir yabancı kaynak kullanımına bağlı olmaksızın yapılan giderlerin gider kısıtlamasına konu edilmesi söz konusu değildir. Aynı şekilde bir finansman gideri olmayıp finansman geliri azalması niteliğinde olan erken ödeme iskontoları veya peşin ödeme

¹⁰ Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.05.2024 tarih ve 76464994-130[KDV.2023.114]-119717 özelgesi

iskontoları da finansman gider kısıtlaması kapsamı dışındadır.

Satış bedelinin belirli bir vade sonunda ödenmesine ilişkin olarak, mükelleflerin Vergi Usul Kanununa göre düzenlenen bilançolarında izlenen "satıcılar" vb. hesaplar için finansman gideri hesaplanmaması halinde bu işlemler için ayrıca ayırtırma yapılarak satış bedelinin belirli bir kısmı gider kısıtlamasına tabi tutulmayacaktır. Diğer yandan söz konusu hesaplarda yer alan tutarların Vergi Usul Kanunu'nun 280'inci maddesi kapsamında değerlemesinden kaynaklanabilecek kur farkı giderleri ise gider kısıtlaması kapsamında değerlendirilecektir.

Kredi sözleşmelerine ilişkin olarak ödenen damga vergisi veya banka havale ücretlerine ilişkin ödenen banka ve sigorta muameleleri vergisi gibi bir yabancı kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğmayan gider ve maliyet unsurları finansman gider kısıtlaması uygulamasına tabi olmayacaktır. Bu giderlerden kredi faizleri üzerinden hesaplanan banka ve sigorta muameleleri vergisi gibi bir yabancı kaynağın işletmede kullanım süresine bağlı olarak doğanların ise finansman gider kısıtlaması uygulamasına konu edileceği açıktır.

Ayrıca, işletmelerce banka vb. kurumlardan temin edilen kredilerin, bu işletmelerin üzerinde herhangi bir finansman yükü kalmaksızın grup şirketlerine aktarılması halinde, bu kredilere ilişkin finansman giderinin, krediyi devralan ve fiilen kullanan şirket bünyesinde gider kısıtlamasına tabi tutulması gerekmektedir.

Öte yandan, imalatçı veya tedarikçi şirketlerle imzalanan aracılı ihracat sözleşmesine dayanarak dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketleri üzerinden aynı değerle alınıp aynı değerle ihracatı gerçekleştirilen, malın üretimi

veya tedarikine ilişkin tüm yükümlülüklerden doğrudan ve münhasıran imalatçı veya tedarikçi şirketlerin sorumlu olması ve ihracattan doğan finansman yükünün aracılı ihracat sözleşmesinin tarafı olan imalatçı veya tedarikçi şirketlere aktarılması kaydıyla, bu işlemler nedeniyle dış ticaret sermaye şirketleri veya sektörel dış ticaret şirketleri nezdinde finansman gider kısıtlaması uygulanmayacaktır.

Ancak, dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketlerinin kendi nam ve hesabına yurt içinden satın aldıkları malların satışından doğan finansman giderleri finansman gider kısıtlamasına tabi tutulacaktır.

Uygulamaya ilişkin özellik arz eden durumlar ise şöyledir;

-- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298'inci maddesi kapsamında yapılan enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan enflasyon düzeltmesi zararları, 18 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Tebliği'nde açıklanan "finansman giderleri" arasında yer almadığından, enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan zararların finansman gider kısıtlaması hesabında dikkate alınması söz konusu değildir.¹¹

--Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin hakediş bedellerinin izlenmesi için kullanılan "35 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri" hesabının "3. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar" grubunda yer alması nedeniyle, bu hesaba kaydedilen tutarların da yabancı kaynakların öz kaynakları aşp aşmadığının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.¹²

--Bir gider veya maliyet unsurunun finansman gider kısıtlaması uygulamasına konu olabilmesi için bu unsurların yabancı kaynak kullanımına ve bu kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğmuş olması gerekir. Alınan sipariş avansları, gelecekte yapılacak bazı mal ve hizmet teslim-

¹¹ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 11.11.2022 tarih ve 62030549-125[11-2021/]-1317755 sayılı özelgesi

¹² Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 22.02.2023 tarih ve 38418978-120[42-2021/]-92810 sayılı özelgesi

leri karşılığında peşin alınan değerleri ifade etmektedir. Avanslar, sipariş yöntemi ile mal alan işletmenin, sipariş ettikleri iktisadi değerlerin üretiminde üretici işletmeye finansman imkanı sağlamak amacıyla verilebileceği gibi, satış fiyatını düşük tutmak veya satış garantisi sağlamak amacıyla da verilebilmektedir. Avanslar hangi amaçla verilirse verilsin işletmeye finansman imkanı sağladığı açıktır. Dolayısıyla alınan sipariş avanslarının işletme için bir borç niteliğinde kabul edilmesi gerekmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, bilançonun "Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar" bölümünde yer alan "Alınan Sipariş Avansları" hesabına ilişkin kambiyo zararının finansman gider kısıtlamasında dikkate alınacağı tabiidir.¹³

--Kredi kartı ile satışlara ilişkin tutarların vadesinden önce tahsil edilebilmesi için bankalara ödenen komisyon bedelleri, yabancı kaynakların kullanımına bağlı olarak ödenen bir finansman gideri mahiyetinde olmadığından, söz konusu komisyon ödemelerinin Kurumlar Vergisi Kanununun 11'inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendi kapsamında finansman gider kısıtlamasına tabi tutulması söz konusu değildir.¹⁴

--Bilançonun yabancı kaynaklar kısmında yer alan "Kıdem Tazminatı Karşılığı", "Maliyet Giderleri Karşılığı", "Gider Tahakkukları Karşılığı" ve "Diğer Borç ve Gider Karşılıkları" hesaplarının, finansman gider kısıtlaması uygulamasında yabancı kaynaklar toplamının hesabında dikkate alınması gerekmektedir.¹⁵

--Taraflardan birinin sözleşmeye konu olan finansal varlığı sözleşmede belirlenen fiyat üzerinden gelecekteki belirli bir tarihte satın almasını, karşı tarafın da sözleşmeye konu finansal varlığı

satmasını şart koşan bir sözleşme türü olan ve esas itibarıyla bir taahhüt niteliği taşıyan forward işlemleri Kurumlar Vergisi Kanununun "Kabul Edilmeyen İndirimler" başlıklı 11'inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendi kapsamında yabancı kaynak kullanımı olarak değerlendirilemeyeceğinden, söz konusu işlemler nedeniyle ortaya çıkan kur farkı giderleri finansman gider kısıtlaması uygulamasına tabi bulunmamaktadır.¹⁶

Kanunların Suç Saydığı Fiiller: Kanunların suç saydığı fiiller nedeniyle katlanılan giderler indirim konusu yapılamayacaktır. Bu durum her ne kadar indirimi kabul edilmeyen giderlere ilişkin açıklamaların yer aldığı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinde belirtilmemiş olsa da 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 11.12. numaralı bölümünde "*Kanunen yasaklanmış fiiller nedeniyle katlanılan giderler ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili giderler niteliğinde olmadığından, bu giderlerin gelir ve kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, rüşvet verme fiili Türk Ceza Kanunu'nun 252'nci maddesinde suç olarak tanımlandığından, rüşvet ve rüşvet ile ilgili her türlü gider, vergiye tabi ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmayacaktır.*" açıklamalarına yer vererek kanunların suç saydığı fiiller nedeniyle katlanılan giderlerin indirim konusu yapılamayacağı belirtilmektedir.

Tazminatlar: Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinin birinci fıkrasının g bendinde sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminat giderlerinin (h) bendinde ise basın yoluyla işlenen

¹³ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 08.12.2022 tarih ve 38418978-125[6-2021/21-İ]-573035 sayılı özelgesi

¹⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 18.10.2022 tarih ve 38418978-125[6-2021/30]-476079 sayılı özelgesi

¹⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 27.03.2023 tarih ve 38418978-125[6-21/28-İ]-99912 sayılı özelgesi

¹⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 05.07.2024 tarih ve 84098128-125-390012 sayılı özelgesi

fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderlerinin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

1.2- Beyanname Üzerinden İndirim Konusu Yapılabilecek Unsurlar

Vergi mevzuatımız gereğince mükellefler tarafından yapılan bir giderin hasılatından indirim konusu yapılabilmesi için bu giderin kazancın elde edilmesine ve faaliyetinin idame ettirilebilmesine ilişkin olması gerekmektedir. Ancak vergi kanunlarının uygun gördüğü bazı harcamalar kazancın elde edilmesine ilişkin olmasa da vergi matrahının tespiti aşamasında beyanname üzerinden indirim konusu yapılabilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinde kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla indirim konusu yapılabilecek unsurlar tek tek sayılmıştır.

Bu kapsamda vergi mükellefleri ödemesi gereken kurumlar vergisinin hesaplanması aşamasında aşağıda belirtilen unsurları Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinde belirtilen şartları sağlamaları halinde indirim konusu yapabilecektir.

- Risturn indirimi
- Ar-Ge ve tasarım indirimi,
- Sponsorluk harcamaları indirimi,
- Belirli kişi, kurum ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımlar,
- Kültür ve turizm amaçlı 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,

- İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde faaliyette bulunan kurumların elde ettikleri kazançlarda indirimi,
- Teknogirişim ve teknokent sermaye desteği indirimi,
- Kapadokya Alanı Başkanlığına yapılan bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamaları,
- Aile ve Gençlik Fonuna yapılan bağış ve yardımlar,
- Afet Yeniden İmar Fonuna yapılan bağış ve yardımlar,
- Uludağ Alan Başkanlığına yapılan bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamaları,
- Yatırım indirimi istisnası,
- Diğer indirimler.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesi gereğince yapılacak indirimler de özellik arz eden bazı durumlar aşağıda açıklanmıştır.

Bağış ve Yardımlar: Kurumlar vergisi mükelleflerinin, vergiye tabi matrahın tespitinde kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden indirim konusu yapılabilecekleri bağış ve yardımlar KVK'nın 10'uncu maddesinde sayılanlar ile sınırlı değildir. Mükellefler özel kanunlarda yer alan düzenlemelere istinaden yapmış oldukları bazı bağış ve yardımları da ilgili özel kanunlarında belirtilen şartlar dahilinde, kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapabilmektedir.

Bu kapsamda özel kanunlarda yer alan ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecek bazı bağış ve yardımlar aşağıda sıralanmış olup bu bağış ve yardımlarda genellikle kurum kazancının yeterli olması halinde tamamı indirilir.

- 222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu
- 278 sayılı Türk Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu Kurulması Hakkında Kanun
- 2574 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu
- 2828 sayılı Sosyal Hizmetler Kanunu
- 2876 sayılı Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yük-

sek Kurumu Kanunu

- 3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu
- 3388 sayılı Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı Kanunu
- 3713 sayılı Terörle Mücadele Kanunu
- 4122 sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu
- 6487 sayılı Kanun ile 375 sayılı KHK'da Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun Kapsamında Türkiye Yeşilay Vakfı'na Yapılacak Nakdi Bağış
- 6546 sayılı Çanakkale Savaşları Gelibolu Tarihi Alan Başkanlığı Kurulması Hakkında Kanun
- 6569 sayılı Türkiye Sağlık Enstitüleri Başkanlığı Kurulması İle Bazı Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun
- 7269 sayılı Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanun

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde kapsamında indirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespitinde esas alınan kurum kazancı, zarar mahsubu dahil giderler ile iştirak kazançları istisnası düğüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşölmeden önceki [Ticari bilanço kârı – (iştirak kazançları istisnası + geçmiş yıl zararları)] tutardır.

Hesaplamada iştirak kazançları istisnası Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde düzenlenen kurumların tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar olarak dikkate alınacaktır.

Geçmiş yıl zararları ise Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesinde düzenlenen beyannamelerde gösterilen şartları sağlayan geçmiş

yıl zararları olarak dikkate alınacaktır.

Öte yandan indirilecek bağış ve yardımların tespitinde ticari bilanço karı olarak mükellefler tarafından beyannamede gösterilen kar dikkate alınacaktır. İndirilecek bağış ve yardımların hesaplanmasında kurum kazancının tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderlerin dikkate alınıp alınmayacağı hususunda da gerek kanunda gerekse de tebliğde herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak Vergi İdaresi tarafından verilen 03.05.2010 tarihli özelgede beyanname üzerinden indirim konusu yapılacak bağış ve yardımların tespitinde kanunen kabul edilmeyen giderlerin dikkate alınmayacağı belirtilmiştir.¹⁷

- Türkiye'den yurtdışı mukimi kişi ve kurumlara verilen hizmetlerden elde edilen kazançlara ilişkin indirim: Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/1-ğ maddesi gereğince; Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan

- mimarlık,
- mühendislik,
- tasarım,
- yazılım,
- tıbbi raporlama,
- muhasebe kaydı tutma,
- çağrı merkezi,
- ürün testi,
- sertifikasyon,
- veri saklama, veri işleme, veri analizi,
- ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri,
- ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin,

¹⁷ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.05.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 10-66 sayılı özelgesi

münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar tamamının Türkiye'ye transfer edilmesi şartıyla, %80'i beyanname üzerinden indirim konusu yapılabilecektir.

