



İSTANBUL SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI
ISTANBUL CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS

2021 YILI KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN HAZIRLANMASINA YÖNELİK ÖRNEK ÇALIŞMA

İSMMMO VERGİ MEVZUATI KOMİTESİ ÇALIŞMASIDIR

Nisan, 2022

SUNUŞ

Değerli Meslektaşlarımız,

Hesap dönemi takvim yılı olan kurumlar vergisi mükellefleri tarafından 2021 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi, 1 Nisan – 5 Mayıs 2022 (Ramazan bayramı tatili sebebi ile) tarihleri arasında verilecek ve tahakkuk eden verginin ödemesi yapılacaktır.

Sizlere İSMMM Vergi Mevzuatı Komitemiz tarafından hazırlanan, içeriğinde Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan bazı özellikli konular ile ihtiyaç duyulabilecek açıklama ve örneklerin yer aldığı 2021 yılı Kurumlar Vergisi Beyannamesi örnek çalışmasını sunuyoruz.

Bu çalışma Kurumlar Vergisi Beyannamesi sistematığına uygun olarak hazırlanmış örnek çözümleri içermektedir.

Oda yapılanmamızda önemli yeri olan komitelerimizin değerli ve özverili çalışmaları, mesleki faaliyetlerimizi yerine getirirken bizlere ışık tutmaktadır. Bu vesile ile bir kez daha sizlerin huzurunda İSMMM Vergi Mevzuatından Sorumlu Yönetim Kurulu Üyesi Sayın Halim BURSALI 'ya ve rehberin hazırlanmasında büyük katkısı olan Komite Üyeleri'mize Odamız Yönetim Kurulu ve sizler adına teşekkür ederim. Çalışmanın faydalı olmasını temenni ederek, sizlere, ailenize ve tüm sevdiklerinize sağlıklı günler diliyorum.

Saygılarımla,

Yücel AKDEMİR

Başkan



2021 YILI KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN HAZIRLANMASINA YÖNELİK ÖRNEK ÇALIŞMA

İSMMMO VERGİ MEVZUATI KOMİTESİ ÇALIŞMASIDIR

Çalışmamız Kurumlar Vergisi Beyannamesi düzenlemesine yönelik açıklamaları bir örnek çözümlenerek yapmak üzere kurgulanmıştır.

Bu çalışmamızda daha çok piyasa uygulamalarında karşılaşılan sorunlar temel alınarak, ticari kardan kurumlar vergisi matrahına geçiş ve kurumlar vergisi beyannamesinin hazırlanmasına ilişkin bir örneğe yer verilmiştir. Ancak, bu örnekte VUK'nun değerlendirme hükümleri konu dışı bırakılacaktır. Dolayısıyla, çalışmamızda değerlendirme işlemlerini VUK hükümlerine göre gerçekleştirmiş olan bir kurumlar vergisi mükellefinin, KVK'da yer alan düzenlemeler çerçevesinde kurumlar vergisi matrahını nasıl tespit etmesi gerektiği ele alınmıştır.

Bu örnek çalışmamızda, ilk olarak kanunen kabul edilmeyen giderlere yer verilecek, daha sonra sırasıyla istisnalar, zarar mahsubu, bağış ve yardımlar, vergi güvenlik müesseseleri, indirimli kurumlar vergisi uygulaması, vergi mahsupları ile uyumlu mükelleflere vergi indirimi hususları ele alınacaktır. Ayrıca 2021 yılı içinde uygulamaya giren finansman gider kısıtlaması ile , kur korumalı mevduat (KKM) kazanç istisnalarına da yer verilmiştir.

Çalışmamız; uygulamada ortaya çıkan sorunlar ve özellikli haller dikkate alınarak hazırlanmıştır. %20 olarak uygulanan Kurumlar vergisi ve Kurum Geçici Vergi Oranı, 2021 yılı için %25 olarak uygulanmıştır. (KVK Geçici Md-13)

Tüm meslektaşlarımıza faydalı olmasını umuyoruz.

Saygılarımızla,

VERGİ MEVZUATI KOMİTESİ

<i>Süreyya GÜNDOĞDU</i>	<i>BAŞKAN</i>
<i>Ulaş HAS</i>	<i>BAŞKAN YRD.</i>
<i>Ayşe TEKİN</i>	<i>SEKRETER</i>
<i>İbrahim İSMAİLOĞULLARI</i>	<i>ÜYE</i>
<i>Müzehher HÜLYA ÜNVER</i>	<i>ÜYE</i>
<i>Fidel Nacar SÖĞÜTLÜ</i>	<i>ÜYE</i>
<i>Kader AKARSU</i>	<i>ÜYE</i>
<i>Semi ŞENTÜRK</i>	<i>ÜYE</i>
<i>Abdullah AVCI</i>	<i>ÜYE</i>
<i>Reşat KARAKOÇ</i>	<i>ÜYE</i>
<i>Sertaç TATVER</i>	<i>ÜYE</i>
<i>Burhan KIRMIZI</i>	<i>ÜYE</i>
<i>Burcu KESKİNKILIÇ</i>	<i>ÜYE</i>
<i>Arno Edvard BENGLİAN</i>	<i>ÜYE</i>
<i>Nihan BIYIKLI</i>	<i>ÜYE</i>

2021 Yılı Kurumlar Vergisi Matrah Tespiti ve Beyanına İlişkin Uygulama Örneği

Konserve Gıda imalatı sektöründe faaliyet gösteren ABC Gıda İmalat San. Tic. A.Ş. (Çalışmanın bundan sonraki bölümlerinde "mükellef kurum" olarak anılacaktır.) **2021 hesap döneminde kurumlar vergisi beyannamesine** esas teşkil eden işlemleri aşağıdaki gibidir:

Mükellef kurumun, 31.12.2020 tarihli kapanış bilançosu üzerinde dikkate alınan, **2021 yılı dönem başı özvarlığı 4.000.000 TL**'dir.

MONOGRAFİLER

1) Kazanç ve KKEG Bilgileri:

- Mükellef kurum, **2021 yılı içinde 10.000.000 TL ticari bilanço karı** elde etmiştir.
- Mükellef kurum, satışlarına ilişkin cari hesap kaynaklı alınan çeklerini **reeskonta tabi tutmuş olup, 100.000 TL tutarında reeskont faiz gideri** hesaplamış, ticari bilanço karının tespitinde de ilgili reeskont tutarını gider olarak dikkate almıştır. Verilen çekleri ile ilgili herhangi bir işlem yapmamıştır.
- Mükellef kurum **2021 takvim yılında** aşağıdaki giderlere katlanmıştır.
 - o Mükellef kurum ortaklarının rakip firma ürünleri hakkında basın yayın yolu ile vermiş olduğu demeçler ile **ilgili RTÜK'e 50.000 TL ceza ödemiştir.**
 - o Mükellef kurum aleyhine iş mahkemesinde **işçiye uyguladığı mobbing kaynaklı 20.000 TL tazminat ödemeye hükmedilmiştir.**
 - o Mükellef kurum, ortaklarının sahibi oldukları hisse senetlerini satmak amacıyla dışarıdan almış olduğu **danışmanlık hizmet bedeli için şirket banka hesabından 50.000 TL** ödenmiştir.
- Mükellef kurum, daha **önceki yıllara ait olup bu yıl ödenen 150.000 TL sigorta primi ile 50.000 TL gecikme zammını** safi kazancının tespitinde gider olarak dikkate almıştır. Ayrıca, mükellef kurum prim ile **gecikme zammı tutarını ödeyebilmek için 25.000 TL kredi faizine katlanmış** olup, kredi faizini gider olarak hesaplarına intikal ettirmiştir. Söz konusu kredi ve faiz tutarının tamamı sigorta primi ve gecikme zammının ödendiği yıl içinde bankaya geri ödenmiştir.
- Şirket, 01.01.2021 Tarihinde **aylık 7.500 TL'sına oto kiralama** şirketinden 1 adet binek oto kiralamıştır.
- Yine, 01.01.2021 Tarihinde **ÖTV ve KDV Dahil 360.000 TL'ye** binek oto almış , toplam **160.000 TL tutarındaki ÖTV ve KDV'sini 200.000 TL'lık iktisap maliyetinde** dikkate almadan doğrudan **gider olarak dikkate almıştır.**
- Şirket tarafından satın alınan ve kiralananan binek otolar için 2021 yılı içinde , **6.000 TL'lık akaryakıt gideri, 1.200 TL'lık sigorta gideri, 900 TL'lık otopark gideri, 3.000 TL'lık bakım onarım gideri, 1.200 TL'lık köprü ve oto yol geçiş gideri, 1.510 TL'lık Motorlu taşıt Vergisi** ödemesi yapılmıştır.
- Şirketin, 2021 yılı içinde kullanmış olduğu ve **özkaynaklarını aşan yabancı kaynaklara ilişkin katlandığı finansman gider ve maliyet toplamı 100.000 TL'** olarak hesaplanmıştır.



2) İstisnalar:

- Mükellef kurum ilişkisiz (X) A.Ş.'ye ait itibari değeri 0,5 TL olan hisse senetlerinden **12.12.2018 tarihinde adedi 1,00 TL bedelle 2.000.000 adet, 21.12.2019 tarihinde ise adedi 1,20 TL'den 500.000 adet satın almış** olup, söz konusu alım fiyatları emsallere uygundur.

Mükellef kurum bu hisse senetlerinin **2.200.000 adedini 28.12.2021 tarihinde 4.000.000 TL bedelle ilişkisiz (Y) A.Ş.'ye satmıştır.**

Satın alınan **şirket hisse senetlerinin şirketin kurulduğu tarihte bastırıldığı** varsayılmaktadır.

Satıştan doğan kazancın tamamı **06.01.2022 tarihinde pasifte özel bir fon hesabına alınmıştır.**

Bedelin yarısını 6 ay vadeli çek ile, kalan yarısını ise peşin tahsil edilmiştir. **Mükellef kurum bu işlemde kaynaklanan 50.000 TL tutarındaki satış komisyon giderine** katlanmış olup, finans giderlerine kaydetmek suretiyle ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate almıştır.

- Mükellef kurum **Manisa'da bulunan fabrika binasını zorunlu kamulaştırma** sebebiyle Karayolları Genel Müdürlüğü'ne 10.12.2021 tarihinde devrini yapmıştır. **Söz konusu fabrika binası 06.02.2008 tarihinde 300.000 TL'ye satın alınmış, kamulaştırma bedeli olarak, Karayolları Genel Müdürlüğü Şirket'e 22 Aralık 2021 tarihinde 1.000.000 TL ödemiştir.** Fabrika binasının birikmiş amortismanı 90.000 TL'dir.
- Mükellef kurum, yurt dışında faaliyet gösteren bir şirket için **orada bulunan daimi temsilciliği vasıtası ile konserve imalatı makinalarının işletmeye alınması danışmanlığı teknik hizmetinde bulunmuştur. Bu işten toplam 100.000 TL kazanç elde etmiştir.** Söz konusu kazanç tutarı Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmiştir.
- Mükellef kurum, **Ege Serbest Bölge'de bulunan şubesinin konserve gıda imalat faaliyetinden 500.000 TL kazanç elde etmiştir.** Ayrıca, söz konusu şubede yurt dışından ithal edilen bazı konserve gıda ürünlerini herhangi **bir imalat sürecine tabi tutmadan olduğu gibi yurt içine satarak 100.000 TL kazanç elde etmiş** ve bu tutarı da ticari kazançta dâhil etmiştir. Mükellef kurumun 15 yıllık Serbest Bölge Faaliyet ruhsatı 16.01.2004 yılında alınmış ve 16.01.2019 tarihinde 5 yıllığına uzatılmıştır.
- Mükellef kurum , **31.12.2021 bilançosunda da yer alan döviz mevduatını (USD) 15.02.2022 tarihinde kur korumalı mevduat hesabına dönüştürmüştür.** Bu döviz mevduata ilişkin **01.10.2021 ila 31.12.2021 tarihleri arasındaki döneme isabet eden kur farkı kazancı 20.000 TL'dir**

3) Zarar Mahsubu

- Mükellef kurum, **2019 yılı hesap dönemine ilişkin olarak 7326 sayılı Kanun'dan yararlanmış olup, 2021 yılına devreden 2019 yılı mali zararı 200.000 TL'dir.**



4) Bağış ve Yardımlar - İndirimler:

- Mükellef kurum, Aydın ili Belediyesi Kız Voleybol takımına, devre arası kampındaki **oyuncuların spor malzemelerinin ve formlarının ücretsiz karşılanması** konusunda sponsor olmuştur. Verilen malzemelerin maliyeti **KDV dâhil 200.000 TL olup**, teslim edilen malzemeler için fatura düzenlenmiş, faturada sponsorluk için yapıldığı belirtilmiştir. Bu işleme karşılık Kulüp'ten makbuz alınmıştır.
- Mükellef kurum, İTÜ Vakfına Bağlı bağlı **iktisadi işletme tarafından işletilen** çocuk kreşine **40.000 TL nakdi** bağışta bulunmuştur.
- Mükellef kurum, **Cumhurbaşkanı'nca başlatılan bir yardım kampanyasına** makbuz karşılığı yapılan **20.000 TL ayni ve 30.000 TL nakdi** bağış yapmıştır.
- Mükellef kurum, **Türk Kızılay Derneği'ne bedelsiz olarak tıbbi malzeme tesliminde bulunmuş** olup, bu teslimin maliyeti **200.000 TL'dir**. Malzemelere ilişkin **indirim konusu yapılmış olan KDV 36.000 TL'dir**.

5) Vergi Güvenlik Müesseseleri:

- Transfer Fiyatlandırılması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı,

Mükellef Kurum, **Türkiye'de bulunan ve %50 nispetinde İştiraki Olan (D) Dış Tic. A.Ş.'ye** 2021 yılında imal ettiği **2 kg'lık 1.000 Adet konserveyi** adedi 40 TL'den, **1kg'lık 1.500 Adet konserveyi** adedi 30 TL'den satmıştır. Şirketin ilişkisi olmayan yurt içi ve yurtdışı kişi ve kurumlara benzer **2 kg'lık konserveyi** adedini 80 TL'den, **1 kg'lık konserveyi** adedini 60 TL'den satışını yaptığı muhasebe kayıtlarından tespit edilmiştir. **(D) Dış Tic. A.Ş.'nin** 2021 yılı hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinde kurumlar vergisi çıkmadığı, **gelecek yıla devreden zarar tutarının 500.000 TL olduğu** tespit edilmiştir.

