

2022

2022 YILI KAZANÇLARINA İLİŞKİN KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ DÜZENLEME REHBERİ

İçindekiler

Sayfa no:

1.	2022 YILINDA GERÇEKLEŞEN, YÜRÜRLÜĞE GİREN VEYA UYGULAMASI DEVAM EDEN BAZI DÜZENLEMELER	4
1.1.	Binek Otomobil Giderlerine Yönelik Kısıtlamaların 2022 Yılı İçin Geçerli Tutarları	4
1.2.	İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulamasında Avantajlı Oranlar 2022 Yılı İçin de Geçerlidir	4
1.3.	Kur Korumalı TL Mevduat veya Katılım Hesabı Açanlara 2022 Yılı İçin Uygulanacak Kur Farkı İstisnası	5
1.4.	Finansman Gideri Kısıtlaması 2022 Yılında da Uygulanmaya Devam Edecektir	6
1.5.	Varlık Barışı Kapsamında Bildirilen veya Kayda Alınan Varlıklar	6
1.6.	Yatırım Fonlarından Elde Edilen Gelirlerde Kurumlar Vergisi İstisna Uygulamasında Yapılan Değişiklikler	7
1.7.	Gayrimenkul Yatırım Fonları veya Ortaklıklarının Kazançlarına İlişkin İstisna Uygulamasında Değişiklik Yapılmıştır	7
1.8.	Yatırım Fonlarının Satışından Doğan kazançların %75'lik Kısmı Kurumlar Vergisinden İstisna Edilmiştir	8
1.9.	İhracatçı ve İmalatçı Kurumlarda Kurumlar Vergisinin 1 Puan İndirimli Uygulanmasına 2022 Yılında Başlanmıştır	8
1.10.	Nakit Sermaye Artışında İndirim Uygulaması 5 Yılla Sınırlandırılmıştır	8
1.11.	Sermaye Azaltımında Vergileme Konusunda Yasal Düzenleme Yapılmıştır	9
1.12.	İstanbul Finans Merkezinde Faaliyet Gösteren Şirketlerin Transit Ticaretten veya Yurt Dışı Alım Satım İşlemlerine Aracılık Etmekten Dolayı Ettikleri Kazançların Yarıısı Kurumlar Vergisine Tabi Olmayacaktır	9
1.13.	Kurumlar Vergisinden İstisna Edilen Kazançlara İsbet Eden Giderlerin Diğer Kazançlardan İndirilememesi Konusunda Yapılan Düzenleme	9
1.14.	Enflasyon Düzeltmesi Şartları Oluştugu Halde Yapılan Yasal Düzenleme Uyarınca 2022 Yılı İçin Enflasyon Düzeltmesi Yapılmayacaktır	10
1.15.	2022 Yılı Kurumlar Vergisi Matrah Artırımının 2022 Yılı Kurumlar Vergisi Matrahına Etkisi (2022 Yılı İçin Matrah Artırımından Yararlanacaklara Getirilen Asgari Kurumlar Vergisi Matrahı Beyan Zorunluluğu)	10
1.16.	Ek Vergi	13
2.	TİCARİ KARDAN MALİ KARA GEÇİŞ	16
2.1.	Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler ve Diğer İlaveler	16
2.2.	Vergiye Tabi Olmayan Gelirler ve Diğer İndirimler	17
3.	ZARAR OLSA DAHI İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER	18
3.1.	Beyanname Üzerinde Zarar Olsa veya İstisna Uygulaması Zarara Sebebiyet Verse Dahi 2022 Yılı Beyannameyi Üzerinde Uygulanabilecek İstisnalar	18
3.2.	Yararlanılması Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu İbrazına Bağlı İstisnalar	19
4.	GEÇMİŞ YIL ZARAR MAHSUBU	21
4.1.	Mahsup Hangi Tutarla ve Hangi Sırada Yapılacaktır?	21
4.2.	Yurt Dışı Zararların Mahsubu	22
4.3.	Devir veya Tam Bölünme Yoluyla Devralınan Kurum Zararlarının Mahsubu	22
5.	KAZANCIN BULUNMASI HALİNDE İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER	23
5.1.	Risturnlar	23
5.2.	KVK'nın 10 uncu Maddesi ve Bazı Kanunlar Uyarınca Yapılabilecek İndirimler	23
5.3.	Özel Kanunlar Uyarınca Kurum Kazancından İndirilebilecek Diğer Bağış ve Yardımlar	25
5.4.	Diğer İndirim ve İstisnalar	25
5.5.	Yatırım İndiriminde Endeksleme	25