27.12.2023 tarihli ve 7491 sayılı Kanunun 59'uncu maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/1-ğ maddesinde yapılan değişiklikle birlikte indirim oranı %50'den %80'e çıkartılmıştır. Ayrıca anılan indirimden yararlanılabilmesi için elde edilen kazancın tamamının kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi şartı getirilmiştir.

-Nakdi Sermaye Artışından Kaynaklanan Faiz İndirimi: Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/1-ı maddesi gereğince; finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere sermaye şirketlerinin ilgili hesap dönemi içinde, ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından indirimden yararlanılan yıl için en son açıklanan "Bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı" dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50'si beyanname üzerinden indirim konusu yapılabilecektir.

--14.10.2021 tarih ve 7338 sayılı Kanunun 59'uncu maddesi ile anılan bentte yapılan değişiklikle birlikte nakdi sermaye artışlarının, yurt dışından getirilen nakitle karşılanan kısmı için bu oran %75 olarak uygulanacaktır.

-- Nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi uygulaması belli bir süre ile sınırlı olmadan yürürlüğe girmesine karşın 01.07.2022 tarih ve 7417 sayılı Kanunun 19'uncu maddesi ile uygulamada yapılan değişiklikle birlikte bu indirimden, sermaye artırımına ilişkin kararın veya ilk kuruluş aşamasında ana sözleşmenin tescil edildiği hesap dönemi ile bu dönemi izleyen dört hesap dönemi için ayrı ayrı yararlanılacaktır.

--Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19 ve 20'nci maddeleri kapsamında devralınan şirketin kazanç yetersizliği nedeniyle yararlanılamayarak sonraki dönemlere devreden nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi tutarlarının, anılan Kanunun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (i) bendi hükümlerine uygun olarak hesaplanmış olması kaydıyla, devralınan şirketin kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.¹⁸ Bu durum nevi değişikliğinde bulunan şirketler için de geçerlidir.

--Bilanço içi kalemlerin birbiri içinde mahsubu şeklinde gerçekleşen sermaye artışları dolayısıyla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde düzenlenen indirim uygulamasından faydalanılması mümkün bulunmamakta olup ortaklar cari hesabında izlenen tutarlar kullanılmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artırım işlemi nedeniyle anılan indirim uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.¹⁹

--Artırılan sermaye tutarının başka şirkete sermaye olarak konulması halinde indirim oranının %0 olarak uygulanması gerekmektedir. Ancak sermaye tahsis edilen şirketin sermaye azaltımına gitmesi ve bu tutarları ortağına geri ödemesi halinde geri ödeme tarihi itibarıyla diğer şartların da sağlanması kaydıyla, nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi uygulama-

¹⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 01.10.2019 tarih ve 62030549-125[19-2018/324]-809602sayılı özelgesi

¹⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 12.01.2018 tarih ve B.07.1.GİB.4.38.15.01-125[10-2017/20-318]-2836sayılı özelgesi

sından yararlanılması mümkün bulunmaktadır.²⁰

--Nakdi olarak artırılan sermayenin, yatırım teşvik belgeli üretim ve sanayi tesisleri ile bu tesislere ait makine ve teçhizat yatırımlarında ve/veya bu tesislerin inşasına tahsis edilen arsa ve arazi yatırımlarında kullanılması durumunda, yatırım teşvik belgesinde yer alan sabit yatırım tutarı ile sınırlı olmak üzere 25 puan ilave edilmek suretiyle söz konusu indirim uygulanacaktır. Ancak nakdi sermaye artışından sağlanan kaynağın, üretim ve sanayi tesisine yönelik yatırım teşvik belgeli yatırımınızın finansmanında doğrudan kullanılmaksızın, daha önce gerçekleştirilen yatırımın finansmanı için kullanılan kredinin erken ödenmesinde kaynak olarak kullanılması nedeniyle, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde yer alan sermaye artırımını indirim kapsamında ilave 25 puan indirim hakkından yararlanmanız mümkün bulunmamaktadır.²¹

--Bilanço içi kalemlerin sermayeye eklenmesi suretiyle gerçekleştirilen nakdi sermaye artırımları dolayısıyla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde düzenlenen indirim uygulamasından faydalanılamayacağından, "331-Ortaklara Borçlar" hesabında takip edilen şirket borcunun ortaklara geri ödenmesi ve ödenen bu tutarın ortaklar tarafından sermaye artırımını dolayısıyla kendisine isabet eden tahahhüdün yerine getirilmesinde kullanılması halinde, bu tutarla sınırlı olmak üzere Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde düzenlenen indirim uygulamasından faydalanılması mümkün bulunmamaktadır.²²

--Geçmiş yıl karlarının önce ortaklara fiilen dağıtılıp daha sonra nakdi sermaye artışına gidil-

mesi halinde ortaklarca tahsil edilen bu karların tekrar şirkete sermaye artışı olarak aktarmaları durumuna ilişkin olarak;

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen özelgede; *"Bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesi suretiyle gerçekleştirilen nakdi sermaye artırımları dolayısıyla Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde düzenlenen indirim uygulamasından faydalanılması mümkün olmadığından, şirket karının önce ortaklara dağıtılıp daha sonra da tekrar şirkete sermaye olarak konulması işlemi dolayısıyla ve dağıtılan bu kar payı tutarıyla sınırlı olmak üzere bu indirim uygulamasından yararlanmanız mümkün değildir."*²³ açıklamalarına yer verilmiş olup mükelleflerin bu şekilde gerçekleştirecekleri sermaye artırımını dolayısıyla nakdi sermaye artırımını indiriminden faydalanılamayacağı belirtilmiştir.

Ancak konuya ilişkin olarak Danıştay 3. Dairesi'nin Kararı ise bu şekilde gerçekleştirilecek sermaye artırımında Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11/1-ı maddesinden yararlanabileceği yönündedir. Söz konusu karara aşağıda yer verilmiştir.

"...şirketin tek iştiraki olan ... Holding Anonim Şirketi tarafından taahhüt edilen sermaye artırım tutarının, davacı şirketçe daha önce kendisine ödenen temettülerden (kâr payı) karşılanarak yapılan kısmı 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin (i) bendinde yer alan indirim şartlarını taşıdığından kurumlar vergisi tahakkukunun ihtirazi kayda konu kısmında hukuka uyarlık bulunmadığı 6.899.817,18-TL'nin davacıya yasal faiziyle birlikte iadesinin hukuka uygun düşeceği..."

²⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 05.08.2022 tarih ve 62030549125[10-2021/]-872665 sayılı özelgesi

²¹ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 20.10.2022 tarih ve 38418978-125[102022/3]-482081 sayılı özelgesi

²² Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 27.01.2020 tarih ve B.07.1.GİB.4.46.15.01-125[10-2017/12]-4307 sayılı özelgesi

²³ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 09.05.2017 tarih ve 93767041-125[10-2016/1]-15256 sayılı özelgesi

-Teknogirişim ve Teknokent Sermaye Desteği İndirimi: 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun geçici 2'nci maddesi gereğince yönetici şirketlerin bu Kanun uygulanması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu Bölgedeki yazılım, tasarım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31/12/2028 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

4691 sayılı Kanun'un Ek 3'üncü maddesi gereğince 01.01.2022 tarihinden itibaren geçici 2'nci madde kapsamında yıllık beyanname üzerinden istisna edilen kazançları tutarı 1.000.000 Türk lirası ve üzerinde olan kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, bu tutarın yüzde ikisi pasifte geçici bir hesaba aktarılır. Bu fıkra kapsamında aktarılması gereken tutar yükümlülüğü, yıllık bazda 20.000.000 Türk lirası ile sınırlıdır. Bu tutarın, geçici hesabın olduğu yılın sonuna kadar Türkiye'de yerleşik girişimcilere yatırım yapmak üzere kurulmuş girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması veya girişim sermayesi yatırım ortaklıkları ya da bu Kanun kapsamındaki kuluçka merkezlerinde faaliyette bulunan diğer girişimcilere sermaye olarak konulması şarttır. Söz konusu tutarın ilgili yılın sonuna kadar aktarılmaması durumunda, bu Kanun kapsamında yıllık beyanname üzerinden istisna edilen kazançlar tutarının yüzde yirmisi, ilgili yılda yararlanılan kurumlar vergisi istisnasına konu edilemez. Bu tutar nedeniyle zamanında alınmayan vergiler vergi ziyai cezası uygulanmaksızın tarh edilir.

Mezkur Kanun'un geçici 4'üncü maddesi gereğince 31/12/2028 tarihine kadar uygulanmak üzere, Bölgede faaliyette bulunanlara bu Kanun kapsamındaki projelerin finansmanında kullanılmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sağlanan sermaye destekleri, beyan edilen gelirin veya kurum kazancının yüzde onunu ve öz sermayenin yüzde yirmisini aşmamak üzere, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu

maddesine göre kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılır. İndirim konusu yapılacak tutar yıllık olarak 1.000.000 Türk lirasını aşmaz. Bu kapsamdaki projelerin finansmanında kullanılmak üzere kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sağlanan sermaye desteklerinin aktarımından itibaren en az dört yıl boyunca ilgili şirketlerde kalmaması, payların satılması ya da yatırılan sermayenin kısmen ya da tamamen geri alınması halinde indirim dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir.

Benzer düzenlemeye 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'da da yer verilmiştir.

1.3- Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesi gereğince kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek şartıyla aşağıda belirtilen zararlar indirim konusu yapılır:

a) Beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar.

Kanunun 20'nci maddesinin birinci fıkrası çerçevesinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile aynı maddenin ikinci fıkrası kapsamında gerçekleştirilen tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumdaki öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararların indirilmesinde aşağıdaki şartlar ayrıca aranır:

1) Son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanunî süresinde verilmiş olması.

2) Devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi.

Bu şartların ihlâli halinde, zarar mahsupları nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyai doğmuş sayılır.

b) Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar;

1) Faaliyette bulunan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının zarar dahil, her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması,

2) Bu raporun aslı ile tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye’deki ilgili vergi dairesine ibrazı, halinde indirim konusu yapılır.

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.

Mükelleflerce geçmiş dönem zarar mahsubunda özellik arz eden konulara ise aşağıda yer verilmiştir.

-Matrah Artırımı Bulunan Dönemlere İlişkin Geçmiş Yıl Zararları: Matrah artırımına ilişkin hükümlerin yer aldığı 6736, 7143, 7326 ve 7440 sayılı Kanun’un 5’inci maddesinde matrah artırımında bulunan dönemlere ait zararların yarısının (2022 yılı için tamamının) izleyen hesap dönemlerinde mahsup edilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

7440 sayılı Kanun’un 5’inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendinde, “*Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah artırımında bulundukları yıllara ait zararların %50’si, 2022 ve izleyen yıllar kârlarından mahsup edilmez.*” hükmüne, geçici 1’inci maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendinde ise “*Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah artırımında bulundukları 2022 yılına ait zararlarının tamamı 2023 yılından itibaren izleyen yıl kârlarından mahsup edilmez.*” hükmüne yer verilmiştir

Bu hükümlere göre mükellefler, matrah artırımında bulundukları yıllara (2019,2020,2021) ait olup indirim konusu yapılamamış geçmiş yıl zararlarının yarısını, 2022 yılına ilişkin geçmiş yıl zararının ise tamamını 2023 ve müteakip yıl karlarından mahsup edemeyeceklerdir.

Diğer taraftan devralan şirketin ilgili kanunlar kapsamında matrah artırımında bulunması, devralınan şirketin ise herhangi bir matrah artırımında bulunmaması halinde; devralınan şirketin geçmiş yıl zararının mahsubunda ilgili matrah artırım kanunlarında belirtilen %50’lik (2022 yılı için %100’lük) sınırlama olmayacaktır.²⁴

-Faaliyet Dönemi Zararla Sonuçlanmasına Rağmen Kar Bildirilmesi Halinde Geçmiş Yıl Zararları: Kurumlar vergisi beyan üzerine tarh edilen bir vergi olmakla birlikte bazı mükellefler kredi temininde zorluk yaşanmaması adına cari dönem zararlar sonuçlanmasına rağmen yıllık beyannameye kar beyan etmektedirler. Rızaen dahi olsa kâr beyan edilen dönemde mahsup edilmeyen geçmiş yıl zararlarının gelecek yıllarda mahsup edilmesi mümkün değildir. Vergi idaresi tarafından verilen özelgede “...Dolayısıyla, ilgili yıl faaliyetlerinden zarar ettikleri halde rızaen kar beyan eden mükelleflerin, geçmiş yıl zararını sonraki yıllarda beyan edecekleri gelirden mahsup etmeleri mümkün bulunmamaktadır.”²⁵ ifadelerine yer vermiştir. Buna göre rızaen kâr beyan edilen dönemde mahsup edilmeyen geçmiş yıl zararlarının gelecek yıllarda mahsup edilmesi mümkün değildir.