- Örtülü Sermaye,

Mükellef kurum, **% 25 nispetinde ortağı bulunan** Gıda İmalat sektöründe faaliyet gösteren **İtalya Mukimi (E) GROUP S.R.L.'den** 01.01.2021 tarihinde (bu tarihte 1 Euro: 9,00 TL) yıllık **%5 (faiz oranı emsallere uygundur.) faiz oranı** üzerinden **2.000.000 Euro borç almıştır**. Borcun tamamı 31.12.2021 (bu tarihte 1 Euro = 15 TL) tarihinde geri ödenmiş ve faiz tahakkukları ile kur farkları ilgili hesaplara aktarılarak dönem kazancından indirilmiştir.

- Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı,

Mükellef kurumun **"X" ülkesinde bulunan (W) Şirketi'nde %50 oranında ortaktır**. 2021 yılında (W) Şirketi'nce **800.000 Euro hasılat elde edilmiş olup**, bunun **500.000 Euro'luk kısmı ticari satışlardan, 150.000 Euro kira gelirinden, 100.000 Euro isim hakkı gelirinden ve 50.000 Euro'luk kısmı faiz gelirinden oluşmaktadır**. (W) Şirketi'nin **efektif vergi yükü %8,5'dir**. (W) Şirketi'nin 2021 yılı için **kurum kazancı 300.000 Euro olarak gerçekleşmiştir**. (W) Şirketi **2021 yılı kazancı ortaklara dağıtılmamıştır**. (W) Şirketi'nin **"X" ülkesinde toplam 30.000 TL karşılığı, "Y" Ülkesinde de 20.000 TL karşılığı Euro tutarında Toplam 50.000 TL gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi ödediği** tespit edilmiş olup, belgeleri ile tevsik edilmiştir.



6) İndirimli Kurumlar Vergisi:

a-Tamanlanan Yatırım İçin :

Mükellef kurum KVK 32/A maddesinde düzenlenen indirimli kurumlar vergisi uygulamasından faydalanmak üzere önceki yıllarda aşağıdaki yatırımı yapmış ve yatırım tamamlanmıştır. 2021 yılı **kazancının yarısı bu yatırımdan** elde edilmiştir.

-Yatırım konusu: **Konserve gıda İmalatı**

-Yatırım tutarı: **5.000.000 TL**

Harcamanın türü	Tutar
Arsa Alımı	1.500.000
Tesis İnşaatı	1.600.000
Makine ve Teçhizat	1.000.000
Montaj Giderleri	250.000
Demirbaşlar	150.000
Know-how bedeli	500.000
Toplam	5.000.000

Yatırımın 6. Bölgede yapılmıştır. **Yatırıma katkı oranı % 35, kurumlar vergisi indirim oranı % 90'dır**

Yatırıma Katkı Tutarı (*): 1.050.000 TL olup, önceki yıllarda tahsilinden vazgeçilen vergi (yani önceki yıllarda yapılan yatırıma vergi indirimi şekliyle sağladığı katkı tutarı) **510.000 TL'dir.**

2021 Yılına devreden yararlanılacak katkı tutarı **(1.050.000- 510.000=) 540.000 TL'dir.**

(2021yılı Yeniden Değerleme Oranı: 36,30'dir.)

b-Devam Eden Yatırım İçin:

2021 yılı içinde Mükellef Kurum tarafından ayrıca sebze ve meyvelerin işlenmesi ve saklanması kapsamında **3. Bölgede yatırıma katkı oranı % 25, kurumlar vergisi indirim oranı % 60** olan, yeni bir yatırıma başlamış olup 2021 sonu itibariyle sadece makine teçhizat alımı şeklinde **2.500.000 TL'lık yatırım harcaması** yapmıştır. **Yatırım devam etmekte olup bu yatırıma ilişkin 2021 yılında elde ettiği kazanç bulunmamaktadır.**

Mükellef adına düzenlenen **Konserve Gıda İmalat sanayiine yönelik (US-97 Kodu:15-37 olan teşvik belgeleri)** düzenlenen bölgesel yatırım teşvik belgesi bulunmaktadır.

(*) Hesaplamaya aşağıda çözümde yer verilmiştir.

7) Nakit Sermaye Artırımı İndirimi

- Şirket sermayesinin **700.000 TL arttırılmasına** ilişkin 01/01/2021 tarihinde genel kurul kararı almış olup, artırılan sermayenin **500.000 TL'si nakit olarak**, geriye kalan **200.000 TL'si ise ortakların alacaklarını sermayeye ilave etmesi** suretiyle gerçekleşmiştir.



Sermaye **taahhüdünün %25'i olan 125.000 TL 02/01/2021** tarihinde ortaklarca şirketin banka hesabına yatırılmıştır. Sermaye artırımı kararı 03/01/2021 tarihinde ticaret siciline tescil edilerek, taahhüt edilen sermayenin **geri kalan kısmı olan 375.000 TL** ise ortaklarca nakit olarak **01/02/2021** tarihinde şirketin banka hesabına yatırılmıştır.

Firma aynı yıl içinde 10/07/2021 tarihinde duyduğu gerek üzerine **sermayesini 300.000 TL azaltılmasına** ilişkin genel kurul kararı alıp, **10/07/2021** tarihinde ticaret siciline tescil ettirmiştir.

Firmanın yararlanabileceği **indirim oranı %50** olup, 2021 yıl sonu için TCMB tarafından açıklanan **ticari krediler faiz oranı %24,52'dir**.

8) Peşin Ödenen Kurumlar Vergisi

Mükellef kurumun yıl içinde ödediği **geçici vergi tutarının 800.000 TL**, bankalardan elde edilen **faiz gelirlerine ilişkin olarak yapılan kesinti tutarının ise 50.000 TL** olduğu tespit edilmiştir.

9) Uyumlu mükelleflere vergi indirimi

6824 sayılı Kanun'un 4 üncü maddesiyle, Gelir Vergisi Kanunu'nun mülga mükerrer 121 inci maddesi "**Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi**" başlığıyla yeniden düzenlenmiştir.

Yapılan düzenlemeyle, vergiye uyumlu mükelleflerinden belirlenen şartları taşıyanlara yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan **verginin %5'ini**, ödemeleri gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirebilmelerine imkân sağlanmıştır. Şu kadar ki hesaplanan indirim tutarı, her hâl ve takdirde **(317 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 1/1/2022 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere) 2.000.000 TL** Türk lirasından fazla olamaz.

Konu ile ilgili olarak 23 Aralık 2017 tarihli ve 30279 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 301 No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 30 Ocak 2019 tarihli ve 30671 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7162 sayılı Kanunla yapılan değişiklikleri de içerecek şekilde vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi uygulamasına ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

1. Vergi indiriminden yararlanacak olan mükellefler

- Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle **gelir vergisi mükellefi** olanlar,
- Finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları **hariç olmak üzere kurumlar vergisi mükellefleri**

2. Vergi indiriminden yararlanma koşulları

Vergi indiriminden yararlanabilmek için aşağıdaki koşulların gerçekleşmiş olması gerekmektedir.

a) Beyannamelerin zamanında verilmesi, tahakkuk eden vergilerin ödenmesi,

- İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl (2021) ile bu beyannamenin ait olduğu yıldan önceki son iki yıla (2019 ve 2020) ilişkin olarak Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken **tüm vergi beyannamelerinin** kanuni süresi içerisinde verilmiş olması,



Bu maddede geçen vergi beyannameleri ibaresi, yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri, geçici vergi beyannameleri, muhtasar, muhtasar ve prim hizmet beyannameleri ile Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi beyannamelerini; vergi ibaresi, anılan Bakanlığa bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri ifade eder.

(7194 sayılı kanunun 18 inci maddesiyle değişen bent; Yürürlük: 1/1/2020 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere)

İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla, yukarıda belirtilen vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması (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 yararlandıktan 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 onbeşinci günün bitimine kadar ödenmesi şartıyla, bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.),

Yasal süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak, yasal süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler vergi indiriminden yararlanılmasına engel değildir.

b) İlgili dönemlere ilişkin olarak beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması,

İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıl içerisinde haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış **bir tarhiyat bulunmaması** veya Kesinleşen tarhiyatların, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl için geçerli olan, **birinci fıkradaki indirim tutar sınırının %1'ini aşmaması** (7338 Sayılı kanun ile ilave edilen kısım) gerekmektedir.

Söz konusu dönemlere ilişkin olarak ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatların indirimin hesaplanacağı gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken süreden önce kesinleşmiş yargı kararlarıyla veya uzlaşma ya da düzeltme hükümlerine göre **tamamen** ortadan kaldırılmış olması halinde vergi indiriminden yararlanması mümkündür. Yapılan tarhiyatların kısmen ortadan kaldırılması durumunda indirimden yararlanması mümkün değildir.

c) Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla 1.000 Türk Lirasının üzerinde vadesi geçmiş borç bulunmaması,

İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı (vergi cezaları dâhil) 1.000.- TL'nin üzerinde vadesi geçmiş borçlarının bulunmaması gerekmektedir.

Borç tutarının hesabında Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergi asılları ile vergi cezalarının (vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları) toplamı dikkate alınmaktadır.

d) Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde sayılan fiillerin işlenmemiş olması,

Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında Vergi Usul Kanunu'nun kaçakçılık suçlarını düzenleyen 359. maddesinde sayılan fiilleri işlediği tespit edilen mükellefler vergi indiriminden yararlanamamaktadır.



3. Vergi indirimi uygulaması

Vergi indirimi şu şekilde uygulanacaktır:

- Koşulları sağlayan mükellefler, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinin % 5'i oranında vergi indirimi tutarını hesaplayacaktır. Bu tutar, 2021 yılında verilecek gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerine uygulanmak üzere 2.000.000 milyon liradan fazla olamayacaktır.
- Hesaplanan vergi indirimi tutarı, bu beyannameler üzerinden ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilecektir.
- Vergi indirimi tutarının ödenmesi gereken vergiden fazla olması halinde kalan tutar, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilecektir.
- Bu süre içerisinde mahsup edilemeyen tutarlar red ve iade edilmeyecektir.

4. Koşulların ihlali halinde yapılacak işlemler

Vergi indiriminden yararlananların, şartları taşımadığının sonradan tespiti halinde, ilgili vergilendirme döneminde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler vergi ziyai cezası uygulanmaksızın tarh edilir.

İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yılda herhangi bir vergiye ilişkin beyanın gerçek durumu yansıtmadığının, indirimden yararlanıldıktan sonra tespiti üzerine, yapılan tarhiyatların kesinleşmesi halinde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler vergi ziyai cezası uygulanmaksızın tarh edilir.

Mükellef kurum bu şartları sağlamış olup, **2021 yılı için vereceği Kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde %5' lik vergi indiriminden** faydalanabilecektir.

MONOGRAFİNİN ÇÖZÜMÜ

1) Kazanç ve KKEG:

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDA YER ALAN KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER (K.V.K. MD. 11)

Kurumlar vergisi mükelleflerinin ilgili yıl safi kurum kazancının tespitinde, aşağıdaki indirimlerin yapılması kabul edilmez. Bu indirimler KKEG olarak değerlendirilerek, kurum kazancına ilave edilir.

- Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler,
- Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkı ve benzeri giderler,
- Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar,
- Her ne şekilde ve ne adla olursa olsun ayrılan yedek akçeler,
- Kurumlar vergisi, para cezaları, vergi cezaları, zamlar ve faizler,
- Menkul kıymetlerin itibari değerinin altında ihracından doğan zararlar,
- İşletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayan ve kanunda sayılan araçların (*yat, kotra, tekne, uçak, helikopter gibi*) giderleri ve amortismanları,
- Kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminatlar,



- Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğan maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminatlar,
- Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin %50'si (*Bakanlar Kurulu bu oranı %100'e kadar artırmaya veya sifıra kadar indirmeye yetkilidir*),
- Kanunen yasaklanmış fiiller nedeniyle katlanılan giderler (*rüşvet, yasadışı örgütlere yapılan bağış ve yardımlar, ihaleden çekilme karşılı ödenen bedeller*),
- Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ait giderlerin, istisnaya isabet eden tutarla orantılı kısmı (*İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere*) (*İştirak hisselerine ilişkin katlanılan giderlerin %75'i, taşınmaz satışlarına ilişkin katlanılan giderlerin %50'si Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak dikkate alınır*),
- Yönetim kurulu başkan ve üyelerine ödenen kar payları,
- Kıdem tazminatları için ayrılacak karşılıklar giderleri (*dönem içi fiilen ödenenler hariç*),
- MTV Kanunu'na göre 1,3 ve 4 sayılı tarifelerde yer alan taşıtlara ilişkin ödenen vergiler, cezalar ve gecikme zamları (*Ticari amaçlı uçak, helikopter işletme faaliyeti ile uğraşanların, taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşanların bu amaçla kiraya verdikleri taşıt ve araçlar hariç*),
- Özel İşlem Vergisi (*gerek G.V.K'da gerekse K.V.K'da*),
- 5510 Sayılı Kanun'un 88. Md. gereğince fiilen ödenmeyen SGK primleri (*gerek G.V.K. gerekse K.V.K. uygulamasında gider olarak dikkate alınamazlar. Ancak ödendikleri takvim yılında, dönemine ve ait oldukları yıla bakılmaksızın gider olarak dikkate alınır*),
- İşletmeden çalınan veya kaybolan mallar sebebiyle doğan zararlar giderler,
- İşletmede çalışan personelin ölümü üzerine aile ve çocuklarına yasal zorunluluk olmaksızın verilen yardımlar, ölüm ilanı bedelleri ve çelenk ve cenaze masrafları,
- Borç senetlerinin reeskont işlemine tabi tutulmayıp, alacak senetlerinin tabi tutulması halinde, kurumların lehine hesapladıkları reeskont faiz giderleri,
- Bir başka kişi veya kurum adına düzenlenmiş evrak ve belgelere istinaden yapılan giderler,
- V.U.K'a göre amortisman listesinde belirlenen oranları aşan miktarlar,
- Maliyet olarak kabul edilmesi gerekirken, doğrudan gider yazılan harcamalar,
- Geçmiş veya gelecek yıllara ait olup, cari takvim yılına ithal edilen giderler,
- K.V.K'nda belirtilen usullere uymaksızın yapılan bağış ve yardımlar (*bağış ve yardımın dönem içinde gider olarak yazılması - sonra kurum kazancının tespitinde "KKEG" olarak eklenmesi - ardından kazancın yeterli olması halinde ve üst sınır gözetilerek beyanname üzerinden indirim konusu yapılması sırasının takip edilmesi gerekir*),
- Götürü gider uygulaması hariç belgesiz olarak yazılan giderler,
- Envanterde oluşan sayım ve tesellüm noksanlarından nedeni bulunamayanlar.
- Binek oto gider kısıtlamaları (*gerek G.V.K'da gerekse K.V.K'da*)
- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'nci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendine göre yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma ilişkin 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 kısmının gider olarak indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır

DiĞER ÖZELLİKLİ DURUMLAR

- V.U.K 281. ve 285.'inci maddeleri vadesi gelmemiş senetli alacak ve borçların değerlemesini açıklamıştır:

Vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacaklar ile borçlar değerlendirme günü kıymetine irca olunabilir. Senette faiz oranı belli ise bu oran, belli değil ise T.C. Merkez Bankası'nın resmi iskonto haddinde bir faiz uygulanır.