Sayfa no:

6.	KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI VE ORANI	26
6.1.	İndirimli Matrah ve Oranlar	26
6.1.1.	Uyumlu Mükelleflere % 5 Vergi İndirimi	26
6.1.2.	Bölgesel, Büyük Ölçekli ve Stratejik Yatırımlarda İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması	27
6.2.	Genel Orana Tabi Matrah ve Genel Oran	28
6.3.	İşletmeden Çekilen Enflasyon Farkları	28
6.4.	Bilançodaki Vergi Karşılığının Tahakkuk Eden Vergiden Farklı Olması	29
7.	MAHSUPLAR	30
7.1.	Yurt İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler	30
7.2.	Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu	31
7.3.	Geçici Vergi Mahsubu	33
7.4.	Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi (GEKSİS)	33
8.	KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN VERİLME ZAMANI	35
9.	KURUMLAR VERGİSİNİN ÖDEME SÜRESİ	35
10.	KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN GÖNDERİLME ŞEKLİ	35
11.	BEYANNAMEYE EKLENECEK BELGELER	36
11.1.	Beyannameye Eklenenecek Mali Tablolar	35
11.2.	Gerçek Faydalanıcı Bilgisi Bildirimi	35
11.3.	Beyannameye Eklenenecek Diğer Belgeler/Ekler veya Doldurulacak Tablolar	36
12.	BEYANNAMEYİ İMZALAYAN SM VEYA SMMM'NİN KİMLİK BİLGİLERİ	38
13.	BEYANNAME VE EKLERİNİ TASDİK EDEN YMM'NİN KİMLİK BİLGİLERİ	38
14.	GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI'NIN KURUMLAR VERGİSİ BEYAN REHBERİ	38
	EK-1: ÖZEL KANUNLAR UYARINCA İNDİRİME KONU EDİLEBİLECEK VEYA GİDER YAZILABİLECEK BAĞIŞLARA İLİŞKİN TABLO	39
	EK-2: "TRANSFER FİYATLANDIRMASI, KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM VE ÖRTÜLÜ SERMAYEYE İLİŞKİN FORM"UN (EK:2) DOLDURULMASINA İLİŞKİN ÖNERİLER	40



5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun (KVK) 32/1 inci maddesi gereğince, kurumlar vergisi mükellefleri, kurum kazancı üzerinden %20 oranında kurumlar vergisi ödemek zorundadırlar. 7394 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, bankalar, sigorta şirketleri ve diğer bazı finansal kuruluşların[1] kurumlar vergisi oranı 2022 yılından itibaren geçerli olmak üzere %25'e yükseltilmiştir. İndirimli oranda kurumlar vergisi uygulanacak kazançları bulunan mükellefler ise, bu kazançları üzerinden indirimli kurumlar vergisi oranını uygulayacaklardır.

Bilindiği gibi, yukarıda belirtilen finansal kuruluşlar dışındaki mükellefler için geçerli olan %20 genel kurumlar vergisi oranı, KVK'ya 7316 sayılı Kanunla eklenen geçici 13 üncü maddeyle iki yıl için yükseltilmiştir. Bu geçici maddeye göre, kurumların 2021 yılı vergilendirme dönemine ait kurum kazançları için %25, 2022 yılı vergilendirme dönemine ait kurum kazançları için %23 oranı geçerlidir. Bu oranlar özel hesap dönemi tayin edilen kurumlar için ilgili yıl içinde başlayan hesap dönemlerine ait kazançlarına uygulanır.

Bu nedenle, 2022 yılı hesap döneminde belirtilen finansal kuruluşların kurum kazançları üzerinden %25 oranında, diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin kazançlarından ise %23 oranında kurumlar vergisi hesaplanacaktır. Vergi karşılıklarının da bu oran esas alınarak oluşturulması gerekir.