-İş Ortaklığından Doğan Zarar: Kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılan iş ortaklığı, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 2’nci maddesinde yazılı kurumların kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazan-

²⁴ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 12.08.2020 tarih ve 84098128-125[9-2019/4]-E.226246 sayılı özelgesi

²⁵ Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 11.03.2005 tarih ve B.07.0.GEL.0.40/4045-87 sayılı özelgesi

cını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler olarak tanımlanmıştır. Diğer bir ifade ile iş ortaklığı kurumlar vergisi uygulamasında ayrı bir kişilik olarak ele alınmış olup iş ortaklığın faaliyetinden doğan kazançların da ortaklık bünyesinde vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır. İş ortaklığı faaliyetinin zararlar kurumlar vergisi mükellefi olan ortaklarca mahsup edilemeyecektir. Nitekim bu duruma ilişkin olarak Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde "iş ortaklıkları ise Kurumlar Vergisi Kanunu'nda ayrı bir kurum olarak değerlendirilmekte ve kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmaktadırlar. İş ortaklıklarının faaliyetinden doğan kazanç, kurumlar vergisine tabi tutulmakta ve vergi sonrası kazanç ortakların hisselerine göre ortaklara dağıtılmaktadır. Kurumlar vergisi mükelleflerinin zararlarının, bu mükelleflerin ortaklarınca indirilmesi mümkün olmayıp aynı durum kurumlar vergisi mükellefi iş ortaklıklarının zararları için de geçerlidir." ifadelerine yer verilmiştir.

-Adi Ortaklıktan Doğan Zarar: Mükellefler iş ortaklığından farklı olarak Borçlar Kanunu'na göre belli bir işi birlikte yapmak amacıyla adi ortaklık şeklinde de faaliyet gösterebilirler. Adi ortaklıklar, kurumlar vergisi mükellefi olmamalarına rağmen katma değer vergisi mükellefi olmaları nedeniyle ayrı defter tutmaktadırlar. Ortaklar ise dönem sonlarında ortaya çıkan kâr veya zararı, ortaklıktaki hisseleri oranında paylaşarak kendi hesaplarına dâhil etmektedirler. Bu kapsamda adi ortaklığın faaliyetinin zararlar sonuçlanması halinde kurumlar vergisi mükellefleri paylarına düşen zararları mahsup edebilecektir.

- Tasfiye Döneminde Zarar Mahsubu: Kurumların tasfiyesine ilişkin hükümlere Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesinde yer verilmiştir. Söz konusu maddeye göre tasfiye, kurumun tasfiyeye girmesine ilişkin genel kurul kararının tescil edildiği tarihte başlar ve tasfiye

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

Mezkur Kanun'un 17/4-c maddesine göre tasfiye kârının hesaplanması sırasında, Kanunun 8, 9, 10 ve 11'inci madde hükümleri de ayrıca dikkate alınır. Buna göre tasfiye halinde bulunan kurumlar da diğer kurumlar vergisi mükellefleri gibi bir hesap döneminde veya tasfiye döneminde hâsıl olan zararı, her yıla ilişkin tutarlar, kurumlar vergisi beyannamesinde ayrı ayrı gösterilmek ve 5 yılı aşmamak şartıyla diğer dönemlerde ortaya çıkan kârdan mahsup edebileceklerdir. Ayrıca tasfiye halinde bulunan kurumlar, tasfiyeye girdikleri hesap dönemi başından tasfiye tarihine kadar olan hesap dönemine ait zararı tasfiye dönemlerinde ortaya çıkan kârdan mahsup edebileceklerdir.

- Yedek Akçelere veya Kurumca Ayrılmış Diğer Fonlara Mahsup Edilerek Kapatılan Geçmiş Yıl Zararlarının Durumu: Kurumlar vergisi mükellefleri hesaplarında görünen geçmiş yıl zararlarını, izleyen dönem kârlarına, kurum tarafından ayrılmış yedek akçelere mahsup ederek veya kurum ortaklarından zarar tutarı kadar para tahsil ederek kapatabilmektedir. Böylelikle geçmiş yıl zararları kapatılmış olmakta ve kurumun yasal defterlerinde görünmemektedir. Bu şekilde yedek akçelere veya kuruma ait fonlara mahsup edilerek kapatılan geçmiş yıl zararları her ne kadar kurumun yasal defterlerinde yer almasa dahi her yılın beyannamesinde ayrı ayrı gösterilmek ve beş hesap dönemini geçmemek kaydıyla mahsup edilebilecektir. Konu ile ilgili olarak Van Defterdarlığı tarafından verilen özeldede de "...Bu hüküm ve açıklamalara göre, şirketinizin geçmiş yıl zararlarının sermayeye eklenebilecek nitelikte fonlardan veya yedek akçelerden mahsup edilerek kapatılması, söz konusu

geçmiş yıl zararlarının, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9/1-a maddesinde yazılı şartlar dâhilinde ve beş yıllık mahsup süresi de dikkate alınarak kurum kazancından indirilmesine engel teşkil etmeyecektir.” şeklinde görüş bildirilmiştir.²⁶

-Resen Terk Eden Mükellefin Yeniden İşe Başlaması Halinde Geçmiş Yıllara Ait Zararların Mahsubu: Vergi mükellefleri faaliyetlerini kendi istekleri doğrultusunda durdurup mükellefiyetlerini terk edebilecekleri gibi vergi idaresi tarafından yapılan araştırmalar neticesinde gerçek bir faaliyeti olmayan mükelleflerin ve adresine ulaşamayan mükelleflerin de mükellefiyetini resen terk ettirebilirler.

Mükellefiyet kaydı re'sen terk ettirilen mükellefler vergisel ödevlerini terk tarihi itibarıyla yerine getiremeyeceğinden izleyen dönemlerde tekrar mükellefiyet tesisi halinde geçmiş dönem zararlarını mahsup edemeyeceklerdir. Ancak terk tarihi ile yeniden mükellefiyet tesisi tarihi aynı hesap dönemi içinde olması ve geçmiş yıl zararların ilgili beyannamelerde ayrı ayrı gösterilmesi halinde ise anılan geçmiş yıl zararlarının mahsup edileceği aşıkardır.²⁷

1.4- Kurumlar Vergisi İndirimi

08.04.2022 tarih ve 7394 sayılı Kanunun 25'inci maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun vergi oranını düzenleyen 32'nci maddesinde yapılan değişiklikle kurumlar vergisi oranı %25 olarak belirlenmiştir. Şu kadar ki bankalar, 6361 sayılı Kanun kapsamındaki şirketler, elektronik ödeme ve para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanuna göre yap-işlet-devret modeli çerçevesin-

de gerçekleştirilen projeler ile 21/2/2013 tarihli ve 6428 sayılı Sağlık Bakanlığınca Kamu Özel İş Birliği Modeli ile Tesis Yaptırılması, Yenilenmesi ve Hizmet Alınması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun hükümlerine göre kamu özel iş birliği modeli çerçevesinde yürütülen projelerde sözleşmenin tarafı olarak faaliyette bulunan şirketlerin kurum kazançları üzerinden kurumlar vergisi %30 oranında alınmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32'nci maddesinde bir kısım mükelleflerin ve işlemler sonucunda oluşanlar kazançların indirimli oranda kurumlar vergisine tabi tutulması amaçlanmıştır. Bu durumlar aşağıda kısaca açıklanmıştır.

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

Kurumlar Vergisi Kanununun 32'nci maddesine eklenen altıncı fıkrada yer alan düzenlemeyle payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurumların paylarının ilk defa halka arz edildiği hesap döneminden başlamak üzere beş hesap dönemine ait kurum kazançlarına kurumlar vergisi oranının 2 puan indirimli olarak uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

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

İndirimli oranlı kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılabilmesi için, payların Borsa İstanbul Pay Piyasasında maddenin yürürlük

²⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 25.12.2014 tarih ve 60757842-5520-26 sayılı özelgesi

²⁷ Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12.08.2020 tarih ve 49327596-125.02[KVK.2019.ÖZ.39]-E.124257 sayılı özelgesi

(17/11/2020) tarihinden sonra ilk defa halka arz ediliyor olması ve en az %20 oranında halka arzın gerçekleştirilmesi gerekmektedir. %20'lik oranın hesabında halka arz edilen tutarla birlikte ulaşılan toplam sermaye tutarı dikkate alınacaktır.

İndirimli oranlı kurumlar vergisi uygulaması süresiz olmayıp, ilk defa halka arzın gerçekleştiği hesap döneminden başlamak üzere beş hesap dönemi boyunca elde edilecek kurum kazançlarına uygulanacaktır. Halka arz şartının Kanunda öngörülen şekilde sağlandığı geçici vergilendirme döneminden itibaren kurumlar vergisi 2 puan indirimli olarak uygulanacak olup halka arzın gerçekleştiği tarihe göre önceki geçici vergilendirme dönemlerinde kanuni oran üzerinden hesaplanan geçici vergiler için düzeltme işlemi yapılmayacaktır.

-İhracat Yapan Kurumlar ile Üretim Faaliyetiyle İştigal Eden Kurumlarda Kurumlar Vergisi Oranının İndirimli Uygulaması: İhracat yapan kurumların münhasıran ihracat faaliyetinden elde ettikleri kazançlarına, sanayi sicil belgesini haiz kurumların ise münhasıran üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi indirimli şekilde uygulanabilecektir. Buna göre, kurumlar vergisi mükellefleri kurumlar vergisi oranını; ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına 5 puan, üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına ise 1 puan indirimli şekilde uygulayabileceklerdir.

Diğer taraftan, 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 de kurumlar vergisi oranı 5 puan indirimli şekilde uygulanacaktır.

İhracat yapan kurumlar açısından, ihracattan elde ettikleri kazançla sınırlı olmak üzere, kurumlar vergisi oranının 5 puan indirimli uygulanabilmesi için ihracat faaliyetiyle iştigal edilmesi yeterli olacaktır.

İmalatçı veya tedarikçi kurumlar tarafından dış ticaret sermaye şirketleri veya sektörel dış ticaret şirketleri üzerinden gerçekleştirilen ihracat faaliyetlerinde ise tanzim edilmiş bir aracılı ihracat sözleşmesinin varlığı şart olup, kazancın bu sözleşme kapsamındaki faaliyetlerden elde edilmiş olması gerekmektedir.

Üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların, üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarıyla sınırlı olmak üzere, kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli olarak uygulanabilmesi için ise bu kurumların;

- Sanayi sicil belgesine sahip olma ve
- Fiilen üretim faaliyetiyle iştigal etme şartlarını birlikte sağlamaları gerekmektedir.

Buna göre, sanayi sicil belgesini haiz olmakla birlikte fiilen üretim faaliyetiyle iştigal etmeyen veya fiilen üretim faaliyetiyle iştigal etmesine rağmen sanayi sicil belgesini haiz olmayan kurumlar Kanunun 32'nci maddesinin sekizinci fıkrası hükmünden yararlanamayacaklardır

-Yatırım Teşvik Belgesine Bağlı İndirimli Kurumlar Vergisi: Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlara, ilgili teşvik belgesinde yer alan yatırıma katkı ve vergi indirim oranları dikkate alınarak yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren, yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli kurumlar vergisi uygulanabilmektedir.

Yatırım teşvik belgesinde yer alan yatırıma katkı ve vergi indirim oranları dikkate alınarak ilgili teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması esastır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinin ikinci fıkrasına 6322 sayılı Kanunla eklenen (c) bendi hükmüyle, mükelleflerin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlarının yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden 1/1/2013 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançlarına, indirimli kurumlar vergisi uygulanması suretiyle yatırıma

katkı tutarının kısmen kullandırılması mümkün hale gelmiştir.

Mükelleflerin, 6322 sayılı Kanunla yapılan bu değişiklikten sonra yayımlanan 2012/3305 sayılı Karar kapsamında düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarına fiilen başladıkları tarihten itibaren, hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben;

a) Toplam yatırıma katkı tutarının Cumhurbaşkanınca ile belirlenen oranını geçmemek ve

b) Gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak

üzere, yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir

1.5- Vergiye Uyumlu Mükelleflere %5 Vergi İndirimi

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121'inci maddesine göre, belirlenen şartları taşıyan kurumlar vergisi mükellefleri tarafından verilecek yıllık kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'ini, ödenmesi gereken vergiden indirme imkânı bulunmaktadır.

%5 vergi indiriminden yararlanmak için mükelleflerin aşağıda belirtilen şartları sağlaması gerekmektedir.

- İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması gerekmektedir. Vergi beyannameleri; 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 ifade eder.

Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmayacaktır.

- Belirtilen süre içerisinde kesinleşmiş ol-

ması koşuluyla vergi beyannamelerindeki vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması gerekmektedir.

Kesinleşen tarhiyatların, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl için geçerli olan, yıllık indirim tutar sınırının %1'ini aşmaması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmayacaktır.

- İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla, kapsam dahilindeki vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması gerekmektedir.

Ödemenin, ilgili mevzuatı gereği istenilen bilgi ve belgelerin tam ve eksiksiz olarak ibraz edilmiş olması koşuluyla, vergi kanunları gereği doğan iade alacaklarından mahsuben yapılmış olması ve indirimden yararlanıldıktan sonra söz konusu iade alacağı tutarının mahsuben ödemesi talep edilen vergi borcu tutarının altına düşmesi hâlinde, eksik ödenmiş duruma gelen vergilerin mahsuben ödenmek istenilen tutarın %10'unu aşmaması kaydıyla, eksik ödenmiş vergiler dolayısıyla veya vergi kanunları gereğince, tecil edilerek belirlenen şartların gerçekleşmesine bağlı olarak terkin edilecek vergilerin, şartların sağlanamaması hâlinde kanunlarında belirlenen tecil süresinin sonunu takip eden on beşinci günün bitimine kadar ödenmesi şartıyla, bu şart ihlal edilmiş sayılmayacaktır.