Alacak senetlerini reeskonta tabi tutan mükellefler, borç senetlerini de reeskonta tabi tutmak zorundadırlar.

5941 sayılı Çek Kanunu'nda yapılan değişikliklerden sonra, çeklerin vadeli olarak düzenlenmesine izin verilmiştir. Bu değişiklikten sonra idare de görüşünü değiştirerek çeklerinde vade içerdiğini kabul etmiştir.

Bu nedenle 30.04.2013 tarih ve V.U.K-64/2013-9 sayılı Sirküler ile vadeli çeklere reeskont ayrılmasına izin verilmiştir.

Buna göre; mükellef kurum alınan çeklerini reeskonta tabi tutmuş ancak verilen çeklerini reeskonta tabi tutmamıştır.

Oysa hem alınan çeklerin hem de verilen çeklerin reeskonta birlikte tabi tutulması yasal zorunluluktur. Seçimlik bir hak olarak düzenlenmemiştir.

Firma verilen çeklerini reeskonta tabi tutmadığından, alınan çekleri için hesaplamış olduğu **100.000 TL tutarındaki reeskont faiz giderini** ticari bilanço karından indirim konusu yapamayacaktır. 100.000 TL'nin **KKEG olarak ticari bilanço karına eklenmesi** gerekmektedir.

- K.V.K'nın 11. maddesi hükmüne göre; Kurumlar Vergisi Kanununa göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizleri ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre ödenen gecikme faizi ile pişmanlık zammının kurum kazancından indirimi kabul edilmemektedir. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre tecil edilen vergilere ilişkin tecil faizleri de bu kapsamda olup kurum kazancından gider olarak indirilmesi mümkün değildir.

Öte yandan, sosyal güvenlik kurumlarına ödenen gecikme cezaları ile gecikme zamları da bu kapsamda gider olarak indirilemeyecektir.

Buna göre RTÜK'e ödenen **50.000 TL haksız rekabet tazminatı** ile , işçiye ödenen **20.000 TL'lık mobing tazminatı** mali karın tespitinde **gider olarak indirilemeyecektir.**

- K.V.K'nın 8. maddesi hükmüne göre; **şirket genel kurul işlemleri için yapılan masraflar** indirilebilmekle birlikte **şirket ortaklarının kendi hisselerini satmak maksadı için alınan 50.000 TL'lık danışmanlık harcaması** da mali karın tespitinde **gider olarak dikkate alınmaz.**
- G.V.K 40. Maddesinin 1.fıkrasının 2 numaralı bendinde **sigorta primlerinin** safi kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilebileceği hükme bağlanmıştır.



5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 88. Maddesinin 11. Fıkrasında kuruma **fiilen ödenmeyen sigorta primlerinin** G.V ve K.V uygulamasında **gider yazılamayacağı belirtilmiştir.**

174 seri no'lu GVGT'nin C bölümünde de sigorta primlerinin gider yazılabilmesi için **Sosyal Sigortalar Kurumu'na fiilen ödenmiş olması gerekmektedir.** Dönemine ve ait olduğu yıla bakılmaksızın fiilen ödendiği tarihte gider yazılmalıdır.

KVK'nun 11. Maddesi ve 1 seri no'lu KVGT'de sigorta primlerine ait gecikme zamları ve gecikme cezalarının gider olarak indiriminin mümkün olmadığı ayrıca belirtilmiştir.

Buna göre; firmanın geçmiş dönemlere ait olup, bu takvim yılında ödenen **150.000 TL sigorta priminin gider yazılmasında herhangi bir engel yoktur.** Ancak sigorta primlerine ait **50.000 TL tutarındaki gecikme zammının** vergi matrahı hesabında **gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.**

Diğer taraftan, sigorta priminin ve gecikme zammının ödenmesi için bankadan alınan kredi dolayısıyla **katlanılan 25.000 TL kredi faizinin finansman gideri olarak kabulü gerekir.** Şöyle ki; çekilen kredi sigorta primi ve gecikme zammının tamamı için çekildiğinden, katlanılan kredi faizinin sigorta primine isabet eden faiz tutarı ile gecikme zammına isabet eden faiz tutarı ayrılmayacaktır. Her ne kadar idare tarafından yapılmış KKEG'nin finansmanı için katlanılan kredi faizleri için net bir düzenleme olmasa da katlanılan kredi faizi tutarının bir bütün olarak değerlendirilmesi ve firmanın faaliyeti ile ilgili bir faaliyet gideri kapsamında olduğunun kabulü gerekir.

- **Binek Otomobillerin Giderlerine Kısıtlama uygulaması**

7194 sayılı Kanununun 13 üncü ve 14 üncü maddeleriyle, Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı ve 68 inci maddelerinde yapılan değişiklikler ile işletmelerin **kiraladıkları veya iktisap ettikleri binek otomobillerin giderlerinin vergi matrahının tespitinde indiriminde** kısıtlamalara gidilmiştir. Uygulama 1/1/2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi gelir ve kazançların üzerinden yapılacaktır.

Buna göre 313 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel tebliğine göre 2021 Yılı İçin uygulanacak hadler aşağıdaki gibidir ;

- Kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerin** her birine ilişkin aylık kira bedelinin **6.000 TL'ye kadarlık kısmının,**
- Binek otomobillerinin **iktisabına ilişkin özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının en fazla 150.000 TL'ye kadarlık kısmının,**
- Binek otomobillere ilişkin faiz, yakıt ve bakım onarım gibi giderlerin **en fazla % 70'inin,**
- Özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap **bedeli 170.000 TL'yi,** söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hallerde, **amortismanına tabi tutarı 320.000 TL'yi aşan** binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan **amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmının,**

ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilmesi yönünde düzenleme yapılmıştır. Bu durumda, yukarıda yer alan tutarları aşan kısımların **KKEG olarak dikkate** alınması gerekecektir.

(317 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğ ile 2022 Yılı hadleri : kiralama :8.000 TL, satın alma ÖTV+KDV : 200.000 TL , Amortisman Sınırı ; ÖTV KDV Hariç İLK ALIMDA : 230.000 TL; İKİNCİ ELDE 430.000 TL) Aşan kısımlar KKEG olacaktır .



Buna göre şirketin 01.01.2021 tarihinde aylık 7.500 TL'sına kiraladığı binek oto için ödediği kiranın aylık **6.000 TL'sını aşan kısmı** ($7.500-6.000= 1.500 \text{ TL} \times 12 =$) **18.000 TL KKEG olarak** dikkate alınmalıdır. (Bu kısma ilişkin KDV'nde KKEG olarak dikkate alınması gerekmektedir. Ancak bu örnekte ihmal edilmiştir.)

Yine şirket tarafından 01.01.2021 tarihinde 200.000 TL'sına satın alınarak şirket aktifine kaydedilen binek oto için ödenen ve binek oto maliyetine dahil edilmeden doğrudan gider yazılan 160.000 TL ÖTV ve KDV toplamının, 2021 yılı için uygulanan **150.000 TL'lık haddi aşan kısmı** ($160.000- 150.000 =$) **10.000 TL KKEG** olarak dikkate alınmalıdır.

Binek otunun 200.000 TL'lık iktisap bedelinde, **170.000 TL'lık amortisman haddini aşan** kısma isabet eden ($200.000- 170.000=$) **30.000 TL amortisman matrahı** üzerinden hesaplanan ($30.000 \times \%20 =$) **6.000 TL'lık amortisman tutarının da KKEG** olarak dikkate alınması gerekir. (Binek oto alımlarında kıst amortisman uygulaması olmakla birlikte bu örnekte alım 01.01.2021 tarihinde olduğu için amortisman tam dikkate alınmış iktisap bedeli haddini aşan kısma ait amortisman KKEG olacaktır. İktisap bedeli haddine isabet eden amortismanın giderler içinde olduğu kabul edilmiştir.)

Şirket aktifinde kayıtlı olan ve kiralanın binek otolar için cari dönem içerisinde yapılan giderlerin %30'u 01.01.2020 tarihinden KKEG olarak dikkate alınacağı için bu binek otolara ilişkin yapılan giderler ve KKEG hesaplaması aşağıdaki şekildedir.

Yapılan Giderin Türü	Toplam Harcama (KDV dikkate alınmamıştır.**)	Gider Olarak Dikkate Alınabilecek Azami Tutar	Kanunen Kabul Edilmeyen Gider
	(A)	(A)x%70	(A)x%30
Akaryakıt Gideri	6.000,00 ₺	4.200,00 ₺	1.800,00 ₺
Sigorta Gideri	1.200,00 ₺	840,00 ₺	360,00 ₺
Otopark Gideri	900,00 ₺	630,00 ₺	270,00 ₺
Bakım/ Onarım Gideri	3.000,00 ₺	2.100,00 ₺	900,00 ₺
Köprü ve Otoyol Geçiş Ücreti	1.200,00 ₺	840,00 ₺	360,00 ₺
Motorlu Taşıtlar Vergisi(*)	1.510,00 ₺	- ₺	1.510,00 ₺
	13.810,00 ₺	8.610,00 ₺	5.200,00 ₺

Binek otolara ilişkin 2021 yılı içinde yapılan giderlerin **5.200 TL'lık kısmı KKEG** olacaktır.

(*)Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 14'üncü maddesi uyarınca, taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç **binek otomobiller için ödenen vergiler** gelir ve kurumlar vergilerinin matrahlarının tespitinde **gider olarak kabul edilmemektedir.**

(**) KDV içeren gider kalemlerinde KDV'nde %30' luk kısma isabet kısmı KKEG olarak dikkate alınması gerekmektedir. Ancak bu örnekte ihmal edilmiştir.

- Finansman Gider Kısıtlaması Uygulaması ;

93 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 41'inci maddesinin birinci fıkrasının (9) numaralı bendi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'nci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendine göre yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma ilişkin 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 kısmının gider olarak indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.



04.02.2021 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan Cumhurbaşkanı Kararı ile **01.01.2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmak üzere, ilgili kanun maddelerindeki oran yüzde 10 olarak belirlenmiştir.**

Finansman gider kısıtlamasına ilişkin düzenlemenin yürürlük tarihinden **(1/1/2013) itibaren sağlanan finansman hizmetleri veya düzenlenen kredi sözleşmelerine ilişkin olarak mahiyet ve tutar itibarıyla 1/1/2021 tarihinden itibaren kesinleşen gider ve maliyet unsurları gider kısıtlamasına tabi tutulacak olup** her bir geçici vergi dönemi sonunda finansman gider kısıtlamasına tabi tutarın, kanunen kabul edilmeyen gider olarak beyanı gerekmektedir.

Söz konusu kanun maddelerinin gerekçesi ise işletmelerin finansman ihtiyaçlarını borçlanma yerine öz kaynakları ile finanse etmelerini teşvik etmek ve öz kaynaklarını güçlendirmektir.

Gerçek usulde vergilendirilen ve bilanço esasına göre defter tutan ticari kazanç ve zirai kazanç sahibi gelir vergisi mükellefleri ve **kanunda belirtilen kurumlar (kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri) haricinde** olan ve bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükelleflerinden yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşanlar finansman gider kısıtlamasına tabi bulunmaktadır.

Şirketin 2021 yılı içinde kullanmış olduğu ve **özkaynaklarını aşan yabancı kaynaklara ilişkin katlandığı finansman gider ve maliyet toplamı 100.000 TL olup , bu tutarın %10 yani 10.000 TL’sını kazancından indiremeyecektir.**

2) İstisnalar

İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası

- KVK’nın iştirak hissesi ve taşınmaz satışlarından elde edilen kazançlara ilişkin istisnayı düzenleyen 5-1/e maddesine göre; kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmaz satışında doğan **kazancın %50’si** (%50 lik uygulama 5/12/2017 tarihinden itibaren yapılan taşınmaz satışlarında uygulanmaktadır. Daha önceki dönem ilişkin satış kazançlarında bu oran %75 olarak uygulandı.) ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından **doğan kazançların % 75’lik kısmı kurumlar** vergisinden istisnadır.

Mükellef kurumun sattığı hisse senetleri farklı tarihlerde alındığı için bunlara ilişkin maliyetin tespitinde 1 Seri No.lu KVK Genel Tebliği uyarınca ilk giren ilk çıkar yönteminin esas alınması gerekmektedir. Bu nedenle toplam 2.200.000 adetlik satışın 2.000.000 adetlik kısmı ilk giren kısım olan 12.12.2018 tarihli alıma ilişkin 1 TL üzerinden maliyetlendirilecektir. Kalan 200.000 adetlik satış ise, 21.12.2019 tarihli alıma ilişkin 1,20 TL üzerinden maliyetlendirilecektir. Dolayısıyla 2.200.000 adedin 2.000.000’luk kısmının maliyeti (2.000.000 * 1 =) 2.000.000 TL, 200.000 adedinin maliyeti ise (200.000 * 1,20 =) 240.000 TL olarak dikkate alınacak ve toplam satış kazancı (4.000.000 – 2.240.000 =) 1.760.000 TL olarak hesaplanacaktır.