Mali tablolarda yer alan kazanç (ticari kâr) vergiye tabi kurum kazancından muhtelif sebeplerle farklı olabileceği için, matraha ulaşırken,

- İndirimi kabul edilmeyen giderlerin eklenmesi,
 - Vergiye tabi olmayan gelirler ile bazı indirimlerin ve istisnaların ise düşülmesi,
- gerekmektedir.

Bu Rehberimiz, 2022 yılına ait kurum kazançlarına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin düzenlenmesine yönelik açıklamalar yapmak amacıyla hazırlanmıştır.

BDO Türkiye'nin uzun yıllara dayanan bilgi birikimini yansıtan bir eser olan işbu Rehberimizin başta müşterilerimiz olmak üzere tüm kullanıcılara faydalı olmasını dileriz.

Saygılarımızla,

BDO TÜRKİYE

[1] Bankalar, 6361 sayılı Kanun kapsamındaki şirketler, elektronik ödeme ve para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri ve emeklilik şirketleri

1 2022 YILINDA GERÇEKLEŞEN VEYA YÜRÜRLÜĞE GİREN VEYA UYGULAMASI DEVAM EDEN BAZI DÜZENLEMELER

1.1. Binek Otomobil Giderlerine Yönelik Kısıtlamaların 2022 Yılı İçin Geçerli Tutarları

2019/100 sayılı Sirkülerimizde detaylı bir şekilde açıklandığı üzere, 7194 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde yapılan değişikliklerle, binek otomobil gider ve amortismanlarına yönelik bazı kısıtlamalar getirilmiştir.

Aşağıda bu kısıtlamalara, 2022 yılı için geçerli tutarları ile birlikte yer verilmiştir:

- Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerinin her birine ilişkin aylık kira bedelinin 2022 yılı için 8.000 TL'ye kadarlık kısmı ile binek otomobillerinin iktisabına ilişkin özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının en fazla 2022 yılı için 200.000 TL'ye kadarlık kısmı gider olarak dikkate alınabilir.
- Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, binek otomobillere ilişkin giderlerin en fazla %70'i indirilebilir.
- Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 2022 yılı için 230.000 TL'yi, söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde, amortismanına tabi tutarı 2022 yılı için 430.000 TL'yi aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gider yazılabilir.

1.2. İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulamasında Avantajlı Oranlar 2022 Yılı İçin de Geçerlidir

1950 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı (RG/30.12.2019 tarihli ve 30994 sayılı) ile, indirimli kurumlar vergisinde önceki yıllarda geçerli olan avantajlı teşvik uygulaması, 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile daha önceki kararlara istinaden imalat sanayiine yönelik (US-97 Kodu: 15-37) düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında 2020, 2021 ve 2022 yıllarında gerçekleştirilecek yatırım harcamaları için de teşvik belgesi üzerinde herhangi bir işlem yapılmaksızın geçerli kılınmıştır.

Bu nedenle, 2012/3305 sayılı Karar ve daha önceki kararlara istinaden imalat sanayiine yönelik "US-97 Kodu:15-37" düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında 2022 yılında gerçekleştirilen yatırım harcamaları için:



- Her bir bölgede geçerli yatırıma katkı oranı 15 puan fazla,
- Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı tüm bölgelerde %100,
- Yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına uygulanacak oranı %100 olarak uygulanacaktır.

Diğer taraftan 7338 sayılı Kanunla yapılan ve 1/1/2022 tarihinden itibaren yapılacak yatırım harcamalarına uygulanmak üzere 26/10/2021 tarihinde yürürlüğe giren düzenlemeyle yatırım teşvik belgesi bazında yapılan yatırım harcamasına yatırıma katkı oranının uygulanmasıyla hesaplanan yatırıma katkı tutarının %10'luk kısmı, kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı takip eden ikinci ayın sonuna kadar talep edilmesi şartıyla, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç olmak üzere tahakkuk etmiş diğer vergi borçlarından terkin edilmek suretiyle kullanılabilir.