Ayrıca, vergi aslı (vergi cezaları ile fer'i alacaklar dahil) 1.000 TL'nin üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması gerekmektedir.

Vergi indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde (Kaçakçılık suçları ve cezalar) sayılan fiilleri işlediği tespit edilenler, bu madde hükümlerinden yararlanamazlar.

Hesaplanan indirim tutarı, 1/1/2025 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere 9.900.000 Türk lirasından fazla olamayacaktır.

1.6- Vergilerin Mahsubu

1.6.1- Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu

Yurt dışında elde edilip de Türkiye’de vergilendirilecek kazançlar için daha önce mahallinde ödenen vergiler, Türkiye’de bu kazançlar nedeniyle hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilecektir. Yurt dışında yabancı para ile ödenen vergilere, bunların ilgili bulunduğu kazançların genel sonuç hesaplarına intikali esnasındaki kur uygulanacaktır.

Yurt dışı kazançlar üzerinden ödenip Türkiye’de tarh olunacak vergilerden mahsup edilebilecek yurt dışında ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, hiçbir surette yurt dışında elde edilen kazançlara %25 kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacaktır. Yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye’de hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilmesi istendiğinde, Türkiye’deki vergi matrahına dahil edilen yurt dışı kazanç tutarının bu vergileri de içerecek şekilde brütleştirilmiş olması gerekmektedir.

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

1.6.2- Yıl İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilerin Mahsubu

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 34’üncü maddesinin birinci fıkrası uyarınca, beyanname

gösterilen kazançlardan, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 15’inci maddesinin birinci fıkrasına ve 30’uncu maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına göre, kaynağında kesilmiş olan vergiler beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir. Kanunun 15’inci maddesinin birinci fıkrası ile 30’uncu maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına göre yapılan vergi kesintilerinin bir kısmı, Gelir Vergisi Kanunu’nun geçici 67’nci maddesi kapsamında vergi kesintisine tabi tutulduğundan, beyannameye dahil kazançlar üzerinden bu hüküm uyarınca kesilen vergilerin de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkündür.

1.6.3- Geçici Vergilerin Mahsubu

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 32’nci maddesi gereğince Kurumlar vergisi mükelleflerince, câri vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanunu’nda belirtilen esaslara göre ve câri dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödenmektedir.

Dönem içerisinde ödenen geçici vergiler yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

1.6.4- Vergilerin Mahsup Sırası

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

1.7- Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Verilmesi ve Verginin Ödenmesi

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, 2024 hesap dönemine ilişkin beyannamelerini 1 – 30 Nisan 2025 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.

Hesap dönemi takvim yılı olan kurumlar, 2024 hesap dönemine ilişkin hesaplanan kurumlar vergisini 1 – 30 Nisan 2025 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 Kanuna göre tahakkuk etmiş olup, henüz vadeleri gelmemiş bulunan vergileri de aynı süre içinde ödenir.

2- UYGULAMA ÖRNEĞİ

Kanuni ve iş merkezi İstanbul'da bulunan ve oda parfümleri ile deodorantların imalatı ile uğraşan DGR Parfümeri San. Tic. A. Ş.'nin (mükellef kurum) 2024 hesap dönemi işlemlerine ilişkin tespitler aşağıdaki gibidir.

1-Mükellef kurumun ticari bilanço karı 15.000.000 TL olarak tespit edilmiştir.

2- Mükellef kurum tarafından 2024 hesap döneminde ticari bilanço karının tespitinde gider yazılan ödeme ve unsurların bir kısmı aşağıdaki gibidir.

a. Mükellef kurum iş yerinde çalışan 3 işçi ile iş akdi sona ermeden ve işten çıkış bildirgesi düzenlenmeden, 6325 Sayılı Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu ve Yönetmeliği kapsamında kıdem tazminatı ödenmesi için sözleşme yapılmış olup ve anlaşılan tutarlar çalışanların banka hesabına toplamda 600.000 TL yatırılmıştır. İşçilere ödenen bu tutarlar gider hesaplarına kaydedilmiştir.

b. Mükellef kurum ortaklarından olan Bay (H)'nin eşi şirkette mali müdür olarak çalışmaktadır. Mükellef kurum, ortağın eşine 2024 yılında 540.000 TL ücret ödemesi yapmıştır. (ücret ödemesinin emsallere uygun olduğu kabul edilmiştir.)

c. Mükellef kurum, (VYZ) Ltd. Şti.den olan 50.000 TL'lik alacağını noter aracılığıyla birden fazla defada talep etmiş ancak bu tutarlar ödenmemiştir. Mükellef kurum söz konusu bu tutar için karşılık ayırmıştır.

d. Mükellef kurum tarafından 2024 hesap döneminde yaptığı borçlanmalara ve ödediği faizlere ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Borç Veren	Borç Tutarı	Geri Ödenen
Bay (H)	6.000.000	7.200.000
Bay (A)	9.000.000	12.500.000
(K) Mimarlık Ltd. Şti.	5.000.000	6.800.000
(A) Tic. San A.Ş.	7.500.000	9.000.000
(N) Bankası	4.000.000	5.000.000
(D) Danışmanlık Ltd. Şti.	5.000.000	7.000.000

Mükellef kurumun hisselerinin %25'i Bay (H)'ye, %25'i Bay (A)'ya ve %50'si (X) Tic. A.Ş. ye aittir. Yine (K) Mimarlık Ltd. Şti.nin %25 hissesi Bay (H)'ya aittir.

(A) Tic. San. A.Ş. ile mükellef kurum arasında ticari ilişki dışında sermaye ve yönetim bakımından herhangi bir bağıllık bulunmamaktadır.

(D) Danışmanlık Ltd. Şti.nin %30 hissesi mükellef kuruma aittir.

Bay (H)'den alınan borç: Bay (H)'nin 8.000.000 TL senetli **teminat karşılığında** (Z) Faktoring firmasından borçlandığı tutardır.

(D) Danışmanlık Ltd. Şti.den alınan borç: (D) Danışmanlık Ltd. Şti.nin ticari ilişki içerisinde olduğu ve mükellef kurumla doğrudan veya dolaylı olarak herhangi bir ortaklık ve yöneticilik ilişkisi olmayan taşınmaz alım satım faaliyetiyle iştigal eden (Z) Taşınmaz Tic. Ltd. Şti.den alınan ve **aynı şartlarla** mükellef kuruma aktarılan tutardır.

(N) Bankası 5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre faaliyette bulunan ve mükellef kurumlar **herhangi bir ilişkisi bulunmamaktadır**.

Mükellef kurumun 2024 dönem başı öz sermayesi 5.000.000 TL, dönem sonu öz sermayesi ise 8.000.000 TL'dir.

3- Mükellef kurumun Almanya'da bulunan şubesi, hesap dönemini 1.200.000 TL zarar ile kapatmıştır. İlgili ülke mevzuatı gereğince herhangi bir vergi ödenmemiş olup elde edilen bu zararlar mükellef kurum tarafından dönem içinde ilgili hesaplara kaydedilmiş ve genel sonuç hesapları ile ilişkilendirilmiştir.

4- Mükellef kurumun % 25 hissesine sahip

olduğu ve kanuni merkezi Türkiye'de bulunan (HD) Ltd. Şti., Bursa Serbest Bölge'de kozmetik ürünlerin imalatı faaliyetiyle iştigal etmekte olup faaliyeti sonucunda 10.000.000 TL vergilendirilmeyen istisna kazanç elde etmiştir. Mükellef kurum, payına düşen kazancı gelir hesaplarına yansıtmıştır.

5- Mükellef kurum 2017 yılından bu yana kanuni ve iş merkezi Fransa'da bulunun ve kozmetik sektöründe faaliyette bulunan Meunier Ltd. Şti.'nin %65 hissesine sahiptir.

Haziran 2023-Mayıs 2024 özel hesap dönemine tabi olan Meunier Ltd. Şti.'nin ilgili dönem ticari kazancı 500.000 Fransız Frangı olup kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderlerin toplamı ise 50.000, geçmiş yıl zararı da 100.000 Fransız Frangıdır. Anılan şirketin kazancının 300.000 Fransa Frangı istisna kapsamında olup bu kazanç da %5 vergiye tabi tutulmuştur. Fransa'da kurumlar vergisi oranı ise %25'tir.

Meunier Ltd. Şti. vergi sonrası kazancının tamamını 15.06.2024 tarihinde ortaklarına dağıtmış olup mükellef kurumun payına düşen kar payı aynı tarihte hesabına yatmıştır.

6- Mükellef kurumun sermayesinin nakdi olarak 10.000.000 TL artırılmasına ilişkin 13.03.2024 tarihinde karar alınmış olup taahhüt edilen tutarların %25'i olan 2.500.000 TL 14.04.2024 tarihinde ortaklar tarafından şirketin banka hesabına yatırılmış ve daha sonra sermaye artırım kararı 15.05.2024 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilmiştir. Şirket ortakları taahhüt ettiği sermayenin kalan kısmı olan 7.500.000 TL'yi,

sermaye artırımına ilişkin kararın tescil tarihinden sonra, 19.09.2024 tarihinde şirketin banka hesabına yatırmıştır. Mükellef kurumun yararlanabileceği indirim oranı %50 olup 2024 yılı sonu itibarıyla TCMB tarafından açıklanan ticari krediler faiz oranı %40'tır.

7- Mükellef kurum Türkiye Kızılay Derneği'ne 750.000 TL değerinde aynı bağış yapmıştır.

8- Mükellef kurum ortağı Bay (H) 2024 yılında belgelendirmiş 200.000 TL sağlık harcaması yapmıştır.

9- Mükellef kurum Süperlig'de mücadele eden Antalyaspor'un sponsorlarından olup, 2024 yılında gerçekleştirdiği sponsorluk kapsamındaki harcama tutarı 2.000.000 TL'dir. Bu tutar mükellef kurum tarafından gider hesaplarına intikal ettirilmiştir.

10- Mükellef kurum İspanya 4. Ligde mücadele eden amatör futbol kulübü ile sponsorluk anlaşması yapmış ve adı geçen kulübe 1.000.000 TL tutarında ödemede bulunmuştur. Bu tutar dönem içerisinde gider hesaplarına intikal ettirilmiştir.

11- Mükellef kurum, Almanya'da bulunan ve Müslümanlar Diyaneti Baş Müftülüğü tarafından yapılan cami inşaatı için 500.000 TL bağışta bulunmuş ve dönem içinde gider hesaplarına yansıtmıştır.

12- Mükellef kurumun geçmiş yıllar faaliyetlerinden doğan zararları aşağıdaki tabloda gösterildiği gibidir.

Dönemi	Tutarı
2021	500.000
2022	3.000.000
2023	1.000.000

13- Mükellef kurum yıl içerisinde 1.000.000 TL tutarında geçici vergi ödemiştir. Yıl içerisinde kesinti suretiyle ödenen vergiler toplamı 350.000 TL'dir.

-1 Fransa Frangı =40 TL olarak dikkate alı-

nacak ve kurda herhangi bir değişikliğin olmadığı varsayılacaktır.

-Mükellef kurum 7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun hükümlerine göre 2021 ve 2022 hesap dönemleri için matrah artırımında bulunmuştur.

- Dönem içerisinde gerçekleştirilen tüm işlemlerin aksi belirtilmediği sürece sonuç hesaplarına intikal ettirildiği kabul edilecektir.

-Aksi belirtilmediği sürece amortismanlar ve KDV ihmal edilecektir.

Mükellef kurumun 2024 hesap dönemine ilişkin olarak yukarıda verilen işlemlerini 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve ilgili mevzuat hükümleri açısından değerlendirerek, kurumlar vergisi beyannamesini düzenleyiniz.

Çözüm:

Mükellefiyetin Tespiti

Kurumlar vergisinin konusu, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde sayılan kurumlarca elde edilen kurum kazancıdır. Buna göre, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ile iş ortaklıklarının kazançları kurumlar vergisine tabidir ve kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşmaktadır.

Kanun'un 1'inci maddesinde sayılan kurumlar, kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunup bulunmadığına göre tam mükellefiyet veya dar mükellefiyet esasında vergilendirilmektedir.

Bu çerçevede kanuni ve iş merkezi İstanbul'da bulunan DGR Parfümeri San. Tic. A. Ş. tam mükellefiyet esasında vergilendirilecek ve gerek Türkiye içinde gerekse de Türkiye dışında elde ettiği kazançların tamamı kurumlar vergisine tabi olacaktır.

1- Ticari Bilanço Karı

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6'ncı maddesine göre kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safî kurum kazancı

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

Ticari kazancın tespitine ilişkin açıklamaların yer aldığı Gelir Vergisi Kanunu'nun 38'inci maddesi gereğince; bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce:

1. İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir;

2. İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.

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

Öte yandan kurumlar vergisi mükellefleri safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinde belirtilen giderlere ilave olarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinde belirtilen giderleri indirebilecektir. Ancak indirimi kabul edilmeyen ödemelere ilişkin olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 41'inci maddesinde belirtilen açıklamalar yerine Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinde belirtilen açıklamalar dikkate alınacaktır.