Kanun’da aranan **bir diğer şart ise satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesidir.** Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. 1 Seri Nolu KVK Genel Tebliği’nde “... Bu tür kıymetlerin mevcut borçlar karşılığında rızaen veya icra yoluyla devredilmesi işlemleri ile kamulaştırma işlemleri ise kurumların finansman olanaklarını artıracığından istisna uygulaması kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir...” hükmüne yer verilmektedir. Maddenin getiriliş amacı olan finansman olanaklarını artırma şartı, mevcut borçların kapatılmasında da sağlanmaktadır.

Bilindiği üzere, satıştan elde edilecek kazancın istisnadan yararlanan kısmının, pasifte özel bir fon hesabına alınması ve satışın yapıldığı yılı izleyen **beşinci yılın sonuna kadar söz konusu fon hesabında tutulması** gerekmektedir. Aksi halde bu işlemlere tabi tutulan kazanç kısmı için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler 213 sayılı VUK hükümlerine göre vergi ziyayı cezası ve gecikme faiziyle birlikte alınacaktır. Bu çerçevede, fon hesabına alınma işleminin, satışın yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla, istisnadan yararlanacak olan kazanç tutarı, satışın yapıldığı dönemin genel sonuç hesaplarına yansiyacak olup kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnadan yararlanılabilecektir. Mükellef kurum, **06.01.2022 tarihinde kazancı pasifte özel bir fon hesabına eklemek suretiyle bu şartı da yerine getirmiştir.**

Tüm bu açıklama ve değerlendirmeler çevresinde mükellef kurumun hisse senedi satış işleminden elde ettiği **kazancın %75'i olan (1.760.000 * %75 =) 1.320.000 TL'nin** kurumlar vergisi beyannamesinde "Taşınmaz ve İştirak Hisseleri Satış Kazancı İstisnası (KVK 5-1-e)" satırına eklenmek suretiyle **istisna kazanç olarak beyan edilmesi gerekmektedir.**

İstisna kazançla ilişkin olarak katlanılan giderin durumu ise, KVK 5/3 maddesi uyarınca; iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmez hükmünden hareket ile istisna kapsamındaki faaliyetin **50.000 TL'lik komisyon gider tutarının %75'i olan 37.500 TL KKEG olarak dikkate alınması gerekmektedir.**

Hisse senedi adedi	Alış maliyeti	Satış Bedeli	İstisna Kazanç Bildirimi	(KVK 5-1-e) Taşınmaz ve İştirak Hiss. Satış Kazancı İst. %75
2.000.000 adet (1 TL alış maliyeti)	2.000.000.-	3.636.636.-	1.636.636.-	1.227.477.-
200.000 adet (1,20 TL alış maliyeti)	240.000.-	363.364.-	123.364.-	92.523.-
Toplam 2.200.000 adet hisse senedi	2.240.000.-	4.000.000.-	1.760.000.-	1.320.000.-

k

Gayrimenkul Satış (Kamulaştırma) Kazancı İstisnası

- Mükellef kuruma ait olan bir fabrika kamulaştırılmıştır. 1 No.lu Kurumlar vergisi genel tebliğinde yapılan açıklamada; "Bu tür kıymetlerin mevcut borçlar karşılığında rızaen veya icra yoluyla devredilmesi işlemleri ile **kamulaştırma işlemleride kurumların finansman olanaklarını artıracığından** istisna uygulaması kapsamında değerlendirilmesi gerektiği" şeklinde olup, Karayolları tarafından kamulaştırılan fabrika binası nedeni ile elde edilen kazançta istisna hükümlerinden faydalanabilecektir. 5 Aralık 2017 tarihinden itibaren geçerli olan uygulamaya göre taşınmaz satışlarındaki istisna artık %75 değil, **%50 olarak uygulanacağı** göz önünde bulundurulmalıdır. Kamulaştırma işlemi 10.12.2021 tarihinde olduğundan kazanç istisnası %50 olarak aşağıdaki gibi hesaplanacaktır. (Mükellef kurum diğer şartların hepsini sağlamıştır.)

	TARİH	BEDEL
ALİŞ	6.2.2008	300.000,00
AMORTİSMAN		90.000,00
NET DEFTER DEĞERİ		210.000,00
KAMULAŞTIRMA	10.12.2021	1.000.000,00
KAZANÇ		790.000,00
KAZANCIN KURUMLAR VERGİSİ İSTİSNASI UYGULANACAK %50 'Sİ		395.000,00

Burada dikkat edilmesi gereken önemli bir hususta;

Alış-satış sonucu oluşan karın miktarı **2021 yılı için 483.000 TL**'yi geçmesi halinde bu durum bir **Yeminli Mali Müşavir (YMM) raporuna bağlanması** zorunludur. (Bu tutar, 2020 yılı için 443.000 TL, 2019 yılı için 363.000 TL, 2018 yılı için 294.000 TL, 2017 yılı için 255.000 TL ,2016 yılı için 246.000 TL, 2015 yılı için 233.000 TL'dir.) 3568 sayılı yasaya göre, unvan almış meslek mensuplarının (YMM'lerin) bu konuda düzenlenen raporlar nedeni ile şirket ile birlikte müşterek ve müteselsil sorumlulukları bulunmaktadır. Yapılan işlemlerin hukuka aykırı olması nedeni ile muhtemel tarhiyatlardan Yeminli Mali Müşavir ile birlikte ilgili şirket sorumlu olacaktır. YMM raporu, kurumlar vergisi beyanname ekinde vergi dairesine 30 Nisan 2022 veya 30 Haziran 2022 tarihine kadar ibraz edilmelidir.

İstisna ve indirimlerle ilgili olarak; YMM tasdik raporu vergi dairesine süresi içerisinde verilmediği takdirde, yapılan işlemler gecikme zammı ve vergi ziyayı cezalı olarak vergiler geri istenir. İstisna ve indirim ile ilgili YMM tasdik raporları Nisan 2022 ayında verilmediği takdirde; vergi dairesine dilekçe verilmek kaydıyla 30 Haziran 2022 tarihine kadar verilmesi mümkündür. (*Covid-19 Salgın hastalık sebebi ile yapılan veya yapılacak olan tasdik raporu teslimi yasal süre uzatımları dikkate alınmamıştır.*)

Yurtdışı Teknik Hizmet (İşletmeye Alma Danışmanlığı) Kazanç İstisnası

- Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi ile yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar, herhangi bir koşula bağlanmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendinde, kurumların yurt dışında bulunan işyerleri veya **daimi temsilcileri aracılığıyla** elde ettikleri kazançlar, maddede belirtilen tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olmak ve en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi yükü taşımak koşuluyla vergiden istisna edilmiştir.

Benzer şekilde, anılan fıkranın (h) bendi ile de **yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla yapılan ve yurt dışında vergilendirilen inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların (vergi yükü oranına bakılmaksızın), ayrıca yurt içinde de vergilendirilmesinin önüne geçilmesi amacıyla bu kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.**

(6 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 6.maddesiyle eklenen paragraf)Teknik hizmetler esas itibarıyla inşaat, onarım ve montaj işleriyle ilgili olarak yürütülen planlama, projelendirme, mimarlık ve mühendislik, etüd, fizibilite, harita tasarımı, metraj, keşif, idari ve teknik şartname ile ihale dosyası hazırlama, ihale değerlendirme, mesleki kontrollük, inşaat kontrollüğü, tasarım kontrollüğü, işletmeye alma danışmanlığı, proje ve yatırım yönetimi ve benzeri hizmetleri kapsamaktadır.



Teknik hizmetlerden elde edilen kazançların da anılan istisnadan yararlanabilmesi için bu işlerin yurt dışında bulunan **işyerleri veya daimi temsilciler aracılığıyla yapılması; yurt dışında ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci olmadan yapılan teknik hizmetlerin, hizmet ihracatı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.** Ayrıca, **teknik hizmetlerin yurt dışındaki inşaat, onarım ve montaj işlerine bağlı olarak yapılma şartı bulunmamaktadır.**

İnşaat, onarım ve montaj işlerinin yurt dışında gerçekleştirilmesi için bir işyeri bulunması gerekirken, **bu işlere bağlı teknik hizmetlerin yurt dışında herhangi bir işyeri olmaksızın Türkiye’den gerçekleştirilebilmesi de mümkün olabilmektedir.** Proje hazırlanması gibi teknik hizmetler, inşaat ve onarım işinin tamamlayıcı bir unsuru olmasına karşın; kurumların yurt dışında devam eden bir inşaat ve onarım işi olmadığı ya da ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci bulundurulmadığı durumlarda, bu faaliyetin ihracat olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup yurt dışındaki inşaat işine bağlı olarak Türkiye’de yapılan teknik hizmetlerden sağlanan kazançların bu istisnadan yararlandırılması mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla, kurumların yurt dışında bir inşaat ve onarım işi varsa, buna bağlı teknik hizmetler ister Türkiye’de isterse yurt dışında yapılsın, elde edilen kazançlar istisnadan yararlanabilecektir. **Kurumların yurt dışında yaptıkları bir inşaat ve onarım işinin bulunmaması halinde ise ancak yurt dışında bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla yaptıkları teknik hizmetlerden elde edilen kazançlar istisnadan yararlanılabilecektir.**

Bu istisnanın uygulanması açısından, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların Türkiye’ye getirilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır. **Söz konusu kazançların Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi istisnadan yararlanılması için yeterlidir.**

Mükellef kurumun uygulaması yukarıdaki şartların tamamını taşımaktadır ve bu nedenle **yurtdışındaki daimi temsilciliği vasıtası ile konserve imalatı makinalarının işletmeye alınması danışmanlığı teknik hizmeti** işinden elde ettiği kazanç **100.000 TL kurumlar vergisinden istisna** edilebilecektir.

Serbest Bölge Kazanç İstisnası

- 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3. Maddesi uyarınca; serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Hükmü çerçevesinde İmalat dışındaki faaliyet kolları içinse aynı maddede, maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla bölgede faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin bu ruhsatlarında belirtilen süreyle sınırlı olarak elde ettikleri kazançları gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

1 Seri Nolu KVK Genel Tebliği’nin ruhsatın yenilenmesine ilişkin aşağıdaki açıklamaya yer verilmiştir:

“Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinde;

“Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla bu Kanuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin;

Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır...” hükmü yer almaktadır.

Bununla birlikte, serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükellefler, maddenin yürürlüğe girdiği 06/02/2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatlarında öngörülen sürenin sonuna kadar kurumlar vergisi istisnasından yararlanabilecektir. 06/02/2004 tarihinden sonra,

mükelleflerin faaliyet ruhsatlarının süresinin çeşitli nedenlerle (inşaat süresi ile ilgili süre uzatımları hariç) uzatılması durumunda, **istisna süresinin uzaması söz konusu olmayacaktır.**

Yine serbest bölgeler kanununun geçici 3 ncü maddesinin değişik ikinci fıkrasına göre Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar **Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin** bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci ve 30 uncu maddeleri uyarınca yapılacak tevkifata etkisi olmayacağı belirtilmiştir.

İstisna uygulamasında, imal edilen ürünün yurt dışına ya da yurt içine satılmasının bir önemi bulunmamaktadır.

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançların gelir veya kurumlar vergisinden istisna edilebilmesi için;

- Bölgelerde “imalat” faaliyetinde bulunmak üzere almış oldukları ruhsatın bir örneğini,
- Sanayi sicil belgesi ve kapasite raporunun bir örneğini,
- İmalat faaliyetinde kullanılacak araç parkını gösteren bir listeyi

yeni mükellefiyet tesis ettirenler mükellefiyet tesisinde, durum değişikliklerinde ise (yeni bir alanda imalata başlayacak mükelleflerin bu durumu ruhsatlarına işlettirdikten sonra) değişikliği müteakiben verecekleri ilk geçici vergi beyannamesi ekinde, ilgili vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

Yukarıda yer alan düzenlemeler çerçevesinde mükellef kurumun **imalat faaliyeti neticesinde elde ettiği kazanç tutarı** olan 500.000 TL'nin kurumlar vergisi beyannamesinde “Serbest Bölge Kazanç İstisnası” satırına aktarılmak suretiyle istisna kazanç olarak beyan edilmesi, ithal edilen **malların aynen Türkiye'ye satılması suretiyle elde edilen ticari kazanç** ise, **ruhsat süresinin uzatılması istisna süresini uzatmayacağından** 100.000 TL lik kazanç tutarı ise, kurumlar vergisinden istisna olmayacaktır.

- Kur Korumalı Mevduata İlişkin Kazanç İstisnası Uygulaması ;

20.01.2022 Tarihli 7352 sayılı Kanun'un 2'nci maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na geçici 14'üncü madde eklenmiştir. Eklenen madde ile **hem kurumlar vergisi** hem de **bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin** Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında açtıkları kur korumalı mevduat ve katılım hesaplarına vergi istisnası getirilmektedir. İstisna **31.12.2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralardan (USD, EUR ve STERLİN) ve altından Türk Lirası'na dönüşen mevduat ve katılma hesaplarını** kapsamaktadır. Yabancı paralardan ve altından Türk Lirası'na dönüşen hesapların bu istisnadan yararlanabilmesi için vadesinin en az üç ay olması şarttır. Yabancı paradan dönüşen hesaplarla ilgili iki farklı düzenleme bulunmaktadır. Farkın sebebi hangi tarihe kadar dönüşüm yapıldığı ile bağlantılıdır. Eğer hesaplar dördüncü geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihi olan 17.02.2022 akşamına kadar Türk Lirası'na çevrilmiş ise istisnanın kapsamı geniş, bu tarihten sonra çevrilmiş ise istisna dar kapsamlı uygulanmaktadır.