Terkin talebinde bulunulabilecek tutar, hak edilen yatırıma katkı tutarından indirimli kurumlar vergisi yoluyla kullanılan yatırıma katkı tutarının düşülmesinden sonra bulunan tutarın yarısından fazla olamayacaktır. Ayrıca, diğer vergi borçlarından terkin edilebilecek toplam tutar, ilgili yatırım teşvik belgesi kapsamında fiilen yapılan yatırım harcamalarına, yatırıma katkı oranı uygulanmak suretiyle hesaplanan tutarın %10'undan fazla olamaz. Öte yandan diğer vergi borçlarının terkin suretiyle kullanılan tutarın bir katına isabet eden yatırıma katkı tutarından vazgeçildiği kabul edilir. Diğer vergilerden terkin talep edilen tutar ile vazgeçilen yatırıma katkı tutarları dolayısıyla vergi matrahına indirimli oranda kurumlar vergisi uygulanmaz.

1.3. Kur Korumalı TL Mevduat veya Katılım Hesabı Açanlara 2021 Yılı İçin Uygulanacak Kur Farkı İstisnası

7352 sayılı Kanunun 2 nci maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen ve 29/01/2022 tarihinde yürürlüğe giren geçici 14 madde ile kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını 31/12/2023 tarihine kadar TL'ye dönüştürerek kur korumalı TL mevduat veya katılım hesabı açanlara vergi istisnaları getirilmiştir. Sonra bu geçici maddenin uygulama tarihinde 7407 ve 7420 sayılı Kanunlarla bazı değişiklikler yapılmıştır.

Bu düzenlemelere göre, 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını 2022 yılında Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda oluşan kur farkı kazançlarının, geçici vergi dönemi sonu değerlemesiyle Türk lirasına çevrildiği tarih arasına isabet eden kısmı ile dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar 2022 yılı için kurumlar vergisinden müstesnadır.

Keza kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan altın hesabı ile bu tarihten sonra açılacak işlenmiş ve hurda altın karşılığı altın hesabı bakiyelerini 2022 yılı içinde Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm fiyatı üzerinden Türk lirasına çevirmiş ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmiş olmaları durumunda Türk lirasına çevrildiği tarihte oluşan kazançlar ile dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar da 2022 yılı için kurumlar vergisinden müstesnadır.

Diğer taraftan kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer almayan ancak 31/3/2022, 31/6/2022 ve 30/9/2022 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını 2022 yılı sonuna kadar Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda söz konusu hesapların dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar da 2022 yılı kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

KVK Geçici 14 üncü madde kapsamındaki istisnalar 31/12/2023 tarihine kadar vade sonunda yenilenen hesaplara da uygulanmaktadır.

Bu istisna bir kazanç istisnası olduğu için, öncelikle uygulanacak ve kazancın yetersiz olması halinde mali zarara sebebiyet vererek sonraki yıllara devredebilecektir. İstisna uygulaması için tam tasdik yaptırmamış mükelleflerin istisna tasdik raporu ibraz etmelerine gerek bulunmamaktadır.

1.4. Finansman Gideri Kısıtlaması 2022 Yılında da Uygulanmaya Devam Edecektir

Bilindiği gibi, Gelir Vergisi Kanununun 41/9 uncu maddesine göre, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Cumhurbaşkanınca kararlaştırılan kısmı gelir vergisi matrahından indirilemez.

Cumhurbaşkanınca kısıtlama oranı belirlenmediği için finansman gider kısıtlaması 2021 yılına kadar uygulanmamıştı.

Cumhurbaşkanı bu yetkisini 4/2/2021 tarihli ve 31385 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 3/2/2021 tarihli ve 3490 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla kullanmış olduğundan, 1/1/2021 tarihinden itibaren finansman gider kısıtlaması uygulanmaya başlanmıştır.

2022 yılı için de finansman gider kısıtlaması uygulanmaya devam edecektir.

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

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

Uygulama detayları Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 18)'de yer almaktadır.



1.5. Varlık Barışı Kapsamında Bildirilen veya Kayda Alınan Varlıklar

2022 yılında, uygulamada "varlık barışı" olarak adlandırılan iki farklı düzenleme yürürlükte olmuştur.