Ticari kar ile mali kar birbirinden farklı olup mükelleflerin ticari karı yerine mali karı vergiye tabi tutulmaktadır. Mali kar ise mükelleflerin ticari karlarının vergi kanunlarında belirtilen hükümler doğrultusunda ilave veya indirim yapılması suretiyle belirlenmektedir. Ticari kar işletmelerin elde ettiği hasılatın, bu hasılatın elde edilmesi sonucunda katlanılan maliyet ve giderlerin düşülmesiyle tespit edilir. Daha sade bir açıklama ile işletmelerin gelirlerinden giderlerinin düşülmesidir. Oysa mali karda hasılat ve giderler vergi kanunlarına göre belirlenir. Ticaret kanunu ve diğer ilgili mevzuat gereğince gelir hesaplarına intikal ettirilen bir işlem vergi kanunlarınınca vergiye tabi tutulmayabilir.

2- Mükellef Kurum Tarafından Yapılan Giderlerin Tespiti

2.a- Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu Kapsamında Yapılan Ödemeler

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddesinde, *"Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.*

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez." hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanunun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında tevkifat yapmakla yükümlü olanlar sayılmış olup, aynı fıkranın (1) numaralı bendinde, hizmet erbabına ödenen ücretlerin 103 ve 104 üncü maddelere göre gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacağı hükme bağlanmıştır.

Anılan Kanunun 25 inci maddesinin birinci fıkrasının (7.a) numaralı bendinde, 25/8/1971 tarihli ve 1475 sayılı İş Kanunu ve 20/4/1967 tarihli ve 854 sayılı Deniz İş Kanununa göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 13/6/1952 tarihli ve 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarlarının, gelir vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, 1475 sayılı İş Kanunu'nun 14'üncü maddesinde, *"Kıdem tazminatı: Bu Kanuna tabi işçilerin hizmet akitlerinin:*

1. İşveren tarafından bu Kanunun 17'nci maddesinin II numaralı bendinde gösterilen sebepler dışında,

2. İşçi tarafından bu Kanunun 16'ncı maddesi uyarınca,

3. Muvazzaf askerlik hizmeti dolayısıyla,

4. Bağılı bulundukları kanunla kurulu kurum veya sandıklardan yaşlılık, emeklilik veya malul-lük aylığı yahut toptan ödeme almak amacıyla;

5. 506 Sayılı Kanunun 60'ıncı maddesinin bi-rinci fıkrasının (A) bendinin (a) ve (b) alt bentlerinde öngörülen yaşlar dışında kalan diğer şartları veya aynı Kanunun Geçici 81'inci maddesine göre yaşlı-lık aylığı bağlanması için öngörülen sigortalılık sü-resini ve prim ödeme gün sayısını tamamlayarak kendi istekleri ile işten ayrılmalari nedeniyle,

6. Feshedilmesi veya kadının evlendiği ta-rihten itibaren bir yıl içerisinde kendi arzusu ile sona erdirmesi veya işçinin ölümü sebebiyle son bulması hallerinde işçinin işe başladığı tarihten itibaren hizmet aktinin devamı süresince her ge-çen tam yıl için işverence işçiye 30 günlük ücreti tutarında kıdem tazminatı ödenir. Bir yıldan artan süreler için de aynı oran üzerinden ödeme yapılır.

7. İşçilerin kıdemleri, hizmet akdinin devam etmiş veya fasilalarla yeniden akdedilmiş olma-sına bakılmaksızın aynı işverenin bir veya değişik işyerlerinde çalıştıkları süreler göz önüne alı-narak hesaplanır. İşyerlerinin devir veya intikali yahut herhangi bir suretle bir işverenden başka bir işverene geçmesi veya başka bir yere nakli halinde işçinin kıdemi, işyeri veya işyerlerinde-ki hizmet akitleri sürelerinin toplamı üzerinden hesaplanır. 12/07/1975 tarihinden, itibaren işye-rinin devri veya herhangi bir suretle el değiştir-mesi halinde işlemiş kıdem tazminatlarından her iki işveren sorumludur. Ancak, işyerini devreden işverenlerin bu sorumlulukları işçiyi çalıştırdıkları sürelerle ve devir esnasındaki işçinin aldığı ücret seviyesiyle sınırlıdır.

...

Ancak, toplu sözleşmelerle ve hizmet akitleri ile belirlenen kıdem tazminatlarının yıllık mikta-rı, Devlet Memurları Kanununa tabi en yüksek

Devlet memuruna 5434 sayılı T.C. Emekli Sandığı Kanunu hükümlerine göre bir hizmet yılı için öde-necek azami emeklilik ikramiyesini geçemez.” hükümlerine yer verilmiştir.

4857 sayılı İş Kanunu'nun 120'nci maddesi ile 1475 sayılı Kanun'un kıdem tazminatını dü-zenleyen 14'üncü maddesi hariç diğer maddeleri yürürlükten kaldırılmış, Kanunun Geçici 1'inci maddesinde, “Diğer mevzuatta 1475 sayılı İş Ka-nununa yapılan atıflar bu Kanuna yapılmış sayılır. Bu Kanunun 120'nci maddesi ile yürürlükte bira-kılan 1475 sayılı İş Kanunu'nun 14'üncü madde-sinin birinci fıkrasının 1'inci ve 2'nci bendi ile on-birinci fıkrasında, anılan Kanunun 16, 17 ve 26'ncı maddelerine yapılan atıflar, bu Kanunun 24, 25 ve 32'nci maddelerine yapılmış sayılır.” hükmüne yer verilmiştir.

Dolayısıyla, 1475 sayılı Kanun uyarınca kıdem tazminatı, Kanunun 14 üncü maddesinde sayılan nedenlerle iş akdinin feshi, iş yerlerinin devri veya intikali yahut herhangi bir suretle bir işverenden başka bir işverene geçmesi veya başka bir yere nakli hallerinde hak kazanılan bir tazminattır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, “Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Anlaşma Bel-gesi”ne istinaden mükellef kurum tarafından, iş akdi sona erdirilmeden ve işten çıkış belgesi düzenlenmeksizin ödenen tutarların, 1475 sayılı Kanun uyarınca kıdem tazminatı olarak değer-lendirilmesi mümkün olmayıp, söz konusu öde-melerin ücret olarak nitelendirilmesi ve yapılan ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapıl-ması gerekmektedir.

Öte yandan, mükellef kurum tarafından ça-lışanlara yapılan ve ücret olarak değerlendirilen söz konusu ödemelerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) num-a-ralı bendine göre gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.²⁸

²⁸ Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.04.2024 tarih ve 49327596-125[KVK.ÖZ.2022.36]-106166 sayılı özelgesi

Bu çerçevede mükellef kurum tarafından gider hesaplarına aktarılan bu tutarlar eleştiri konusu yapılmayacaktır.

b- Şirket Ortağının Eşine ödenen Ücretler

Ticari kazancın tespiti sırasında indirimi kabul edilen giderlere GVK'nın 40'ıncı maddesinde yer verilmesine karşın indirimi kabul edilmeyen giderlere aynı Kanun'un 41'inci maddesinde yer verilmiştir.

Anılan 41'inci maddenin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinde teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıkların, ücretlerin, ikramiyelerin, komisyonların ve tazminatların ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılamayacağı belirtilmiştir.

Öte yandan 23.10.2012 tarih ve GVK-85/2012-7 sayılı Gelir Vergisi Sirkülerinde; "küçük çocuk" tabiri, mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan (nafaka verilenler, evlat edinilenler ile ana veya babasını kaybetmiş torunlardan mükellefle birlikte oturanlar dâhil) 18 yaşını veya tahsilde olup 25 yaşını doldurmamış çocukları, "eş" tabiri ise, aralarında yasal evlilik bağı bulunan kişileri ifade edeceği belirtilmiştir.

Buna göre ticari kazancın tespitinde işletme sahibine veya eşine ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar indirim konusu yapılamayacaktır.

Ancak daha önce de belirtildiği üzere kurum kazancının tespitinde indirimi kabul edilmeyen ödemelere ilişkin olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 41'inci maddesinde belirtilen açıklamalar yerine Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinde belirtilen açıklamalar dikkate alınacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinde ise şirket ortaklarına veya bunların eşlerine ödenecek ücretlerin gider yazılamayacağına

ilişkin sınırlayıcı bir hüküm bulunmadığından mükellef kurum ortaklarından Bay (H)'nin eşine ödenen ücretler kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Ancak, mükellef kurum tarafından emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak ücret ödemesi yapılması halinde Kurumlar Vergisi Kanunu'nun transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılması hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı ve emsaline göre fazla ödenen tutarın kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılmayacağı tabiidir.²⁹

Örnek öncülünde ödenen ücretin emsallere uygun olduğu belirtildiğinden yapılan bu ödeme dolayısıyla herhangi bir eleştiri yapılmayacaktır.

c- Şüpheli Alacaklar Karşılığı

Vergi Usul Kanunu'nun 323'üncü maddesinde şüpheli alacakların kapsamı iki gruba ayrılmıştır. Bu gruptan ilki; dava veya icra safhasında bulunan alacaklar kanun uygulaması bakımından şüpheli alacak sayılmıştır. İkinci grupta ise yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar yer almaktadır.

İkinci grupta yer alan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklardan kastedilen tutarın ne olduğu uygulamada tartışma konusu olmuştur. Vergi idaresi tarafından verilen bir özeldede dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacakların tespiti açısından dava edilecek alacak için avukatlık ücreti, yargı harcı, notere yapılacak ödemeler ile posta giderleri toplamı dikkate alınarak tahmini bir dava maliyetinin bulunacağı ve bu tutarın alacakla kıyaslanacağı; tahmini dava maliyetinin alaktan daha büyük olması halinde, borçlunun noter vasıtasıyla protesto edilmesi veya borcun (3. kişilere ispat açısından kanaat verici belge olacak şekilde) bir

²⁹ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-242 sayılı özelgesi

yazı ile istenmesi ve protestonun ya da yazının muhatabına ulaşmış olmasının gerektiği belirtilmiştir.

Dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacakların yazı ile istenmesi durumunda,

- Yazının farklı günlerde muhatabına bir defadan fazla ulaşmış olması,
- Yazının borçlunun kendisine veya hukuken teslim alabilecek şahıslara tebliğ edilmiş olması,
- Yazının kime ve hangi tarihte tebliğ edildiğini tevsik eden evrakın zamanaşımı süresince muhafaza edilmesi,
- Vergi Usul Kanunu'nun 323'üncü maddesinin uygulamasına mahsus olması,
- Yazıların özel kargo şirketi vasıtasıyla gönderilmesinin posta mevzuatına aykırılık teşkil etmemesi,

şartıyla borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar için şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan 26.10.2021 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 7338 sayılı Kanun'un 35'inci maddesi ile Vergi Usul Kanunu'nun 323'üncü maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde yer alan "dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük" ibaresi "ve 3.000 Türk lirasını aşmayan" şeklinde değiştirilmiştir.

7338 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nun 323'üncü maddesinde iki önemli değişiklik yapılmıştır. Bu değişikliklerden ilki yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük olan alacaklara ilişkin azami bir tutar belirlenerek, bu konudaki belirsizlik giderilmiştir.

Buna göre 2024 yılı için 14.000 TL'yi aşmayan alacaklar için protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş olması durumunda karşılık ayrılacaktır.

Bu kapsamda mükellef kurum kanun maddesinde belirtilen şartları sağlamadığından gider yazılan **50.000 TL** KKEG olarak matraha ilave edilmesi gerekmektedir.

d- Örtülü Sermaye Dolayısıyla Ödenen Faizler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12'nci maddesinde örtülü sermaye; kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları her türlü borcun hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısım olarak tanımlanmıştır.

Örtülü sermayeden bahsedilebilmesi için kurumun borcu ortak veya ortakla ilişkili kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak alması, alınan bu borcun işletmede kullanılması ve borcun hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşması gerekmektedir.

Kanun uygulamasında ortaktan kastedilen, kurumun hem ortak olduğu kurumlar hem de söz konusu kuruma ortak olan gerçek kişi ve kurumlar kastedilmektedir. Ortaklık oranının bir önemi bulunmamakla birlikte ortaklık ilişkisinin kurumların Borsa İstanbul (BİST)'da işlem gören hisselerinin edinilmesi suretiyle sağlanması halinde; düzenlemenin yer aldığı Kanun'un 12'nci maddesinin dördüncü fıkrasına göre örtülü sermaye uygulamasında ortaklık ilişkisinin oluşabilmesi için bu şekilde elde bulundurulanan hisse senetlerinin en az %10 ortaklık payı sağlaması gerekmektedir.

Diğer taraftan ortakla ilişkili kişi kavramı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12'nci maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendinde açıklanmıştır.

Söz konusu hükme göre örtülü sermaye uygulaması açısından ortakla ilişkili kişi;

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

-Doğrudan veya dolaylı olarak ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy

veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az %10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu,

ifade etmektedir.

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

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

Örtülü sermayeden söz edilebilmesi için borcu alan kurumun bu borcu işletme veya yatırım harcamalarında kullanması gerekmektedir. Ayrıca borcun örtülü sermaye sayılması için işletmede kullanıldığı süre ile ilgili bir sınır bulunmamaktadır. Yani borç işletmede bir gün dahi kullanılsa diğer şartların varlığı halinde örtülü sermaye olarak değerlendirilecektir.