Kurumların 31.12.2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını, dördüncü geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihi olan 17.02.2022 akşamına kadar (Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından beyanname verme süresi 25 Şubat 2022 tarihine uzatıldı.) Türk Lirası'na çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk Lirası varlığını bu kapsamda açılan en az üç ay vadeli Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda kazançları vergiden istisna edilecektir. İstisna kapsamına ilk olarak yabancı paraların dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan **kur farkı kazançlarının 01.10.2021 ile 31.12.2021 tarihleri arasındaki döneme isabet eden kısmı girecektir.** Buna ilave olarak **daha sonraki dönemde oluşan kur farkı kazançları ile söz konusu hesaplardan dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dahil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar da istisna edilecektir.**

Dönüşüm suretiyle açılan Türk Lirası mevduat veya katılma hesaplarından **vadeden önce çekim yapılması durumunda istisna edilen tutarlar nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyayı cezası kesilmek suretiyle gecikme faiziyle birlikte tahsil olunacaktır.**

Şirket, 31.12.2021 bilançosunda da yer alan döviz mevduatını (USD) 15.02.2022 tarihinde kur korumalı mevduat hesabına dönüştürmüştür. Bu döviz mevduata ilişkin **01.10.2021 ile 31.12.2021 tarihleri arasındaki döneme isabet eden kur farkı kazancı 20.000 TL'dir.**

Bu tutar beyanname üzerinde ticari kazançtan indirilecektir.

3) Zarar Mahsubu

- Bilindiği üzere, 7326 sayılı Kanun uyarınca bu Kanun hükümlerine göre matrah artırımında bulunan mükelleflerden zarar beyan edenler, sonraki yıllarda zararlarının %50'sini mahsup edebilirler. Bu çerçevede mükellef kurumun mahsup edebileceği 2019 hesap dönemi zararı olan (200.000 / 2) 100.000 TL'nin kurumlar vergisi beyannamesinde "Diğer Geçmiş Yıl Zararı" satırına aktarılmak suretiyle mahsup işlemini gerçekleştirilebilecektir.

4) Bağış ve Yardımlar - İndirimler

- KVK'nın 10. Maddesinde düzenlenen sponsorluk indirimine ilişkin olarak 1 Seri No'lu KVK Genel Tebliği'nde; "...3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün 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..." açıklamasına yer verilmektedir. Sponsorluk uygulamasına ilişkin usul ve esaslar 16/6/2004 tarih ve 25494 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliğinde düzenlenmiştir. Buna göre, gerçek ve tüzel kişiler, federasyonlara, gençlik ve spor kulüplerine veya sporculara, spor tesisleri ve faaliyetlerine ilişkin olarak anılan Yönetmelikte belirtilen usul ve esaslar dahilinde sponsor olabileceklerdir.

Yönetmeliğin 8 inci maddesine göre sponsorluk hizmeti alan ile sponsor arasında her iki tarafın hak ve yükümlülüklerini içeren yazılı bir sözleşme yapılması gerekmekte olup sponsorlar ile sözleşme yapmaya sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum veya kuruluş yetkilidir. Yapılacak sözleşmede yer alması gereken bilgiler anılan maddede belirtilmiştir.

Yönetmeliğin 4 ve 13 üncü maddelerinin tetkikinden de anlaşılacağı üzere, sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum ve kuruluşlara aynı ya da nakdi olarak verilen desteklerin, Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmiş belgelere bağlanmasının zorunlu olduğu hususunda özel bir düzenleme bulunmamaktadır.

Anılan Yönetmeliğin 4 üncü maddesinde “belge”, sponsorluk ve reklam hizmet ve işlemlerine ilişkin belge; “nakdi destek”, sponsor tarafından sponsorluğu alana yapılan parasal ödeme; “aynı destek” ise sponsorluk konusu işle ilgili olarak sponsor tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin harcama olarak tanımlanmıştır.

Bahsi geçen Yönetmeliğin 14. Maddesinde “... **Vergi veya sosyal güvenlik kuruluşlarına borcu** nedeniyle takibata uğrayan gerçek veya tüzel kişiler sponsorluk yapamazlar...” Hükmüne yer verilmiştir. Dolayısıyla mükellef kurumun amatör bir kulübünün spor malzemelerini bedelsiz karşılaması karşılanan tutarın %100’nün (Klüp Amatör olduğu için) sponsorluk kapsamında değerlendirilebilecek ise de, **1. tespitite belirtildiği üzere, mükellef kurumun ödenmemiş ve takibe uğramış sosyal güvenlik borçları bulunduğundan dolayı** Yönetmeliğin 14. maddesi uyarınca sponsorluk indiriminden yararlanılamayacaktır. Söz konusu tutarın tamamı dönem içinde maliyet/gider hesaplarına aktararak ticari kazançtan indirildiğinden ötürü **KDV dahil 200.000 TL maliyet bedeliyle** görülen bu hizmetin kurumlar vergisi beyannamesinde “**Kanunen Kabul Edilmeyen Gider**” satırına eklenerek vergiye tabi kazanca eklenmesi gerekmektedir.

- KVK’nın 10-1/c maddesine göre, genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere, köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının %5’ine kadar olan kısmı, kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir. Kamuya yararlı derneğin veya vakfın kendisine yapılan aynı nakdi bağışlarda kazancın %5’i ile sınırlı indirim hakkı bulunmakla birlikte bunların iktisadi işletmelerine yapılan bağışlar bu indirimden yararlanamaz.

KVK’nın 10-1/ç bendinde yer alan çocuk yuvalarına yapılan bağış ve yardımların indirim konusu yapılabilmesi ise, **bunların kamu kurum ve kuruluşlarına ait olması durumunda mümkündür**. Dolayısıyla, söz konusu kreş kamuya yararlı vakfın veya derneğin kendisi tarafından işletilmiş olsaydı da KVK’nın 10-1/ç bendinden yer alan “c bendinde sayılan kamu kurum ve kuruluşlarına” ifadesi uyarınca söz konusu indirimden yararlanılamayacak, ancak 10-1/c bendinde kamuya yararlı vakıf ve derneklere yapılan bağış ve yardımlara ilişkin indirim müessesesinden faydalanılabilecektir.

Görüleceği üzere, bir bağış kamuya yararlı vakfa veya derneğe yapıldığında kurumlar vergisinden indirimi mümkün olup, **bunların iktisadi işletmelerine** yapılması durumunda indirim müessesesinden yararlanılamaz. Dolayısıyla **40.000 TL’nin** kurumlar vergisi beyannamesinde “**Kanunen Kabul Edilmeyen Gider**” satırına eklenerek vergiye tabi kazanca eklenmesi gerekmektedir.

- KVK'nın 10/1-e maddesi kapsamında Cumhurbaşkanı'nca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan aynı ve nakdî bağışların tamamı kazanç olması halinde vergi matrahından indirim konusu yapılabilmektedir. Mükellef kurumca yapılan **20.000 TL aynı, 30.000 TL nakdi bağış olmak üzere 50.000 TL bağışının tamamını ilk olarak "Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler" satırına ekleyecek**, daha sonra da bu tutarı (**50.000 TL**) kurumlar vergisi beyannamesinde "**Bağış ve Yardımlar (KVK M: 10-1/e)**" satırına eklemek suretiyle matrahtan indirim konusu yapabilecektir.
- KVK'nın 10-1/f maddesine göre **Türk Kızılay Derneği'ne makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış veya yardımların tamamı** kurum kazancından indirilebilir. Mükellef kurumun söz konusu **Derneğe bağışı nakdi değil aynı olduğundan bu bent hükmünden yararlanması mümkün olmamakla birlikte**, KVK 10-1/c maddesinde düzenlenen ve kamuya yararlı derneklere yapılan aynı ve nakdi bağışların kurum kazancının yüzde beşine kadar olan kısmının matrahtan indirimine imkan sağlayan maddeden yararlanması mümkündür. (Türk Kızılay Derneği kamuya yararlı dernek kararı alınan ilk dernektir.)

KVK 1 Seri No'lu Genel Tebliği'nde de açıklandığı üzere; indirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespitinde esas alınan kurum kazancı, zarar mahsubu dahil giderler ile iştirak kazancı istisnası düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki [Ticari bilanço karı – (iştirak kazançları istisnası + geçmiş yıl zararları)] tutardır. Bu durumda, mükellef kurumun **Türk Kızılay Derneği'ne makbuz karşılığında yapabileceği aynı (tıbbi malzeme) bağışın üst sınırı % 5'in altında olduğundan** mükellef kurum, **KDV dâhil 236.000 TL'lik bağışının tamamını ilk olarak "Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler" satırına ekleyecek**, daha sonra da bu tutarı (236.000 TL) kurumlar vergisi beyannamesinde "**Bağış ve Yardımlar (KVK M: 10-1/e)**" satırına eklemek suretiyle matrahtan indirim konusu yapabilecektir. Ek bilgi : Bu bağış ve yardıma ilişkin İndirim Konusu yaptığı KDV için de düzeltme yapılmalıdır.

5) Vergi Güvenlik Müesseseleri

- Transfer Fiyatlandırılması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesine 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 sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilmektedir.

Yine KVK 13 ncü maddesine 2008 yılı kazançlarına uygulanmak üzere eklenen 7 numaralı fıkrada; Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlanmıştır. Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.

Emsallere uygun fiyatın tespiti konusunda, 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği'nde, uygulanacak emsalle ilgili olarak aşağıdaki açıklama yapılmıştır:

"Emsallere uygun fiyat veya bedele ulaşmak için öncelikle iç emsal kullanılacak, bu şekilde kullanılacak fiyat veya bedelin bulunmaması ya da güvenilir olmaması halinde dış emsal karşılaştırmada esas alınacaktır "



Emsale uygun fiyatın tespitinde kullanılacak yöntemle ilişkin olarak ise; 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği'nde, en dolaysız ve en güvenilir biçimde uygulanan yöntem olması nedeniyle, karşılaştırılabilir fiyat yönteminin diğer yöntemlere tercih edileceği belirtilmiştir.

Mükellef kurumun 2021 yılı içerisinde ilişkili kişilere satışını gerçekleştirdiği konserve ürünlerin ilişkisiz kişilere de verildiği ve karşılaştırılabilir nitelikte olan bu ürünler için uygulanan fiyatların iç emsal olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla ilişkili kişiye verilen ürünlerin emsal **bedeli 2 Kg'lık konserve için 80 TL, 1 Kg'lık konserve için 60 TL'dir.** Sonuç olarak mükellef kurumun emsale nazaran daha düşük bedelle ilişkili kişiye sunmuş olduğu ürün satışları örtülü kazanç dağıtımıdır ve **örtülü olarak dağıtılan bu kazancın hazine zararının oluşması durumunda kurum matrahına eklenmesi gerekmektedir.**

Örtülü olarak dağıtılan kurum kazancı;

2 Kg'lık konserve için [(80 – 40) x 1000 adet =] 40.000 TL

1 Kg'lık konserve için [(60 – 30) x 1500 adet =] 45.000 TL

olmak üzere toplam (40.000 + 45.000 =) 85.000 TL'dir.

İlişkili kişi konumundaki (D) Dış Tic. A.Ş.'nin dönem zararı beyan etmiş olması nedeniyle hazine zararı ortaya çıkmaktadır. Bu durumda **85.000 TL**'nin kurum matrahına eklenmesi gerekmektedir. Sonuç olarak kurumlar vergisi beyannamesinin "**Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler**" satırına **85.000 TL**'nin eklenmesi gerekmektedir.

Kurumlar Vergisi Tevkifatı Boyutu:

Ayrıca mükellef kurum tarafından örtülü olarak dağıtılan bu kazanç hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kar payı sayılacaktır. Mükellef kurum nezdinde iştirak kazançları istisnası nedeniyle herhangi bir **kar payı tevkifatı söz konusu olmamakla birlikte** şartların sağlanması durumunda (D) Dış Tic. A.Ş. KVK'nın 13/6 maddesinde düzenlenen düzeltme hükümlerinden yararlanabilecektir

- **Örtülü Sermaye**

KVK'nın 12. maddesine göre, 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 sayılır.

Mükellef kurumun aldığı borcun alındığı tarihteki TL karşılığı (2.000.000 x 9 =) 18.000.000 TL olup, bu tutar dönem başı özsermaye tutarı (31.12.2020 tarihli özsermaye tutarı 4.000.000 TL'dir.) nin 3 katı olan 12.000.000 TL'yi aşmaktadır. **Dolayısıyla aşan kısım olan 6.000.000 TL borcun kullandığı dönemler itibariyle örtülü sermayedir.**

A) Alındığı Tarihteki Borç Tutarı (2.000.000 euro x 9 TL)	18.000.000 TL
B) Dönembaşı öz sermaye tutarı	4.000.000 TL
C) Dönembaşı öz sermaye tutarının 3 katı (A x 3)	12.000.000 TL
Kıyaslama : Örtülü sermaye tutarı (A-C)	6.000.000 TL

Örtülü sermayenin kurumlar vergisi matrahına olan yansıması **KVK'nın 11-1/b maddesinde düzenlenmiş olup, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkı ve benzeri giderler kurum kazancından indirilememektedir.** Bu çerçevede mükellef kurumun toplam faiz ve kur farkının örtülü sermayeye isabet eden kısmının matrahtan indirimi mümkün bulunmamaktadır.

Mükellef kurumca hesaplanan toplam vade sonundaki **faiz gideri** [(2.000.000 Euro x %5) =] 100.000 Euro olup bu tutarın ödeme tarihi olan 31.12.2021 tarihindeki kurla değerlendirilmesi sonucu (100.000 x 15 =) 1.500.000 TL'dir ve bu tutar dönem içerisinde kar zarar hesaplarına intikal ettirilmiştir. Bu borca isabet eden kur farkı ise anaparanın alındığı tarih ile değerlendirme günü arasındaki kur değişimiyle değerlendirilmesi suretiyle tespit edilmektedir. Buna göre [2.000.000 Euro x (15,00 – 9,00) =] 12.000.000 TL **kur farkı zararı** ortaya çıkmış ve bu tutar da dönem içerisinde kar zarar hesaplarına intikal ettirilmiştir.

Her iki tutarın örtülü sermayeye isabet eden kısımlarının vergiye tabi kazançta eklenmesi gerekmektedir. Buna göre [(6.000.000 / 18.000.000) x (1.500.000 + 12.000.000) =] **4.500.000 TL**'nin kurumlar vergisi beyannamesinin **“Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler”** satırına eklenmek suretiyle vergiye tabi kazançta eklenmesi gerekmektedir.