7256 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 93 üncü maddesi ile yapılan düzenleme ve sonrasında yapılan erteleme uyarınca;

- Yurt dışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarını 30/6/2022 tarihine (bu tarih dâhil) kadar Türkiye'deki banka veya aracı kurumlara bildiren ve bu varlıkları bildirim tarihinden itibaren 3 ay içerisinde Türkiye'ye getiren/getirecek olan kurumlar ile,
- Yurt içinde bulunan ancak kanuni defter kayıtlarında yer almayan para, altın, döviz, menkul kıymet, diğer sermaye piyasası araçları ve taşınmazlarını yine 30/6/2022 tarihine (bu tarih dâhil) kadar vergi dairesine beyan eden kurumlar,

bu varlıklarını kanuni defter kayıtlarına almak zorundadırlar.

Yukarıda bahsedilen uygulamanın süresinin sona ermesinden sadece 5 gün sonra 05.07.2022 tarihinde yine benzer kapsamda bu defa 7417 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 15 inci madde eklenmek suretiyle yeni bir varlık barışı uygulaması getirilmiştir. Söz konusu düzenlemenin başvuru tarihi 31.03.2023 tarihinde sona ermiştir.

Her iki düzenleme kapsamında bildirilen veya beyan edilerek kayda alınan varlıklarla ilgili hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmayacaktır.

GVK'nın geçici 93 üncü maddesi kapsamındaki varlık barışına ilişkin açıklamalarımız [2020/91](#), [2021/086](#) ve [2022/006](#) sayılı Sirkülerlerimizde, KVK'nın geçici 14 üncü maddesi kapsamındaki varlık barışına ilişkin açıklamalarımız ise [2022/065](#) ve [2022/080](#) sayılı Sirkülerlerimizde yapılmıştır.

1.6. Yatırım Fonlarından Elde Edilen Gelirlerde Kurumlar Vergisi İstisna Uygulamasında Yapılan Değişiklikler

KVK'nın 5/1-3 üncü maddesi uyarınca, kurumların tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları kurumlar vergisinden istisna idi.

7351 sayılı Kanunla, 1.1.2022 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere diğer yatırım fonlarından elde edilen kar payları da istisna kapsamına alınmıştır.

7394 sayılı Kanunun 22 nci maddesiyle KVK'nın 5/1-3 ve 5/1-4 üncü maddelerinde yapılan ibare değişiklikleri ile 15.04.2022 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere tüm yatırım fonu katılma paylarının fona iadesinden doğan gelirler de istisna kapsamına alınmıştır.

7394 sayılı Kanunun 22 nci maddesiyle KVK'nın 5/1-4 üncü maddesine, 15.04.2022 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere eklenen parantez için hüküm gereğince, girişim sermayesi yatırım fonu dışındaki yatırım fonlarından portföyünde yabancı para birimi cinsinden varlık ve altın ile diğer kıymetli madenler ve bunlara dayalı sermaye piyasası araçları bulunan yatırım fonlarından elde edilen kazançlar istisna kapsamı dışında bırakılmıştır.

Yine 7394 sayılı Kanunun 22 nci maddesiyle eklenen hükümle KVK'nın 5/1-3 ve 5/1-4 üncü maddelerinde yer alan istisna kazançlarına kaynak oluşturan yatırım fonlarının katılma paylarının Vergi Usul Kanununun 279 uncu maddesi kapsamında değerlendirilmesinden kaynaklanan kazançlar (değer artış kazançları) da kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

1.7. Gayrimenkul Yatırım Fonları veya Ortaklıklarının Kazançlarına İlişkin İstisna Uygulamasında Değişiklik Yapılmıştır

7394 sayılı Kanunun 22'nci maddesiyle KVK'nın 5/1-d-4 maddesine münhasıran 2023 yılı vergilendirme dönemi kurum kazançlarına uygulanmak üzere eklenen parantez içi hükümle, bir yıl için uygulanmak üzere, esas faaliyet konusu itibarıyla gayrimenkul, gayrimenkul projeleri ve gayrimenkule dayalı haklardan oluşan portföyü işletmek amacıyla kurulanlar dışında kalan gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları istisna kapsamı dışına çıkarılmıştır.