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

Örtülü sermaye uygulamasında ortaklardan alınan borçların tamamı bu kapsamda değerlendirilmemektedir. Kanun hükmünde de belirtildiği üzere örtülü sermaye ortak veya ortakla ilişkili kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak alınan borçların hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısımdır. Dolayısıyla öz sermayenin üç katını aşmayan ve ortak veya ortakla ilişkili kişilerden yapılan borçlanmalar için örtülü sermayeden bahsedilmeyecektir. Madde hükmünde geçen öz sermaye kavramı; kurumun 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş olan hesap dö-

nemi başındaki öz sermayesini ifade etmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 192'nci maddesi uyarınca öz sermaye, aktif (mevcutlar ile alacaklar) toplamı ile borçlar arasındaki farktır. Yeni kurulan kurumlar bakımından kuruluş tarihinde anılan Kanuna göre tespit edilen öz sermaye tutarı, hesap dönemi başındaki öz sermaye olarak dikkate alınacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12'nci maddesinin altıncı fıkrasında, örtülü sermaye kapsamına girmeyecek borçlanmalar bentler halinde sayılmıştır. Buna göre;

a) Kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdî teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar,

b) Kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandırdığı borçlanmalar,

c) 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'na göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar,

ç) 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamında faaliyet gösteren finansal kiralama şirketleri, 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bu faaliyetleriyle ilgili olarak ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar, örtülü sermaye uygulaması kapsamında ortak veya ortakla ilişkili kişilerden alınan borç kapsamında değerlendirilmeyecektir

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6'ncı maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı belirtilmiş olup safi kurum kazancının tespitinde indirimi konusu yapılmayacak hususları düzenleyen aynı Kanun'un 11'inci maddesinin birinci fıkrasının

(a) bendinde, öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin, (b) bendinde ise örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin indirim konusu yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır

Bu çerçevede Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12'nci maddesi kapsamında örtülü sermayeye denk gelen faiz, kur farkı ve benzeri ödemeler kurum kazancının tespitinde matrahtan indirilemeyecektir. Ticaret Kanunu hükümleri gereğince dönem içerisinde ticari karın tespitinde dikkate alınan ve dönem giderlerine kaydedilen bu tür ödemeler mali karın tespitinde "Kanunen Kabul Edilmeyen Gider" olarak ilgili dönem matrahına eklenecektir.

Yapılan açıklamalar çerçevesinde mükellef kurumun;

%25 ortağı olan Bay (H)'den,

%25 ortağı olan Bay (A)'dan,

%50 ortağı olan (X) Tic. A.Ş.den,

Ortak Bay H'nin %25 oranında ortağı olduğu ((K) Mimarlık Ltd. Şti.den,

Mükellef kurumun %30 hissesine sahip olduğu (D) Danışmanlık Ltd. Şti.den,

gerçekleştirdiği borçlanmalar örtülü sermaye hesaplamasında dikkate alınacaktır.

Öte yandan soru da belirtildiği üzere;

- Bay (H)'den alınan borç: Bay (H)'nin 8.000.000 TL senetli teminat karşılığında (Z) Faktoring firmasından borçlandığı tutardır. Bu tutar örtülü sermaye uygulamasında dikkate alınacaktır. Nitekim Kanun maddesinde dikkat edileceği üzere kurumların ortaklarının veya ortaklarla

ilişkili kişilerin sağladığı **gayrinakdî teminatlar** karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar örtülü sermaye uygulamasında dikkate alınmamakta ancak ortak tarafından teminat olarak gösterilen senet "gayrinakdî" kapsamında değildir.

- (D) Danışmanlık Ltd. Şti.den alınan borç: (D) Danışmanlık Ltd. Şti.nin ticari ilişki içerisinde olduğu ve mükellef kurumla doğrudan veya dolaylı olarak herhangi bir ortaklık ve yöneticilik ilişkisi olmayan **taşınmaz alım satım faaliyetiyle** iştigal eden (Z) Taşınmaz Tic. Ltd. Şti.den alınan ve aynı şartlarla mükellef kuruma aktarılan tutardır. Bu tutar da örtülü sermaye uygulamasında dikkate alınacaktır. Nitekim kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, **banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından** temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar örtülü sermaye hesaplamasında dikkate alınmamaktadır. Borç veren (Z) Taşınmaz Tic. Ltd. Şti. "banka ve finans kurumları" kapsamında değildir.

-(N) Bankası 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'na göre faaliyette bulunan ve mükellef kurumla herhangi bir ilişkisi, herhangi bir ortaklık bağı bulunmadığından alınan borçlar örtülü sermaye kapsamında dikkate alınmayacaktır.

-(A) Tic. San. A.Ş. ile mükellef kurum arasında ticari ilişkin dışında sermaye ve yönetim bakımından herhangi bir bağlılık bulunmadığından alınan borçlar örtülü sermaye hesaplamasında dikkate alınmayacaktır.

Borç Veren	Borç Tutarı	Örtülü Sermaye Hesabında Dikkate Alınacak Borç Tutarı (TL)	Faiz (TL)
Bay (H)	6.000.000	6.000.000	1.200.000
Bay (A)	9.000.000	9.000.000	3.500.000
(K) Mimarlık Ltd. Şti.	5.000.000	5.000.000	1.800.000
(A) Tic. San A.Ş.	7.500.000		
(N) Bankası	4.000.000		
(D) Danışmanlık Ltd. Şti.	5.000.000	5.000.000	2.000.000

Örtülü Sermayenin Hesabında Dikkate Alınacak Toplam Borç Tutarı:

$[6.000.000+9.000.000+5.000.000+5.000.000]$
=25.000.000 TL olacaktır.

Mükellef kurumun dönem başı öz sermaye-

sinin üç katı 15.000.000 TL (5.000.000 TL * 3) olduğundan, örtülü sermaye tutarı 10.000.000 TL (25.000.000 TL -15.000.000 TL) olacaktır.

Ortakların her birine isabet eden örtülü sermaye tutarı ise şu formülle bulunacaktır.

$$\text{Her Bir Ortağa İsbet Eden Örtülü Sermaye Tutarı} = \frac{\text{Ortağın Verdiği Borç Miktarı}}{\text{Ö.S. Hesabında Dikkate Alınacak Toplam Borç Tutarı}} \times \text{Örtülü Sermaye Tutarı}$$

Ortak H'ye isabet eden Ö.S. : $[(6.000.000 / 25.000.000) \times 10.000.000] = 2.400.000$ TL

Ortak A'ya isabet eden Ö.S. : $[(9.000.000 / 25.000.000) \times 10.000.000] = 3.600.000$ TL

(K) Mimarlık Ltd. Şti. ye isabet eden Ö.S. : $[(5.000.000 / 25.000.000) \times 10.000.000] = 2.000.000$ TL

(D) Danışmanlık Ltd. Şti. ye isabet eden Ö.S. : $[(5.000.000 / 25.000.000) \times 10.000.000] = 2.000.000$ TL

Mükellef kurum tarafından 2024 hesap döneminde kullanılan 1.500.000 TL tutarındaki örtülü sermaye nedeniyle kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) sayılacak faiz gideri tutarı aşağıdaki gibi olacaktır.

Ortak (H)'ye Ödenen Faiz : $[(2.400.000 / 6.000.000) \times 1.200.000] = 480.000$ TL

Ortak (A)'ya Ödenen Faiz : $[(3.600.000 / 9.000.000) \times 3.500.000] = 1.400.000$ TL

(K) Mimarlık Ltd. Şti. ye Ödenen Faiz :

$[(2.000.000 / 5.000.000) \times 1.800.000] = 720.000$ TL

(D) Danışmanlık Ltd. Şti. ye Ödenen Faiz : $[(2.000.000 / 5.000.000) \times 2.000.000] = 800.000$ TL

Buna göre mükellef kurum ortaklarından yaptığı 25.000.000 TL borçlanmadan dolayı toplamda 8.500.000 TL faiz ödemesi yapmış olup örtülü sermayeye denk gelen **3.400.000** faiz gideri Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesi gereğince indim konusu yapılamayacaktır.

Bu kapsamda mükellef kurum tarafından gider yazılan **3.400.000 TL** KKEG olarak matraha ilave edilmesi gerekmektedir

3- Yurt Dışı Şube Zararının Mahsubu

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi ile kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kurum kazançları,

belli şartlar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

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

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,

Şarttır.

Öte yandan Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin üçüncü fıkrasında iştirak hissesi alımıyla ilgili finansman giderleri (Kanunun 19 uncu maddesi kapsamında yapılan devir işlemleri sonrasında isabet edenler de dâhil olmak üzere) hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilmeyeceği hükmü yer almaktadır.

Maddenin üçüncü fıkrası hakkında, TBMM Plan ve Bütçe Komisyonunda kabul edilen değişiklik önergesinin gerekçesinde, *"...Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların elde edilmesi sırasında zarar doğması halinde bu zararlar gider fazlalığından kaynaklandığı için istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararların da giderlerde olduğu gibi kurum kazancından indirilmemesi gerekir. Dolayısıyla, kurumlar vergisinden istisna edilen kazancın elde edilmesi sırasında giderlerin yanı sıra gider fazlalığından doğan zararlar da aynı kapsamda değerlendirilerek konuya ilişkin düzenleme önerilmektedir."* denilmiştir.

Dolayısıyla, söz konusu hüküm Kurumlar Vergisi Kanunu ile özel kanunlarda yer alan kurumlar vergisinden müstesna kazançları kapsamaktadır. İştirak hisseleri alımıyla ilgili fi-

nansman giderleri hariç olmak üzere, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderlerin kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Aynı şekilde, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların elde edilmesi sırasında zarar doğması halinde bu zararların da istisna kapsamı dışındaki gelirlerden indirilmemesi gerekmektedir.

Kanunun anılan hükmü, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin olarak yapılan giderlerin, kurumun vergiye tabi diğer kazanç tutarının tespitinde kurum kazancını azaltıcı veya kurum zararlı ise bu zararı artırıcı bir unsur olarak indirim konusu yapılamayacağını ifade etmektedir. Bu nedenle, bu gelirlerin elde edilmesi için yapılan giderlerin sadece kurumlar vergisinden istisna edilen söz konusu kazançların tespiti indirim konusu yapılacağı tabiidir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar gereğince Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi gereğince yurt dışı şube kazançları istisna kapsamında değerlendirildiğinden aynı maddenin üçüncü fıkrası gereğince bu şubelerin faaliyetlerinin zararlar sonuçlanması halinde bu zararlar Türkiye'de beyan edilen kazançlardan indirilemeyecektir. Temel kural bu olmakla birlikte aşağıda açıklanacağı üzere bazı durumlarda yurt dışı şube zararları indirim konusu yapılabilir.

Kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kurum kazançları aşağıda belirtilen iki şartın sağlanması halinde kurumlar vergisinden istisna tutulmaktadır. Bunlar;

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

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

Olarak açıklanmıştır. **Dolayısıyla yukarıda belirtilen şartları sağlamayan yurt dışı şube kazançları anılan istisnadan yararlanamayacaktır.**

Bu kapsamda zarar beyan eden yurt dışı şube için kazancın Türkiye'ye transfer edilmiş olması söz konusu olamayacağından sadece vergi yükü şartı aranacaktır.

Buna göre zarar beyan edilen yurt dışı şubenin bulunduğu ülkede uygulanan vergi yükü %15'ten az olması halinde Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-g maddesinde belirtilen şartlar sağlanamayacağından anılan istisnadan da yararlanılmayacaktır. Dolayısıyla %15 vergi yükü şartını sağlamayan yurt dışı faaliyetlerden oluşan zararlar Türkiye'de verilen beyannamede indirim konusu yapılabilecektir.³⁰

Bu kapsamda mükellef kurum tarafından yurt dışı şubesinin faaliyeti sonucunda oluşan 1.200.000 TL genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacak ve herhangi bir eleştiri de bulunulmayacaktır.

4- İştirak Kazançları İstisnası

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-a maddesi gereğince kurumların;

- 1) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar,
- 2) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları,
- 3) Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları ve katılma paylarının fona iadesinden doğan gelirler ile bu fonların katılma paylarının 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun

279'uncu maddesi kapsamında değerlendirilmesinden kaynaklanan değer artış kazançları

Vergiden müstesna tutulmuştur.

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

Bu kapsamda mükellef kurumun % 25 hissesine sahip olduğu Bursa Serbest Bölgesi'nde faaliyet gösteren (HD) Ltd. Şti.'nin dağıttığı 2.500.000 TL kar mükellef kurum tarafından beyanname üzerinden iştirak kazançları istisnası olarak indirim konusu yapılabilecektir.

5- Yurt Dışı İştirak Kazançları

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "İstisnalar" başlıklı 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde aşağıdaki şartları topluca taşıyan iştirak kazançlarının kurumlar vergisinden istisna olacağı hüküm altına alınmıştır.

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

1) İştirak payını elinde tutan şirketin, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az % 10'una sahip olması,

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

³⁰ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-594 sayılı özelgesi

3) Yurt dışı iştirak kazancının kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması; iştirak edilen şirketin esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye’de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,

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

Mükellef kurum tarafından elde edilen iştirak kazancının istisna kapsamında olup olmadığının tespitinde Kanunun 5/1-b maddesindeki şartlar sırasıyla kontrol edilecektir.

-İştirak edilen kurumun anonim veya limited şirket niteliğinde bir kurum olması: Mükellef kurum tarafından iştirak edilen Fransa merkezli Meunier Ltd. Şti.’nin limited şirket niteliğindedir.