A) Alındığı tarihteki borç tutarı (2.000.000 euro x 9 TL)	18.000.000 TL
B) Dönem faiz gideri - oran: % 5 (100.000 euro x 15 TL)	1.500.000 TL
C) Borca isabet eden kur farkı (2.000.000 euro x (15 TL – 9 TL))	12.000.000 TL
D) Borca İlişkin Kur farkı ve Faiz Gideri Toplamı (B+C)	13.500.000 TL
E) Örtülü sermaye tutarının borç tutarına oranı (6.000.000 / 18.000.000)	% 33,33
Örtülü sermaye tutarına isabet eden KKEG – (E x D)	4.500.000 TL

Kurumlar Vergisi Tevkifatı ve Çifte Vergileme Önleme Anlaşması Boyutu:

KVK'nın 12/7 maddesine göre; örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, 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 sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

Bu çerçevede dar mükellef kuruma ödenmiş olan 1.500.000 TL tutarında faiz giderinin [(6.000.000 / 18.000.000) x 1.500.000 =] 500.000 TL'lik **kısmı dağıtılmış kar payı sayıldığından bu tutar önce brüte iblağ edilmeli daha sonra üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı yapılmalıdır.** KVK'nın 30'uncu maddesi uyarınca dar mükellef kurumlar adına yapılacak kar payı ödemelerinden %15 oranında kar payı tevkifatı yapılması gerektiği öngörülmektedir. İtalya ile Türkiye arasında imzalanan ve 01/01/1994 tarihinden itibaren yürürlüğe göre çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının “Temettüler” başlığını taşıyan 10. maddesine göre temettü ödemelerinde vergileme hakkı ödeme yapılanın mukimi olduğu devlete ait olmakla birlikte, diğer devlette (kaynak ülke) ortaklık payı nispeti ne olursa olsun %15 oranını aşmayacak şekilde vergileme hakkına sahiptir. İtalya'da mukim **(E) GROUP S.R.L.** mükellef kurumun %25'ne sahiptir. Bu çerçevede Türkiye'nin %15 oranında vergileme hakkı

bulunmaktadır. Buna göre 500.000 TL'nin brüte iblağ edilmesiyle bulunan $[500.000 / (1-0,15) =]$ 588.235 TL'nin %15'i olan $(588.235 \times \%15=)$ 88.235 TL kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir. Örtülü Sermayeye ilişkin bu **88.235 TL'lık** kurumlar vergisi kesintisinin de "**Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler**" satırına eklenmek suretiyle vergiye tabi kazançta eklenmesi gerekmektedir.

A) Dönem faiz gideri	1.500.000 TL
B) Örtülü sermaye tutarının borç tutarına oranı $(6.000.000 / 18.000.000)$	%33,33
C) Dağıtılmamış Kar Payına isabet eden tutar $(A \times B)$	500.000 TL
D) Örtülü Sermayeye isabet eden brüt faiz stopaj KKEG tutarı $(C / 1-0,15)*\%15$	88.235 TL
E) KKEG kabul edilen Örtülü sermaye kur farkı ve stopaj hariç faiz toplamı	4.500.000 TL
F) Toplam örtülü sermaye kur farkı ve faiz kar dağıtım stopaj tutarı dahil KKEG (D+E)	4.588.235 TL

İtalya ile imzalanan Anlaşmanın "Faiz" başlığını taşıyan 11. Maddesine göre, faiz ödemelerinde vergileme hakkı faizi elde edenin mukim olduğu ülkeye ait olmakla birlikte, diğer devletin de (kaynak ülke) %15'u aşmayacak oranda vergileme hakkı bulunduğu belirtilmesine rağmen bu oran 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararınca %10'a düşürüldüğünden düşük olan oran uygulanacaktır. Bu çerçevede, örtülü sermayeye isabet **eden kısmın dışında** kalan $(1.500.000 - 500.000 =)$ 1.000.000 TL faiz ödemesi üzerinden de bu madde uyarınca %10 oranında tevkifat yapılması gerekmekte olup, bu tevkifat gider yazılabilecektir. Buna göre $[1.000.000 / (1-0,10) =]$ 1.111.111 TL'nin %10'u olan $(1.111.111 \times \%10=)$ 111.111 TL kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir. Bu faiz üzerinden ayrıca sorumlu sıfatıyla $(1.111.111 \times 18\% =)$ 200.000 TL KDV tevkifatı yapılmalı ve 2 No.lu KDV beyanında beyan edilip ödenmeli, 1 No.lu KDV beyanında indirim konusu yapılmalıdır. Dönem sonunda örtülü sermaye kapsamı dışında kalan **Brüt Faiz gideri 1.111.111 TL finansman gideri olarak dikkate alınmıştır.**

A) Dönem faiz gideri	1.500.000 TL
B) Örtülü sermaye dışında kalan kısım $(1.500.000-500.000)$	1.000.000 TL
C) Tevkifat matrahı (Dönem faiz gideri) brütleştirilen $(B/0,9)$	1.111.111 TL
D) Tevkifat oranı	%10
E) Tevkifat tutarı $(C*D)$	111.111 TL
F) Kdv Tevkifatı $(C*\%18)$	200.000 TL

- **Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı (KEYK)**

Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) 'nun 7. maddesinde düzenlenen kontrol edilen yabancı kurum kazancı müessesesi uyarınca Tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya **oy kullanma hakkının en az % 50'sine sahip olmak** suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kurum kazançları, dağıtılmı veya dağıtılmamışın aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde, Türkiye'de kurumlar vergisine tâbidir:

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

b) Yurt dışındaki iştirakin ticarî bilanço kârı üzerinden **% 10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi** benzeri toplam vergi yükü taşıması.

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

Kontrol oranı olarak, ilgili hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte sahip olunan en yüksek oran dikkate alınmaktadır.

Yukarıdaki şartların gerçekleşmesi durumunda yurt dışında kurulu iştirakin elde etmiş olduğu kâr, yurt dışı iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibarıyla tam mükellef kurumların, kurumlar vergisi matrahına hisseleri oranında dahil edilir.

- Mükellef kurum (ABC-Gıda) “X” ülkesindeki (W) Şirketi'ne %50 oranında ortaktır.
- (W) Şirketinin hasılatları içindeki pasif gelirinin oranı $[(150.000 + 100.000 + 50.000) / 800.000 =] \%37,5$ 'tır ve %25'lik sınırı aşılmıştır.
- (W) Şirketinin gayrisafi hasılatı 800.000 Euro olup, Kanun'da öngörülen 100.000 TL'sını aşmaktadır.
- (W) Şirketinin vergi yükünün %8,5 olması nedeniyle vergi yükü şartı da sağlanmıştır.

Buna göre, Kanun'da öngörülen tüm şartların gerçekleşmiş olması nedeniyle mükellef kurum hissesine düşen kazancının 31.12.2021 tarihindeki kurla değerlendirilmesi sonucu bulunan $(300.000 \text{ EURO} \times 15,00 \text{ TL} \times \%50 =) \underline{2.250.000 \text{ TL}}$ 'nin (dağıtılıp dağıtılmadığına bakılmaksızın) mükellef kurumun kurumlar vergisi beyannamesinde “*Kanunen Kabul Edilemeyen Giderler*” satırına eklenmek suretiyle **vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.**

Yurt dışında ödenmiş olan vergilerin mahsubuna gelince; bilindiği üzere, Kurumlar Vergisi Kanununun 33. maddesine göre, yurt dışındaki iştirakin bulunduğu ülkede ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler kontrol edilen yabancı kurumun Türkiye’de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir. 1 Seri Nolu KVK Genel Tebliği'nin 7.4. bölümünde konuya ilişkin açıklamalara yer verilmiş olup, **Kontrol Edilebilir Yabancı Kurum'un bulunduğu Ülkelerde ödenen vergiler için mahsup hakkı bulunmasına karşın ilgili ülkeden farklı ülkede ödenen vergilerin mahsup hakkı bulunmadığı açıkça belirtilmiştir.**

Yurtdışı iştirak (W)'nin ödemiş olduğu vergilerin **30.000 TL'si kontrol edilen yabancı kurumun bulunduğu “X” ülkesinde**, 20.000 TL'si da kontrol edilen yabancı kurumun bulunmadığı “Y” ülkesinde ödenmiş gelir veya kurumlar vergisidir.

Bu nedenle, KEYK'in bulunduğu ülkede ödenen ve toplam tutarı **30.000 TL olan** kurumlar vergisinin mükellef kurum hissesine **düşen 15.000 TL'nin KVK'nın 33. Maddesi çerçevesinde mahsubu yapılabilir.** Bu çerçevede, **15.000 TL'nin** kurumlar vergisi beyannamesinde “*Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerden Mahsup Edilecek Kısım (KVK 33)*” satırına eklenmek suretiyle hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi gerekmektedir.

6) İndirimli Kurumlar vergisi

a-Tamamlanan Yatırıma ilişkin indirimli kurumlar vergisi uygulaması

- İndirimli kurumlar vergisi düzenlemesi 5838 sayılı Kanunun 9'uncu maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununa 32/A maddesi olarak eklenmiştir. Söz konusu maddede 6111, 6322, 6745 sayılı Kanunlarla değişiklikler yapılmıştır. İndirimli kurumlar vergisinden yararlanan kazancın Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı (6322 sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesinde Hazine



Müsteşarlığı) tarafından **teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilmesi gerekmektedir.** Bu kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulur. Yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını ifade etmektedir. Bu tutarın yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise yatırıma katkı oranıdır.

19.06.2012 tarih ve 28328 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar’a göre; arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortismanı tâbi olmayan diğer harcamalar ile 5520 sayılı Kanun gereği finans ve sigortacılık konularında faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları, 4283 sayılı Yap-İşlet Modeli ile Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması ve İşletilmesi ile Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanun ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapılması Hakkında Kanun kapsamında gerçekleştirilen yatırımlar ve rödovans sözleşmesine bağlı olarak yapılan yatırımlar vergi indirimi desteğinden yararlanamaz.

Mükellef kurumun yatırımı 6. bölge içinde yer almaktadır.

Yapılan açıklamalar sonucunda mükellef kurumun 2021 hesap döneminde indirimli kurumlar vergisi oranına tabi kazancı aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır.

5.000.000 TL tutarında yatırıma yönelik olarak Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı’ndan alınan yatırım teşvik belgesi kapsamında 2019 hesap döneminde **5.000.000 TL tutarında** yatırım harcamasında bulunulmuştur. Ancak bu yatırımın **1.500.000 TL’lik arsa alımı ve 500.000 TL tutarındaki know-how (royalty)** harcaması yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde indirimli oran uygulamasından yararlanamayacaktır. Bu çerçevede mükellef kurumun indirimli oranın hesabında dikkate alınabilecek yatırım harcaması tutarı **(5.000.000 – 1.500.000 – 500.000 =) 3.000.000 TL’dir.**

6745 sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 66 ncı maddesiyle 5520 sayılı Kanunun 32/A maddesinin ikinci fıkrasına, birinci cümlesinden sonra gelmek üzere; "Yatırımın tamamlanması şartıyla, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle yararlanılan kısmı hariç olmak üzere kalan yatırıma katkı tutarı, yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır." hükmü eklenmiştir.

Buna göre, ilgili teşvik belgesi kapsamındaki toplam yatırıma katkı tutarının yatırımın tamamlandığı hesap döneminin sonuna kadar yararlanılamayan kısmı (yatırımın tamamlandığı hesap döneminin sonuna kadar gerek diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara ve gerekse yatırımın tamamen veya kısmen işletilmesinden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması suretiyle yararlanılan kısımdan sonra kalan yatırıma katkı tutarı), yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınacaktır.

Yatırım **6. bölgede yer aldığından yatırıma katkı oranı % 35 kurumlar vergisi indirim oranı % 90’dır.** Bu durumda yatırıma katkı tutarı **(3.000.000 x 0,35 =) 1.050.000 TL** olmaktadır. Kurumlar vergisi indirimi % 90 olduğundan, bu katkı tutarına ulaşıncaya kadar mükellef kurum, **(25 - 25 x %90 =) % 2,5 oranında kurumlar vergisi ödeyecektir. Ancak, bu orandaki kurumlar vergisini, söz konusu yatırımdan elde ettiği kazançta uygulayacaktır.** Önceki yıllarda tahsilinden vazgeçilen vergi tutarı 510.000 TL olduğundan, 2021 hesap döneminde yararlanılabilecek katkı tutarı **(1.050.000 – 510.000 =) 540.000 TL’dir.**

İndirimli kurumlar vergisi hesabında bu kalan katkı tutarı 2021 yılı için belirlenen %36,30 nispetindeki yeniden değerlendirilme oranında artırılarak dikkate alınacaktır. Buna göre yararlanılacak katkı tutarı (540.000 + 540.000x %36,30 =) 736.020 TL 'dir

Dolayısıyla 2021 hesap dönemi kazançlarının (736.020 / %22,5 =) 3.271.200 TL'lik kısmına %2,5 oranında kurumlar vergisi hesaplanacak 3.271.200 TL'yi aşan kazanç içinse genel oranda kurumlar vergisi hesaplanacaktır. (Şirketin 2021 yılı içinde imalat sanayi kapsamında almış olduğu yatırım teşvik belgesi kapsamında henüz tamamlanmayan yatırım harcamaları için yararlanacağı indirimli kurumlar vergisi bölümünde yapılan açıklamalara bakınız.)

Bu noktada dikkat edilmesi gereken bir diğer durum ise, mükellef kurumun kazancının yarısını bu yatırımdan elde ettiğidir. Ticari bilanço karının 10.000.000 TL olması nedeniyle bunun yarısı olan 5.000.000 TL, indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanması mümkün olan toplam 3.271.200 TL'lik kazancın üstünde olduğundan bir sorun oluşmamaktadır. Eğer, mükellef kurumun yatırımdan elde etmiş olduğu kazanç tutarı 3.271.200 TL'nin altında kalsaydı, 3.271.200 TL yerinde bu yatırımdan elde ettiği kazanç tutarı yararlanılabilecek üst sınırı oluşturmaktadır.