Daha sonra 7417 sayılı Kanunla 7394 sayılı Kanunun yürürlük maddesinde yapılan değişiklikle, söz konusu hükmün izleyen vergilendirme dönemlerinde de geçerli olması sağlanmıştır. Bu değişiklik 5/7/2022 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Böylece altyapı yatırım ve hizmetlerinden oluşan portföyü işletecek gayrimenkul yatırım ortaklıkları gibi esas faaliyet konusu gayrimenkullerle ilgili portföy işletmeciliği olmayan gayrimenkul yatırım ortaklıklarının kazançları 2023 yılı ve izleyen yıllar için istisna kapsamı dışına çıkarılmıştır.

Bu değişikliğin 2022 yılı kazançlarına etkisi bulunmamaktadır.

1.8. Yatırım Fonlarının Satışından Doğan kazançların %75'lik Kısmı Kurumlar Vergisinden İstisna Edilmiştir

7394 sayılı Kanunun 22 nci maddesiyle KVK'nın 5/1-e maddesinde, 15/4/2022 tarihinde yürürlüğe girmek üzere ibare değişikliği yapılarak, KVK'nın 5/1-a maddesi kapsamında istisna kazançlarına kaynak oluşturan yatırım fonlarının katılma paylarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı maddede belirtilen şartların sağlanması şartıyla kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

1.9. İhracatçı ve İmalatçı Kurumlarda Kurumlar Vergisinin 1 Puan İndirimli Uygulanmasına 2022 Yılında Başlanmıştır

7351 sayılı Kanunun 15 inci maddesiyle KVK'nın 32 inci maddesine eklenen ve 1/1/2022 tarihinden (özel hesap dönemine tabi olan mükelleflerde 2022 takvim yılında başlayan özel hesap döneminin başından) itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere 22.01.2022 tarihinde yürürlüğe giren bentlerle;

- İhracat yapan kurumların münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançlarına ve
- Sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli uygulanması hükmüne bağlanmıştır.

İndirim uygulamasına ilişkin detaylı açıklamalarımız [2022/17 sayılı Sirkülerimizde](#) yer almaktadır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı, indirim uygulamasına ilişkin ayrıntılı açıklamaları Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 20) ile yapmıştır.

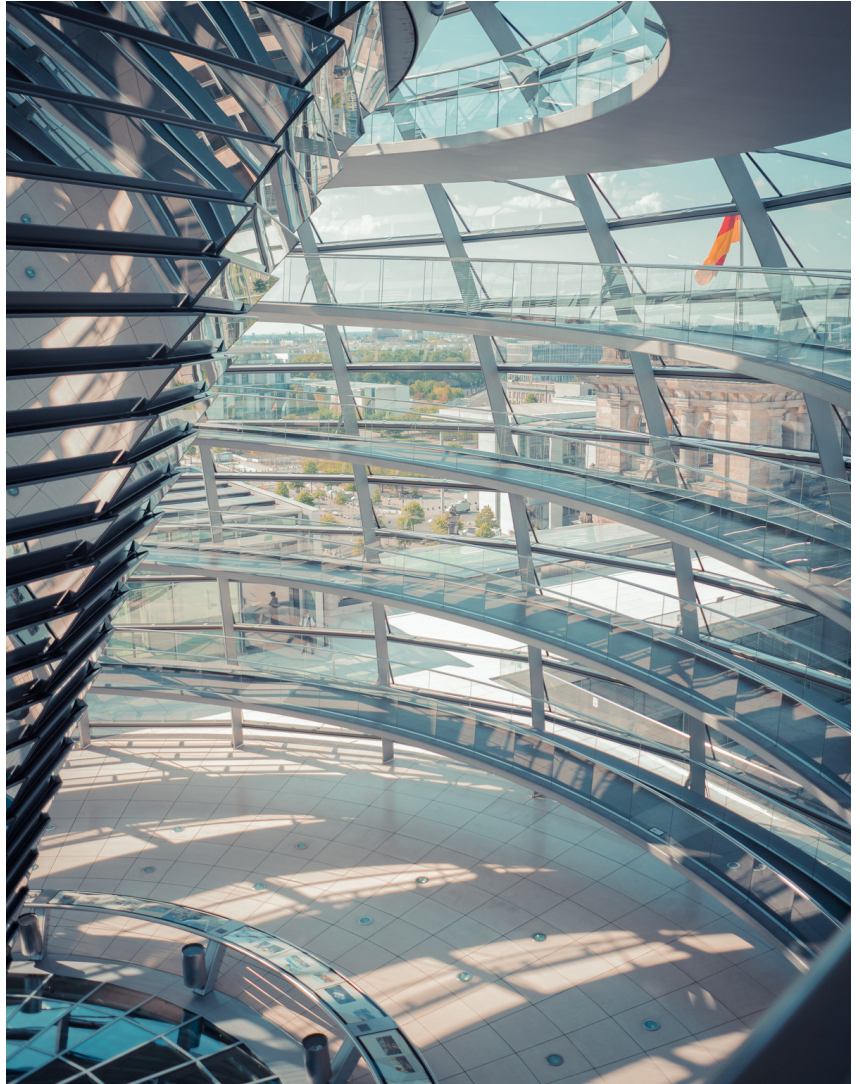
1.10. Nakit Sermaye Artışında İndirim Uygulaması 5 Yılla Sınırlandırılmıştır