- İştirak edilen kurumun kanuni ve iş merkezinin Türkiye’de bulunmaması: Meunier Ltd. Şti.’nin kanuni ve iş merkezi Fransa’da olup anılan şartı sağlamaktadır.

- İştirak payını elinde tutan kurumun yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10’una sahip olması: Mükellef kurum yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesini %65’ine sahiptir.

- İştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla, iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süre ile elde tutulması: Mükellef kurum iştirak payını bir yıldan fazla süre ile elinde bulundurmıştır.

- Yurt dışı iştirak kazancının iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi

kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması: Vergi yükü, yurt dışındaki iştirakin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler de dahil olmak üzere, toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilecektir.

Dağıtılabilir kurum kazancının tespitinde, dönem kârından ayrılan karşılıklar ile yedek akçeler, dağıtılabilir kârın bir unsuru olarak kabul edilecektir. İlgili ülke mevzuatı uyarınca ayrılması zorunlu olan yedek akçeler de dağıtılabilir kâr olarak değerlendirilecektir. Diğer taraftan, bulunduğu ülke vergi mevzuatı uyarınca vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak indirimi kabul edilmeyen giderlerin, fiilen yapılmış olup dağıtılması mümkün olmadığından, dağıtılabilir kurum kazancına ilave edilmemesi gerekmektedir.

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

Yurt dışındaki iştirakin kazancı içinde istisna kazanç unsuru bulunması halinde, kazançta istisna uygulandıktan sonra bulunan matrah üzerinden hesaplanan vergi, vergi yükünün tespitinde dikkate alınacaktır. Öte yandan, geçmiş yıl zararlarının mahsubundan sonra hesaplanan bir verginin çıkmaması veya düşük çıkması durumunda, zarar mahsubundan sonraki matraha isabet eden vergi tutarı bulunacak ve bu tutara göre vergi yükünün tespiti yapılacaktır.

Bu çerçevede yurt dışında mukim firmanın vergi yükü aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

$$\text{Vergi Yüğü} = \frac{\text{Gelir ve Kurumlar Vergisi Benzeri Vergiler Toplamı}}{\text{Dağıtılabilir Kurum Kazancı + Gelir ve Kurumlar Vergisi Benzeri Vergiler Toplamı}}$$

1	Kurum Kazancı	500.000 F
2	Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	50.000 F
3	İstisna Kazançlar	300.000 F
4	İstisna Kazançlardan Yapılan Vergi Kesintisi	15.000 F
5	Geçmiş Yıl Zararları	100.000 F
6	Fransa'da kurumlar vergisi oranı	%25
7	Matrah (1+2-3-5)	150.000 F
8	Hesaplanan Kurumlar Vergisi (7*6)	37.500 F
9	Gelir ve Kurumlar Vergisi Benzeri Vergiler Toplamı (4+8)	52.500 F
10	Dağıtılabilir Kurum Kazancı (1-5-9)	362.500 F
11	Dağıtılabilir Kurum Kazancı + Gelir ve Kurumlar Vergisi Benzeri Vergiler Toplamı (10+9)	400.000 F
12	Vergi Yüğü (9/11)	% 13,13

Görülebileceği üzere yurt dışında kurulu firmanın vergi yükü %13,13'tür. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (b) bendinde yazılı yurt dışı iştirak kazançları istisnasından yararlanılabilmesi için maddede yazılı şartların topluca sağlanması gerekmekte olup vergi yükü şartı sağlanamadığından anılan hükümde yer alan istisnadan faydalanılamayacaktır.

- İştirak kazancının elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi: Söz konusu tutarlar kanunda belirtilen sürede Türkiye'ye transfer edilmiştir.

Mükellef kurum, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (b) bendinin birinci paragrafında yer alan istisnadan yararlanamayacaktır. Ancak 27.12.2023 tarih ve 7491 sayılı Kanun'un 58'inci maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (b) bendine eklenen ek paragraf

ile Kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki yabancı kurumların sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri iştirak kazançları için istisna oranı, iştirak payını elinde tutan şirketin yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %50'sine sahip olması ve kazancın elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi şartıyla, bu bentte belirtilen diğer şartların sağlanması koşulu aranmaksızın %50 olarak uygulanacaktır.

Buna göre mükellef kurum 7491 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-b bendine eklenen ek paragraftaki istisnadan yararlanacak ancak istisna oranı %50 olarak uygulanacaktır.

Soru çözümünde Meunier Ltd. Şti.'nin vergi dahil dağıtılabilir kurum kazancının 400.000 F ve iştirak payının %65 olduğu hususu gözönüne alındığında mükellef kurum payına düşen kazanç vergi dahil tutar $400.000 \times 0,65 = 260.000$ F olacaktır.

Mükellef kurum tarafından vergi öncesi tutar olan 260.000 *40=10.400.000 TL gelir hesaplarına kaydedilecek ve beyanname üzerinden bu tutarın yarısı olan 5.200.000 TL indirim konusu yapılacaktır.

Diğer taraftan istisna kapsamında değerlendirilmeyen tutarlar genel hükümler çerçevesinde kurumlar vergisine tabi tutulacak olup yurt dışında ödenen vergilerin sadece beyan edilen tutara denk gelen kısmı mahsup edilebilecektir.

Yurt dışı şirketin ödediği toplam vergi 52.500 F

Mükellef kurumun payına düşen vergi 52.500 F*0,65= 34.125 F

Mahsup Edilebilecek azami vergi 34.125 F*0,50=17.062,5 F =682.500 TL

6- Nakdi Sermaye Artırımı İndirimi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/1-ı maddesi gereğince, finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere sermaye şirketlerinin ilgili hesap dönemi içinde, ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından indirimden yararlanılan yıl için en son açıklanan "Bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı" dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50'si kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyanamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirilebilmektedir.

Nakdi sermaye artışı üzerinden, indirimden yararlanılan yıl için TCMB tarafından en son açıklanan ticari krediler faiz oranı dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan

tutarın Bakanlar Kurulunca belirlenen orana isabet eden kısmı ilgili dönem kurum kazancından indirilebilecektir.

Kurum kazancından indirilebilecek tutar aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

İndirim uygulamasında, artırılan sermayenin hesap dönemi içerisinde ortaklarca nakit olarak ödendiği (Nakden taahhüt edilen sermayenin, sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten önce şirketin banka hesabına yatırılan kısmı için tescil tarihinin içinde bulunduğu) ay kesri tam ay sayılmak suretiyle, yılın kalan süresi için kıst dönem esasına göre indirim tutarı hesaplanacaktır.

Mükellef kurumun sermayesinin nakdi olarak 10.000.000 TL artırılmasına ilişkin 13.03.2024 tarihinde karar alınmış olup taahhüt edilen tutarların %25'i olan 2.500.000 TL 14.04.2024 tarihinde ortaklar tarafından şirketin banka hesabına yatırılmış ve daha sonra sermaye artırım kararı 15.05.2024 tarihinde ticaret siciline tescil edilmiştir. Şirket ortakları taahhüt ettiği sermayenin kalan kısmı olan 7.500.000 TL'yi, sermaye artırımına ilişkin kararın tescil tarihinden sonra, 19.09.2024 tarihinde şirketin banka hesabına yatırmıştır. Hesaplamada dikkate alınacak tarih 15.05.2024 tarihi olacaktır. Nitekim tescil söz konusu tarihte gerçekleşmiştir. Dolayısıyla tes-cilden önce bankaya yatırılan 2.500.000 TL'lik kısım için 15.05.2024-31.12.2024 tarihlerini kapsayan 8 aylık dönem dikkate alınacak geriye kalan 750.000 TL'lik kısım için ise 09.09.2024-31.12.2024 tarihlerini kapsayan 4 aylık dönem dikkate alınacaktır.

Mükellef kurumun yararlanabileceği indirim oranı %50 olup 2024 yılı sonu itibarıyla TC-MB tarafından açıklanan ticari krediler faiz oranı %40'tır. Buna göre nakdi sermaye artışı indirimi aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

$$\begin{aligned}\text{İndirim tutarı} &= \text{Nakdi sermaye artışı} \times \text{Ticari krediler faiz oranı} \times \text{İndirim oranı} \times \text{Süre} \\ &= [2.500.000 \times 0,40 \times (8/12)] + [7.500.000 \times 0,40 \times (4/12)] \times 0,50 \\ &= (666.666,67 + 1.000.000) \times 0,50 \\ &= 833.333,34\end{aligned}$$

Bu kapsamda mükellef kurum nakdi sermaye artışından kaynaklanan 833.333,34 TL'yi beyanname üzerinden indirim konusu yapabilecektir.

7- Türkiye Kızılay Derneği'ne Yapılan Bağış

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/1-f maddesi gereğince kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Türkiye Kızılay Derneğine makbuz karşılığı yapılan nakdî bağış veya yardımların tamamı, Kanunun yürürlük tarihinden itibaren kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilebilecektir.

Anılan Derneğe yapılacak aynî bağış ve yardımlar ise Tebliğin "10.3.2.1. Kurum kazancının %5'i ile sınırlı bağış ve yardımlar" bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde değerlendirilecektir.

Diğer taraftan, anılan Derneğin iktisadi işletmelerine yapılan bağış veya yardımların kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilmesi mümkün değildir.

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

Öte yandan %5'lik sınırın tespitinde kanunen kabul edilmeyen giderler dikkate alınmamaktadır.

Buna mükellef kurum tarafından dikkate alınacak sınır aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

[Ticari bilanço kârı – (iştirak kazançları istisnası + geçmiş yıl zararları)]

$$[15.000.000 - (2.500.000 + 1.250.000)] \times 0,05 = 562.500$$

Buna göre mükellef kurumun beyanname üzerinden indirim konusu yapabileceği bağış tutarı 562.500 TL ile sınırlı olacaktır.

8- Sağlık Harcaması

Mükellef kurum ortağı Bay (H) kendi adına ilgili yılda belgelendirilmiş 200.000 TL sağlık harcaması yapmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncu maddesinde beyan edilen gelirin %10'unu aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamalarının beyanname üzerinden indirim konusu yapılacağı hüküm altına alınmasına karşın Kurumlar Vergisi Kanunu'nda böyle bir düzenleme bulunmamaktadır.

Bu kapsamda mükellef kurumun ortağı Bay (H) kendisi için yaptığı sağlık harcamasını varsa kendisine ait yıllık gelir vergisi beyannamesinde mahsup edebilecektir. Ancak bu tutarın mükellef kurumun kazancından indirilmesinin imkanı bulunmamaktadır.

9.10- Sponsorluk Harcaması

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10'uncu maddesine göre; 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için %50'si kurumlar vergisi matrahının tespitinde, beyan edilen kurum kazancından indirilebilecektir.

Sponsorluk harcamaları, ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olmayan veya ilişkisi ölçülemeyen, sosyal amacı öne çıkan harcamalar olup ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olan reklam harcamalarından farklılık arz etmektedir. Bu nedenle hesap dönemi içerisinde sponsorluk kapsamında gerçekleştirilen harcamalar kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmakta ve yapılan bu harcamalar kazancın yeterli olması halinde beyanname üzerinden indirim konusu yapılmaktadır.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, mükellef kurum tarafından Türkiye Süperlig'de mücadele eden Antalyaspor ile yaptığı sponsorluk sözleşmesi çerçevesinde gerçekleştirilen ve gider hesaplarına intikal ettirilen 2.000.000,00 TL'nin kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması ve mükellef kurum tarafından verilecek beyanname kazancın yeterli olması halinde indirim konusu yapılması gerekmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken diğer önemli husus, futbolun profesyonel spor dalı sayılması hasebiyle mükellef kurum tarafından yapılan harcamanın tamamının değil sadece yarısının indirim olarak dikkate alınabileceğidir.

Diğer taraftan 5520 sayılı Kanun kapsamında kurum kazancından indirim konusu yapılabilecek sponsorluk anlaşmalarının kapsamının, 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ile sınırlandırılmış olması ve bu kanunlarda yurt dışında bulunan spor liglerinde faaliyet gösteren takımlara sponsor olunabileceğine dair bir hüküm bulunmaması nedeniyle, mükellef kurumun İspanya 4. Ligde mücadele eden amatör futbol kulübü ile yaptığı sponsorluk anlaşması dolayısıyla ödediği 1.000.000 TL'yi yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu yapması mümkün bulunmamaktadır.

Mükellef kurum tarafından gider hesaplarına intikal ettirilen 1.000.000 TL'nin kanunen kabul edilmeyen gider olarak, kurum kazancına ilave edilmesi gerekmektedir.

11- Cami İnşaatı İçin Yapılan Harcamalar

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi ile Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara bağışlanan okul, sağlık tesisi, 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak kaydıyla öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamının kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Konu ile ilgili olarak 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "10.3.2. Bağış ve Yardımlar" başlıklı bölümünde ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır. Söz konusu Tebliğin 10.3.2.2. bölümünde;

"Düzenlemedeki "ibadethane" ve "yaygın din eğitimi verilen tesis" ifadelerinden de Diyanet İşleri Başkanlığınca ibadethane sayılan yerler ile Diyanet İşleri Başkanlığı denetimine tabi olan ve din eğitimi verilen tesislerin anlaşılması gerekmektedir."

“Mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethanelerin umuma açık olması, inşasının mülki idare amirlerinin iznine istinaden gerçekleştirilmesi, inşa ve faaliyetine devam etmesi için yapılan bağış ve yardımların da yine mülki idare amirlerinin denetiminde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Yaygın din eğitimi verilen tesisler için yapılan harcamaların da Diyanet İşleri Başkanlığı teşkilatınca denetlenmesi gerektiği tabiidir.”

hükümlerine yer verilmiştir.

Yukarıda yapılan yasal açıklamalar dikkate alındığında mükellef kurum tarafından Almanyada yaptırılan cami inşaatı için bağışlanan 500.000 TL beyanname üzerinden indirilemeyecektir. Ayrıca söz konusu tutar ticari karın tespitinde gider olarak dikkate alındığı için mükellef kurumun beyanı düzenlenirken KKEG olarak matraha ilave edilmesi gerekmektedir.

12- Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu

7440 sayılı Kanun'un 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendinde, “Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah artırımında bulundukları yıllara ait zararların %50'si, 2022 ve izleyen yıllar kârlarından mahsup edilmez.” hükmüne, geçici 1'inci maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendinde ise “Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah artırımında bulundukları 2022 yılına ait zararlarının tamamı 2023 yılından itibaren izleyen yıl kârlarından mahsup edilmez.” hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükümlere göre mükellefler, matrah artırımında bulundukları yıllara (2018, 2019, 2020, 2021) ait olup indirim konusu yapılamamış geçmiş yıl zararlarının yarısını, 2022 yılına ilişkin geçmiş yıl zararının ise tamamını 2023 ve müteakip yıl kârlarından mahsup edemeyeceklerdir.

Söz konusu zararların ilgili yılların mali bilançolarına göre doğmuş olması veya indirim ve istisna uygulamalarından kaynaklanmış olması durumu değiştirmemektedir.

Dolayısıyla, söz konusu bent hükmü uyarınca matrah artırımında bulunan mükelleflerin artırımında bulundukları yıla ilişkin zararlarının, gerek mali yıl bilançolarına göre doğmuş olsun gerekse indirim ve istisnadan kaynaklanmış bulunsun, 2021 ve öncesi dönemlerden devreden tutarının sadece %50'si, 2022 yılı için ise % 0'ı 2023 yılı ve müteakip dönemlerde Kurumlar Vergisi Kanununun ilgili maddelerinde yer alan esaslar çerçevesinde mahsup edilebilecektir.

Diğer taraftan matrah artırımından önce 2022 yılı kurumlar vergisi beyannamesini vermiş ve matrah artırımında bulundukları yıllara ait zararların tamamını indirim konusu yapmış olanlar, bu beyannamelerini, matrah artırımı yapılması için öngörülen başvuru süresi içinde düzeltmeleri hâlinde vergi cezası kesilmez, gecikme faizi hesaplanmaz. Bu şekilde yapılan düzeltmeler üzerine tahakkuk eden vergiler, beyannamenin verildiği tarihten itibaren bir ay içinde ödenir. Bu bent kapsamında yıllık kurumlar vergisi ile ilgili yapılan düzeltme nedeniyle 2022 yılına ilişkin geçici vergi beyannamelerinde düzeltme yapılmaz. Yine 2022 yılına yönelik matrah artırımında bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu yıla ilişkin yıllık beyannamelerinde hesaplanan vergilerinden mahsup edilemeyen geçici vergiler iade edilmez.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde; 2021 hesap dönemi için matrah artırımında bulunan mükellef kurum bu yıl faaliyetlerinden doğan geçmiş yıl zararlarının % 50'sini, 2022 hesap dönemi için ise % 0'ını mahsup edebilecektir. 2023 yılına ilişkin herhangi bir matrah artırımı bulunmadığından bu dönem zararı genel hükümler çerçevesinde mahsup edilebilecektir.

13- Yıl İçerisinde Tevkif Suretiyle Ödenen Vergiler ile Geçici Verginin Mahsubu

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 34'üncü maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca, beyannamede gösterilen kazançlardan, Kurumlar Vergisi Ka-

nunu'nun 15'inci maddesinin birinci fıkrasına ve 30'uncu maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına göre, kaynağında kesilmiş olan vergiler beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.

Geçici vergilendirme dönemi içinde elde edilen gelir üzerinden kesinti yoluyla ödenmiş vergiler varsa bu vergilerin, o dönem için hesaplanan geçici vergi tutarlarından mahsubu mümkün bulunmaktadır. Bununla birlikte, ilgili hesap dönemine ilişkin tahakkuk ettirilen geçici verginin sadece ödenen kısmı, yıllık kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.

Bu çerçevede mükellef kurum tarafından ke-

sinti suretiyle ödenen 350.000 TL ile yıl içerisinde ödenen geçici vergi 1.000.000 TL hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

Diğer taraftan 5 numaralı maddede belirtildiği üzere yurt dışı iştirak kazançlarının yarısına vergi istisnası uygulanacak olup kalan yarısı genel hükümler çerçevesinde vergilendirilecek ve bu tutara denk gelen yurt dışında ödenen vergiler de mahsup edilebilecektir.

14- Kurumlar Vergisi Beyannamesi

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde mükellef kurumun 2024 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi aşağıdaki şekilde olacaktır

1	Ticari Bilanço Karı	15.000.000,00
2	Kurum Kazancı	15.000.000,00
3	Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	7.700.000,00
	Şüpheli Alacaklar Karşılığı	50.000,00
	Örtülü Sermaye Üz. Öd. Faiz	3.400.000,00
	Türkiye Kızılay Derneğine Yapılan Bağış	750.000,00
	Sponsorluk Harcamaları	3.000.000,00
	Cami İnşaatı İçin Yapılan Bağış	500.000,00
4	Zarar Dahi Olsa İndirilecek İndirim ve İstisnalar	7.700.000,00
	İştirak Kazançları İstisnası (5/1-a)	2.500.000,00
	Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası (5/1-b)	5.200.000,00
5 (2+3)	Kar ve İlaveler Toplamı	22.700.000,00
6 (4)	Cari Yıla Ait Zarar, İndirim ve İstisnalar Toplamı	7.700.000,00
7 (5-6)	Kar	15.000.000,00
8	Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yıl Zararı	1.250.000,00
9	İndirime Esas Tutar	13.750.000,00
10	Sponsorluk Harcamaları	1.000.000,00
11	Bağış ve Yardımlar	562.500,00
12	Nakdi Sermaye Artışından Kaynaklanan Faiz İndirimi	833.333,34
13	Dönem Safi Kurum Kazancı	11.354.166,66
14	Kurumlar Vergisi Matrahı	11.354.166,66
15	Hesaplanan Kurumlar Vergisi	2.838.541,67

16	Hesaplanan Vergi İndirimi Tutarı (Hesaplanan Kurumlar Vergisi * %5)	141.927,08
17	Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı	2.032.500,00
	Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergiden Mahsup Edilecek Kısım	682.500,00
	Yıl İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler	350.000,00
	Geçici Vergi	1.000.000,00
18	Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi	664.114,58

Mükellef kurum 2024 hesap dönemi sonuçlarını içeren kurumlar vergisi beyannamesini hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden aynı ayın son günü akşamına kadar (01.04.2025 – 30.04.2025) bağlı olduğu vergi dairesine 340 ve 346 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde yer alan usul ve esaslar doğrultusunda elektronik ortamda gönderecektir.

SONUÇ

Kurumlar vergisi beyannamesi, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden son günü saat 23.59'a kadar, dar mükellef kurumlarda muhatapın 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, 2024 hesap dönemine ilişkin beyannamelerini 1 – 30 Nisan 2025 tarihleri arasında verebileceklerdir.

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

Kurumlar vergisi beyannamesi ile geçici vergi beyannamesi elektronik ortamda verilir.

Kurumlar vergisi, beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar ödenir. Hesap dönemi takvim yılı olan kurumlar, 2024 hesap dönemine ilişkin hesaplanan kurumlar vergisini 1 – 30 Nisan 2025 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 Kanuna göre tahakkuk etmiş olup, henüz vadeleri gelmemiş bulunan vergileri de aynı süre içinde ödenir.

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 16 Ocak 2025.
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 20 Ocak 2025.
- 3065 Sayılı Katma Vergisi Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 22 Ocak 2025.
- 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 16 Ocak 2025.
- Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 10.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.0.03.49-010.01-21 sayılı özelgesi (www.gib.gov.tr). Erişim tarihi: 1 Mart 2025.
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.12.2023 tarih ve 62030549-120[40-

- 2020/397]-1469526 sayılı özelgesi (www.gib.gov.tr). Erişim tarihi: 16 Ocak 2025.
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.12.2023 tarih ve 39044742-130[Özelge]-1473219 sayılı özelgesi (www.gib.gov.tr). Erişim tarihi: 16 Ocak 2025.
 - Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.05.2023 tarih ve 50426076-125[6-2022/20-443]-48469 sayılı özelgesi(www.gib.gov.tr). Erişim tarihi: 1 Mart 2025.
 - İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.02.2023 tarih ve 62030549-125-166969 sayılı özelgesi(www.gib.gov.tr). Erişim tarihi: 1 Mart 2025.
 - Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.10.2022 tarih ve 49327596-120[GVK.ÖZ.2020.69]-260995 sayılı özelgesi(www.gib.gov.tr). Erişim tarihi: 4 Mart 2025.
 - İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.08.2022 tarih ve 39044742-130[Özelge]-940709 sayılı özelgesi (www.gib.gov.tr). Erişim tarihi: 4 Mart 2025.
 - Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.05.2024 tarih ve 76464994-130[KDV.2023.114]-119717 özelgesi (www.gib.gov.tr). Erişim tarihi: 4 Mart 2025.
 - Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 11.11.2022 tarih ve 62030549-125[11-2021/]-1317755 sayılı özelgesi (www.gib.gov.tr). Erişim tarihi: 4 Mart 2025.
 - Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 22.02.2023 tarih ve 38418978-120[42-2021/]-92810 sayılı özelgesi (www.gib.gov.tr). Erişim tarihi: 4 Mart 2025.
 - Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 08.12.2022 tarih ve 38418978-125[6-2021/21-İ]-573035 sayılı özelgesi (www.gib.gov.tr). Erişim tarihi: 4 Mart 2025.
 - Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 18.10.2022 tarih ve 38418978-125[6-2021/30]-476079 sayılı özelgesi (www.gib.gov.tr). Erişim tarihi: 5 Mart 2025.
 - Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 27.03.2023 tarih ve 38418978-125[6-21/28-İ]-99912 sayılı özelgesi (www.gib.gov.tr). Erişim tarihi: 5 Mart 2025.
 - Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 05.07.2024 tarih ve 84098128-125-390012 sayılı özelgesi
 - İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.05.2010 tarih ve B.07.1.Gİ-B.4.34.16.01-KVK 10-66 sayılı özelgesi (www.gib.gov.tr). Erişim tarihi: 5 Mart 2025.
 - Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 01.10.2019 tarih ve 62030549-125[19-2018/324]-809602sayılı özelgesi (www.gib.gov.tr). Erişim tarihi: 5 Mart 2025.
 - Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 12.01.2018 tarih ve B.07.1.GİB.4.38.15.01-125[10-2017/20-318]-2836sayılı özelgesi (www.gib.gov.tr). Erişim tarihi: 5 Mart 2025.
 - Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 05.08.2022 tarih ve 62030549125[10-2021/]-872665 sayılı özelgesi (www.gib.gov.tr). Erişim tarihi: 5 Mart 2025.
 - Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 20.10.2022 tarih ve 38418978-125[102022/3]-482081sayılı özelgesi (www.gib.gov.tr). Erişim tarihi: 5 Mart 2025.
 - Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 27.01.2020 tarih ve B.07.1.GİB.4.46.15.01-125[10-2017/12]-4307 sayılı özelgesi (www.gib.gov.tr). Erişim tarihi: 7 Mart 2025.
 - Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 09.05.2017 tarih ve 93767041-125[10-2016/1]-15256 sayılı özelgesi (www.gib.gov.tr). Erişim tarihi: 7 Mart 2025.
 - İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12.08.2020 tarih ve 84098128-125[9-

- 2019/4]-E.226246 sayılı özelgesi (www.gib.gov.tr). Erişim tarihi: 7 Mart 2025.
- Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 11.03.2005 tarih ve B.07.0.GEL.0.40/4045-87 sayılı özelgesi (www.gib.gov.tr). Erişim tarihi: 7 Mart 2025.
 - Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 25.12.2014 tarih ve 60757842-5520-26 sayılı özelgesi (www.gib.gov.tr). Erişim tarihi: 7 Mart 2025.
 - Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12.08.2020 tarih ve 49327596-125.02[KVK.2019.ÖZ.39]-E.124257 sayılı özelgesi (www.gib.gov.tr). Erişim tarihi: 7 Mart 2025.
 - Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.04.2024 tarih ve 49327596-125[KVK.ÖZ.2022.36]-106166 sayılı özelgesi (www.gib.gov.tr). Erişim tarihi: 7 Mart 2025.
 - İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-242 sayılı özelgesi (www.gib.gov.tr). Erişim tarihi: 7 Mart 2025.
 - İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16/02/2012 tarih ve B.07.1.Gİ-B.4.34.16.01-KVK 5-594 sayılı özelgesi (www.gib.gov.tr). Erişim tarihi: 7 Mart 2025.