A)Toplam Yatırım	5.000.000.- TL
B) Arsa ve know how maliyeti	2.000.000.- TL
C) İndirimli orandan yararlanabilecek tutar (A-B)	3.000.000.- TL
D)Yatırıma Katkı Oranına bağlı Toplam Yararlanılacak vergi İndirimi Tutarı (Cx0,35)	1.050.000.- TL
E) Yatırım kazancına yönelik Ödenecek kurumlar vergisi oranı (%25-%22,5)	%2,5
F) Önceki yıllarda tahsilinden vazgeçilen vergi indirimi tutarı	510.000.- TL
G) Bu yıl yararlanılabilecek vergi tutar (D-F)	540.000.- TL
H) 2021 Yılı Yeniden Değerleme oranı	%36,30
I) Yeniden Değerleme sonrası yararlanılacak katkı tutarı $G+(G \times \%36,30)$	736.020.-TL
İ)Yararlanabilecek vergi indirimi tutarına ilişkin matrah hesabı (736.020 / 0,225)	3.271.200.- TL
J) Maksimum İndirimli Oran uygulanabilecek Matrah	3.271.200.- TL
İndirimli Kurumlar Vergisi Hesabı (J * E)	81.780.- TL

b-Devam eden yatırıma ilişkin indirimli kurumlar vergisi uygulaması

Şirket, 2021 yılında sebze ve meyvelerin işlenmesi ve saklanması için imalat sanayine yönelik olarak (US-97 Kodu:15-37 olan teşvik belgeleri) 3. Bölgede için almış olduğu yatırım teşvik belgesi kapsamında 2021 yılı sonuna kadar 2.500.000 TL 'lık makine teçhizat yatırımı yapmıştır. **Yatırım devam etmekte olup bu yatırıma ilişkin 2021 yılında elde ettiği kazanç bulunmamaktadır.** 3. Bölgede yatırıma katkı oranı % 25, kurumlar vergisi indirim oranı % 60 'dır.

Ancak, 28.02.2019 tarih ve 30700 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 798 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan "Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar"da yapılan değişiklik ile **İmalat sanayiine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamında** (US-97 Kodu:15-37) **2021 yılında yapılacak yatırım harcamaları için % 15 ek yatırım katkı oranı ve % 100 vergi indirimi uygulaması** 2021 yılında da devam ettirilmiştir. 29.12.2019 tarih ve 1950 sayılı Cumhurbaşkanlığı kararı ile de bu uygulama için 1.1.2020 – 31.12.2022 tarihleri arasında gerçekleşecek yatırım harcamalarını kapsayacak şekilde süre uzatımı yapılmıştır.

Buna göre ile imalat sanayiine yönelik (US-97 Kodu:15-37) düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında, **1.1.2017-31.12.2022 tarihleri arasında** gerçekleştirilecek yatırım harcamaları için bölgesel, büyük ölçekli ve stratejik teşvik uygulamaları kapsamında vergi indirimi desteğinde uygulanacak yatırıma katkı oranları **her bir bölgede geçerli olan yatırıma katkı oranına 15 puan ilave edilmek suretiyle, kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirimi tüm**



bölgelerde %100 oranında ve yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına uygulanacak oranı %100 olmak üzere teşvik belgesi üzerine herhangi bir işlem yapılmaksızın uygulanacağı belirtilmiştir.

BÖLGESEL TEŞVİK UYGULAMALARINDA SAĞLANAN DESTEK UNSURLARI								
Destek Unsurları			BÖLGELER					
			I	II	III	IV	V	VI
KDV İstisnası			✓	✓	✓	✓	✓	✓
Gümrük Vergisi Muafiyeti			✓	✓	✓	✓	✓	✓
Vergi İndirimi	Yatırıma Katkı Oranı* (%)	OSB ve EB Dışı	15	20	25	30	40	50
		OSB ve EB İçi	20	25	30	40	50	55
Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği		OSB ve EB Dışı	2 yıl	3 yıl	5 yıl	6 yıl	7 yıl	10 yıl
		OSB ve EB İçi	3 yıl	5 yıl	6 yıl	7 yıl	10 yıl	12 yıl
Yatırım Yeri Tahsisi			✓	✓	✓	✓	✓	✓
Faiz veya Kar Payı Desteği	İç Kredi Döviz / Döviz Endeksli Kredi		-	-	3 Puan	4 Puan	5 Puan	7 Puan
			-	-	1 Puan	1 Puan	2 Puan	2 Puan
Sigorta Primi İşçi Hissesi Desteği			-	-	-	-	-	10 yıl
Gelir Vergisi Stopajı Desteği			-	-	-	-	-	10 yıl

EB: İmalat sanayiine yönelik olarak Endüstri Bölgesinde gerçekleştirilen yatırımlar.

*İmalat sanayiine yönelik (US-97 Kodu:15-37) düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 1/1/2017 ile 31/12/2022 tarihleri arasında gerçekleştirilecek yatırım harcamaları için yatırıma katkı oranı her bir bölgede geçerli olan yatırıma katkı oranına 15 puan ilave edilmek suretiyle, vergi indirimi oranı tüm bölgelerde %100 oranında ve yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde kullanılabilecek oranı %100 olarak uygulanır.

Bu uygulamalar çerçevesinde mükellef tarafından 2021 yılı içinde 3. Bölgede gerçekleşen yatırım harcamalarında yatırıma katkı oranı %15 puan artışla (%25+%15=) % 40 olarak uygulanacak olup, kurumlar vergisi indirimi yatırım dönemi olduğu için %100 olarak **diğer kazançlar içinde uygulanacaktır.**

Buna göre mükellef kurum tarafından 2021 yılında başlanılan ve devam eden yatırım harcamalarına istinaden 1950 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı uyarınca yapılan değişiklik uyarınca uygulanacak indirimli kurumlar vergisi hesabı aşağıdaki gibidir;

2021 Yılında Henüz Tamamlanmayan Yatırım Harcamaları için İndirimli KV Hesabı (*)		
A	2021 Yılı Toplam Ticari Kar	10.000.000,00 ₺
B	Daha önceki yıllarda tamamlanmış yatırımdan elde edilen Kazanç	5.000.000,00 ₺
C	Tamamlanan Yatırım Harici Diğer Faaliyetlere isabet eden kazanç (A-B)	5.000.000,00 ₺
D	2021 Yılında gerçekleşen yatırım harcaması	2.500.000,00 ₺
E	Yatırıma Katkı Oranı (%25 +%15 artımlı) (798 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararına istinaden)	40%
F	Yatırıma Katkı Tutarı (D X E)	1.000.000,00 ₺
G	Yararlanılabilecek %100 vergi indirimine ilişkin matrah hesabı (1.000.000 / 0,25)	4.000.000,00 ₺
H	Diğer Kazançlar için uygulanacak indirimli KV oranı (798 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararına istinaden)	100%
I	%100 İndirimli Kurumlar Vergisi oranı uygulanacak matrah	4.000.000,00 ₺
İ	2021 yılı henüz tamamlanmamış yatırım harcamaları için yararlanılan yatırıma katkı tutarı (Ix25%)	1.000.000,00 ₺
(*) 798 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararına İstinaden Yatırım Dönemi Diğer kazançlara %100 indirimli KV oranı uygulanmıştır.		

7) Nakit Sermaye İndirimi

K.V.K (10/1-I) NAKİT SERMAYE ARTIRIMINDA İNDİRİM (SERMAYENİN AMORTİSMANI)

Sermaye şirketlerinin sermaye yapılarını güçlendirmek amacıyla getirilen bir düzenlemedir.

6637 Sayılı Torba Kanununun 8. Maddesiyle K.V.K'nun 10. Maddesinin birinci fıkrasına eklenen (1) bendinde 1/7/2015 tarihinden sonra sermayeye amortisman ayırma imkanı getirilmiştir.

Böylece sermayeden ayrılacak amortismanın gider yazılması ve vergi matrahının düşürülmesi imkanı ile daha az vergi ödenecektir.

9 no.lu KVGT ile sermayeden amortisman ayırmanın usul ve esasları açıklanmıştır.

- Yalnızca Limited ve Anonim Şirketler gibi sermaye şirketleri yararlanabilecektir.
- Sermaye şirketleri sermaye artırımı yapmaları halinde artırdıkları sermaye tutarının tamamına değil, nakdi ödenmiş olan veya nakdi çıkarılmış olan kısmına amortisman ayırabileceklerdir.
- Yeni kurulan şirketler kuruluş sermayeleri için (1/7/2015 tarihinden sonra kurulanlar) ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden amortisman ayırabileceklerdir.
- Sermaye şirketleri nakit sermaye artırımı kararının tescil edildiği tarih, ilk kurulan sermaye şirketleri ise ana sözleşmenin tescil edildiği hesap döneminden itibaren uygulamaya başlarlar ve her bir hesap dönemi için ayrı ayrı yararlanabilirler. **V.U.K'ta sermayeden amortisman ayrılması uygulaması için süre belirlenmemiştir. Sermayenin ekonomik ömrü olmadığı varsayımından hareket edilmiştir.**
- **Takip eden dönemlerde sermaye azaltımı yapılmadığı sürece sermayeden amortisman ayırmaya devam edilir.** İlgili dönem kazancının yetersiz olması halinde gider yazılmayan amortisman tutarları sonraki hesap dönemlerine herhangi bir endekslemeye tabi tutulmaksızın devredecektir. Diğer bir ifade ile takip eden dönemlerde kazancın bulunması halinde önceki dönemlerde ayrılan ve indirim konusu yapılamayan sermaye amortismanı tutarları kazancın bulunduğu dönemde gider yazılabilecektir.
- Şu formül yardımı ile hesaplanır:

Kurum Kazancından İndirilebilecek Sermaye Amortismanı Tutarı:

“Nakdi Sermaye Artışı x TCMB Ticari Krediler Faiz Oranı x İndirim Oranı x Süre”

Nakdi Sermaye Artışı : Sermaye şirketlerinin ilgili hesap dönemi ticaret sicilinde tescilli ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarındaki nakdi artışlar ile yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakdi olarak karşılanan kısmı.

Ticari Krediler Faiz Oranı: TCMB tarafından ilgili yıl için en son açıklanan, TL cinsinden ticari krediler faiz oranını ifade eder. TCMB tarafından bu oran **dördüncü geçici vergi döneminde açıklandığından ilk üç geçici vergi dönemini için sermayeden amortisman ayırlamayacaktır.**

İndirim Oranı: İndirim oranı %50 olarak belirlenmiştir. Ancak aşağıdaki hallerde oran farklılaştırılmasına gidilecektir.

- 1- Payları borsada işlem gören halka açık sermaye şirketlerinden indirimden yararlanan yılın son günü itibarıyla, MKK A.Ş. nezdinde borsada işlem görebilir nitelikte pay olarak izlenen payların nominal tutarının, ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılan sermayeye oranı,
%50 ve daha az olanlar için, 25 puan eklenerek %75 olarak
%50 nin üzerinde olanlar için, 50 puan eklenerek %100 olarak uygulanır.
- 2- Nakdi olan sermayenin, yatırım teşvik belgeli üretim ve sanayi tesisleri ile bu tesislere ait makine ve teçhizat yatırımlarında 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 eklenerek %75 olarak uygulanır.
- 3- Aşağıdaki hallerde ise indirim oranı %0 olarak uygulanır. Diğer bir ifade ile sermayeden amortisman ayrılamaz.
 - Gelirlerinin %25 veya fazlası pasif nitelikte gelirlerden (kar payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri v.b.) oluşan sermaye şirketleri için %0
 - Aktif toplamının %50 veya daha fazlası bağlı menkul kıymetler, bağlı ortaklıklar ve iştirak paylarından oluşan sermaye şirketleri için %0
 - Artırılan nakdi sermayenin başka bir şirkete sermaye olarak konulan veya kredi olarak kullanılan kısmına tekabül eden tutarla sınırlı olmak üzere %0
 - Arsa ve arazi yatırımı yapan sermaye şirketlerinde arsa ve arazi yatırımına tekabül eden tutarla sınırlı olmak üzere %0
 - 9/3/2015 – 1/7/2015 tarihi arasında sermaye azaltımına gidilmiş olması halinde, azaltılan sermaye tutarına tekabül eden tutarla sınırlı olmak üzere %0 olarak uygulanır.
- 4- Nakit olmayan (hisse senedi, tahvil, bono v.s.) kıymet konulması, birleşme devir ve bölünme işlemlerinden kaynaklanan, ortakla ilişkili kişilerce kredi veya borç alınması suretiyle yapılan, nakit dışı varlık devirlerinden kaynaklanan, bilanço içi kalemlerin birbiri içinde mahsubu, öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesi uygulamadan yararlanamaz.
- 5- Finans, bankacılık, sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile KİT'ler indirimden yararlanamaz.
- 6- 26 Ekim 2021 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak aynı gün yürürlüğe giren 7338 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle nakdi sermaye artırımının yurt dışından getirilen nakitle karşılanan kısmı için indirim oranının %75 olarak uygulanması hükme bağlanmıştır.

Süre: Artırılan sermayenin hesap dönemi içinde ortaklarca nakit olarak ödendiği ay kesri tam ay sayılarak yılın kalan süresi için kıst dönem esasına göre indirim tutarı hesaplanır.

Nakden taahhüt edilen sermayenin (örneğin ilk kuruluşta taahhüt edilen %25 lik kısım için veya nakdi sermaye artırımında taahhüt edilen %25 lik kısım için) sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret sicile tescil edildiği tarihten önce şirketin banka hesabına yatırılan kısmı için **tescil tarihinin içinde bulunduğu ay** kesri tam ay sayılmak sureti ile, kalan ay süresi ile sınırlı olarak.

Nakden taahhüt edilen sermayenin, ticaret sicile tescil edildiği tarihten sonra şirketin banka hesabına yatırılan kısımları için ise, **bankaya yatırılma tarihinin içinde bulunduğu ay** kesri tam sayılmak suretiyle kalan ay süresi ile sınırlı olarak.

İndirim uygulamasından yararlanılır.

Azaltılan sermayede süre hesabında ise, **sermaye azaltımının tescil edildiği ay hariç** yılın kalan ay süresi kadar kıst dönem esasına göre süre hesaplaması yapılır.

Çözüm:

- Firma 2021 yılı içinde yapmış olduğu sermaye artırımında arttırılan sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı için indirim tutarından (sermaye amortismanından) yararlanabilecektir.

Buna göre; 500.000 TL'sı indirim tutarının hesabında dikkate alınacak olup, nakit olarak karşılanmayan 200.000 TL'sını indirim tutarının hesabında dikkate alamayacaktır.

Arttırılan sermayenin nakit olarak karşılanan %25'lik kısım olan 125.000 TL'sı için, genel kurul kararının tescil tarihi 03/01/2021, kalan %75'lik kısım olan 375.000 TL'lık kısım için ise bu tutarın ortaklarca banka hesabına yatırıldığı 01/02/2021 tarihi esas alınacaktır.

Sermaye Artırımından Yıl Sonuna Kadar İndirim Tutarının Hesaplanması:

İndirim Tutarı: (Nakdi Sermaye Artışı x TCMB Ticari Krediler Faiz Oranı x İndirim Oranı x Süre)

Nakit sermaye arttırımı tutarı	TCMB Ticari Krediler Faiz Oranı (2021 Yılı)	İndirim Oranı	Süre	Tutar
125.000,00	24,52%	50%	7	8.939,58
375.000,00	24,52%	50%	6	22.987,50
				31.927,08

(Süre hesabında ay kesirleri tam ay sayılıp, kıst ay uygulaması yapılacak olup, ocak ayı tam ay sayılıp aralık ayının sonuna kadar olan kısım için indirim uygulaması yapılması gerekirdi ancak firma temmuz ayında sermaye azaltımına gitmiş olduğundan, yedi aylık kısım için 500.000 TL tutar için sermaye indiriminden yararlanacaktır. Ağustos ayından yılsonuna kadar olan beş ay için ise azaltılan sermaye tutarı düşülüp kalan tutar olan 200.000 TL için sermaye indiriminden yararlanacaktır.)

Sermaye Azaltımından Yıl Sonuna Kadar İndirim Tutarının Hesaplanması:

Firma 10/07/2021 tarihinde sermayesini 300.000 TL'sını azalttığından, sermaye azaltımında ay kesri tam ay sayılmaz ve takip eden aydan yıl sonuna kadar kalan ay süresi kadar indirimden yararlanır. Yılsonuna kadar kalan beş ay için firma sermaye azaltımı neticesinde nakit sermaye artırımından artı kalan sermaye tutarı olan (500.000- 300.000=) 200.000 TL sermaye üzerinden indirim hesabı yapabilecektir.

Buna göre;

Sermaye azaltımından sonra kalan nakit sermaye artırım bakiyesi	TCMB Ticari Krediler Faiz Oranı	İndirim Oranı	Süre	Tutar
200.000,00	24,52%	50%	5	10.216,67

İndirim uygulamasından yararlanabilir.

Mükellef kurum tarafından yararlanabileceği toplam nakit sermaye indirimi (8.939,58 + 22.987,50+10.216,67=) **41.143,75 TL**

8) Peşin Ödenen Kurumlar Vergisi ve Yurtdışında Ödenen Vergilerin Mahsubu

- Mükellef kurumun yıl içinde ödediği geçici vergi tutarının 800.000 TL, bankalardan elde edilen faiz gelirlerine ilişkin olarak yapılan kesinti tutarının ise 50.000 TL olduğu tespit edilmiş, ayrıca yukarıda 5 nci kısımda izah edildiği üzere Kontrol edilebilen yabancı kurum kazancı ile ilgili olarak KVK'nın 33. Maddesi çerçevesinde 15.000 TL tutarında yurtdışında ödenen vergi mahsubu olacaktır.

9) Uyumlu mükelleflere % 5'lik vergi indirimi Hesabı

Mükellef Kurumu aşağıda yer alan hesaplamada da yer verildiği üzere 2021 yılı için 2.024.927,75 TL kurumlar vergisi hesaplanmış olup , uyumlu mükellef olarak (2.024.927,75 x 5%=101.246,39 TL) %5'lik vergi indirimi tutarı 101.246,39 TL olarak hesaplanmıştır.

KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN DÜZENLENMESİ

Yukarıda yapılan açıklamalar ışığında mükellef kurumun, 2021 hesap dönemi kurumlar vergisi hesaplaması aşağıdaki gibidir:

	ABC Gıda İmalat San. Tic. A.Ş.	2021 YILI
A	TİCARİ KAZANÇ	10.000.000,00 ₺
B	KKEG TOPLAMI	7.805.935,00 ₺
	Alman Çek Reeskontu	100.000,00 ₺
	Ödenen RTÜK Cezası	50.000,00 ₺
	Ödenen Tazminat İşçi Lehine (Mobing)	20.000,00 ₺
	Şirket Ortaklarının Hisse Satışı için ödenen Danışmanlık Bedeli	50.000,00 ₺
	SGK Prim Gecikme Zammı	50.000,00 ₺
	Binek Oto Kira Gideri KKEG	18.000,00 ₺
	Binek Oto ÖTV-KDV ve Amortisman KKEG	16.000,00 ₺
	Binek Oto Giderlerine ilişkin KKEG	5.200,00 ₺
	Özsermayeyi Aşan Borçlanmaya ilişkin Finansman Gider Kısıtlaması	10.000,00 ₺
	İştirak Hissesi Satış Komisyon Giderinin %75 'i KKEG	37.500,00 ₺
	Önceki Dönem SGK Borcu Nedeniyle Gider Yazılmayan Sponsorluk Harcaması KKEG	200.000,00 ₺
	Vakıf İktisadi İşletmesine Yapılan Bağış KKEG	40.000,00 ₺
	Kızılay'a Yapılan Aynı Bağış KKEG	236.000,00 ₺

	Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan ayni ve nakdi bağış KKEG	50.000,00 ₺
	Transfer Fiyatlandırması Nedeniyle Örtülü Kazanç Dağıtımı	85.000,00 ₺
	Örtülü Sermayeye İlişkin Faiz ve Kur Farkı KKEG	4.588.235,00 ₺
	Kontrol Edilebilen Yabancı Kurum Kazancı	2.250.000,00 ₺
C	KAR VE İLAVELER TOPLAMI (A+B)	17.805.935,00 ₺
	İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası (KVK 5-1/e)-(%75)	1.320.000,00 ₺
	Taşınmaz Satış Kazancı İstisnası (KVK 5-1/e)- (%50)	395.000,00 ₺
	Yurtdışı Teknik Hizmet Kazanç İstisnası (KVK 5-1/h)-(%100)	100.000,00 ₺
	Serbest Bölge Kazanç İstisnası (3218 s. K. Geç. 3)	500.000,00 ₺
	Kur Korumalı Mevduat Kur Farkı Kazancı İstisnası (KVK geçici 14 md.)	20.000,00 ₺
D	CARİ YILA AİT ZARAR, İSTİSNALAR ve İNDİRİMLER TOPLAMI	2.335.000,00 ₺
E	KAR (C-D)	15.470.935,00 ₺
F	Diğer Geçmiş Yıl Zararları (KVK 9) (2019 YILI -7326 SK Kanun kapsamında %50'si)	100.000,00 ₺
G	İNDİRİME ESAS TUTAR (E-F)	15.370.935,00 ₺
	Bağış ve Yardımlar (KVK 10-1/c)- Kızılaya Yapılan Bağış	236.000,00 ₺
	Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan ayni ve nakdi bağış (KVK 10-1/e)	50.000,00 ₺
	Nakdi Sermaye Artışından Kaynaklanan Faiz İndirimi (KVK 10-1/i)	41.144,00 ₺
H	İNDİRİMLER TOPLAMI	327.144,00 ₺
I	DÖNEM SAFİ KURUM KAZANCI (MATRAH) (G-H)	15.043.791,00 ₺
j1	Tamamlanan Yatırım İçin-K.V.K.'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Matrahı	3.271.200,00 ₺
j2	Tamamlanan Yatırım İçin- K.V.K.'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı	2,5%
j3	Devam Eden Yatırım İçin-K.V.K.'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Matrahı (*)	4.000.000,00 ₺
j4	Devam Eden Yatırım İçin-K.V.K.'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı (*)	0%
	(*) 1950 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararına İstinaden Yatırım Dönemi Diğer kazançlara %100 indirimli KV oranı uygulanmıştır.	
K	K.V.K.'nın 32/A Mad. Kapsamında Hesaplanan İndirimli KV (j1*J2)+(j3*J4)	81.780,00 ₺
L	Genel Orana Tabi Matrah (I-(j1+j3))	7.772.591,00 ₺
M	Kurumlar Vergisi Oranı	25%
N	Hesaplanan Genel Orana Tabi Kurumlar Vergisi (L* M)	1.943.147,75 ₺
O	Hesaplanan Kurumlar Vergisi (K+N)	2.024.927,75 ₺
Ö	Hesaplanan %5 Uyumlu Mükellef Vergi İndirimi (O* 5 %)	101.246,39 ₺
P	Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı	865.000,00 ₺
	Yabancı ülkede Ödenen Vergilerden Mahsup Edilecek Kısım (KVK 33)	15.000,00 ₺
	Geçici Vergi	800.000,00 ₺
	Yıl İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler	50.000,00 ₺
R	Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi (O-(Ö+P)	1.058.681,36 ₺

UNUTMAYINIZ (*)

- 1) 2021 yılı kazançlarına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin internet üzerinden 2 Mayıs 2022 Pazartesi gününe kadar verilmesi gerekmektedir.
- 2) Beyanname üzerinden tarh edilen verginin son ödeme günü, 2 Mayıs 2022'dir.
- 3) 2021 yılında elde edilen kazançlara uygulanacak kurumlar vergisi oranı % 25'dir.
- 4) Defterlerini kâğıt ortamında tutan mükelleflerin **2021 yılında kullandıkları yevmiye defterlerinin kapanış tasdikini 30 Haziran 2022 tarihine kadar yaptirmaları gerekmektedir.**
- 5) Defterlerini elektronik ortamında tutan kurumlar vergisi mükelleflerinin **2021 yılının son ayına ait elektronik defterlerini, 2 Mayıs 2022 Pazartesi gününe kadar kendilerine ait mali mühür ile onaylamaları imzalı veya mühürlü defterler için berat dosyaları oluşturmaları ve bu dosyaları Elektronik Defter Uygulaması aracılığı ile Gelir İdaresi Başkanlığının onayına sunmaları gerekmektedir.**
- 6) Sermaye şirketlerinin nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden ilgili düzenlemelere göre hesaplanacak tutar, kurum kazancından indirim konusu yapılabilir.
- 7) **2020 yılı aktif toplamı 13.528.000 TL ve net satışlar toplamı 26.508.000 Türk Lirasını aşmayan kurumlar vergisi mükellefleri 2021 yılı beyannamelerini meslek mensuplarına imzalatmak zorundadırlar.**
- 8) **YMM ile tam tasdik sözleşmesi bulunan mükelleflerin tasdik raporlarının süresi içerisinde verilmesi gerekmektedir. 24 ve 41 seri No'lu SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliğlerine göre tasdik raporlarının kurumlar vergisi beyannamesi ile birlikte veya beyannamenin verildiği takip eden iki ay içerisinde verilmesi gerekmektedir. Buna göre 2021 yılında tam tasdik raporlarının son verilme tarihi 30 Haziran 2022 Perşembe günüdür.**
- 9) **YMM ile tam tasdik sözleşmesi bulunmayan mükelleflerin, beyannamelerinde yer alan bazı istisnalardan yararlanabilmeleri için istisnaya ilişkin yeminli mali müşavir tasdik raporu ibraz etmeleri gerekmektedir.**
- 10) **Örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar 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 sayılacaktır.**
- 11) Gerekli koşulların var olması durumunda; 2 Mayıs 2022 Pazartesi tarihine kadar Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporunun hazırlanması ve bu süre sona erdikten sonra istenmesi durumunda vergi idaresine ibraz edilmesi gerektiğini dikkate alınız.
- 12) **2021 hesap dönemi ile ilgili olarak aynı çok uluslu işletmeler grubunun konsolide grup geliri 2020 hesap dönemi için 750 milyon Avro veya üzerinde olması durumunda 2021 hesap dönemi için ülke bazlı rapor hazırlanacak ve 2022 yılı sonuna kadar İdareye elektronik ortamda sunulacaktır.**
- 13) Gayrimenkullerin satın alınması sırasında yapılan ve VUK'nın 270'inci maddesinin son fıkrasında sayılan noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve özel tüketim vergileri de 26.10.2021 tarihine kadar gider olarak yazılabilecektir.
- 14) 1/1/2019 tarihi itibarıyla kurulu bölgesel yönetim merkezlerinin kurumlar vergisi muafiyetine ilişkin düzenleme, 1/1/2022 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır.
- 15) **7326 ve 7143 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun hükümlerinden den yararlanan Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, matrah artırımında buldukları yıllara ait zararların %50'sini 2021 ve izleyen yıllar kârlarından mahsup edemezler.**
- 16) Kurumlar vergisi mükelleflerinin istisnai haller dışında beyannamelerine dayanak teşkil eden defter ve belgelerini, özel haller dışında Vergi Usul Kanunu uyarınca 31 Aralık 2026 tarihine kadar saklamaları ve istenmesi halinde vergi idaresine ibraz etmeleri gerekmektedir.
- 17) Finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere kurumlar vergisi mükelleflerinden gerekli şartları taşıyanlar, 2 Mayıs

2022 Pazartesi tarihine kadar vermeleri gereken **2021 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'ini ödenmesi** gereken kurumlar vergisinden indirebileceklerdir.

(*) Kaynak Türmob 2021 KV Rehberi - Ramazan Bayramı tatili nedeniyle yukarıda yer alan 2 Mayıs 2022 tarihleri , 5 Mayıs 2022 olarak dikkate alınmalıdır.

SONUÇ

Yukarıda yer verilen örnek çalışmada indirimli kurumlar vergisi, kontrol edilen yurtdışı kurum kazancı, nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi, yurtdışında verilen teknik hizmetler ve uyumlu mükelleflere vergi indirimi, binek oto gider kısıtlaması , finansman gider kısıtlaması ve kur korumalı mevduat kazanç istisnası gibi vergi mevzuatımıza son yıllarda giren bazı konulara da dâhil edilerek kurumlar vergisi beyannamesinin hazırlanmasına ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

Meslektaşlarımıza yararlı olmasını umuyoruz.

İSMMMO VERGİ KOMİTESİ -NİSAN 2022

KAYNAKÇALAR

- TÜRMOB 2021 Yılı KV rehberi
- İSMMMO 2020 Yılı KV Beyanı Hazırlanmasına Yönelik Örnek Çalışma
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve ilgili Tebliğler
- 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı
- Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi Genel Tebliği,
- Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Beyanname Düzenleme Kılavuzu