7417 sayılı Kanunun 49 ve 50 nci maddelerinde yapılan düzenlemelerle, KVK'nın 10/1-ı maddesinde düzenlenen nakit sermaye artışı indiriminden süresiz yararlanma hakkı sona erdirilmiş ve indirimin en çok 5 yıl süreyle hesaplanabileceği hükmüne bağlanmıştır.

Söz konusu yasal değişiklik 5/7/2022 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 7417 sayılı Kanunun 49 uncu maddesinde değişiklik sonrası yapılacak nakit sermaye artışlarındaki uygulama; 50 nci madde ise değişiklik öncesi yapılan nakit sermaye artışlarındaki uygulama düzenlenmiştir.

Bu değişikliğe ilişkin açıklamalarımız [2022/067 sayılı Sirkülerimizde](#) yapılmıştır.

Konuya ilişkin Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ'in (Seri No: 21) yayımlanması üzerine, Tebliğdeki açıklamalar ve görüşlerimize ise [2023/048 sayılı Sirkülerimizde](#) yer verilmiştir.



1.11. Sermaye Azaltımında Vergileme Konusunda Yasal Düzenleme Yapılmıştır

7420 sayılı Kanunun 22 inci maddesiyle KVK'ya eklenen "Sermaye azaltımında vergileme" başlıklı 32/B maddesi ile uzun süredir tartışılmakta olan sermaye azaltımında vergileme konusu yasal düzenlemeye bağlanmıştır. Düzenleme 9/11/2022 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Özetle, yapılan düzenleme, sermayeye eklenmiş bulunan aynı ve nakdi sermaye dışındaki öz sermaye kalemlerinin (iç kaynakların) sermaye azaltımı halinde vergilendirilmesini öngörmektedir.

Vergileme, özvarlıkların niteliğine göre, sadece "kar dağıtım stopajı yapılması" veya "önce kurumlar vergisi hesaplanması sonra vergi sonrası kazançtan kar dağıtım stopajı yapılması" şeklinde ikili bir yapı içinde düzenlenmiştir.

Azaltılan sermayenin içinde hangi unsurların bulunduğu tespit konusunda da kanun koyucu yine ikili bir yapı benimsemiştir. Eğer artırımdan itibaren 5 yıl geçmişse, azaltılan tutarlar orantı yöntemiyle belirlenecektir; yok 5 yıl geçmemişse, en yüksek vergili kalemlere öncelik verilmek suretiyle belirleme yapılacaktır.

Bu konudaki ayrıntılı açıklamalara [2022/98](#) ve [2023/46](#) sayılı Sirkülerlerimizden ulaşabilir.

1.12. İstanbul Finans Merkezinde Faaliyet Gösteren Şirketlerin Transit Ticaretten veya Yurt Dışı Alım Satım İşlemlerine Aracılık Etmekten Dolayı Ettikleri Kazançların Yarıısı Kurumlar Vergisine Tabi Olmayacaktır

7421 sayılı Kanunun 26/11/2022 tarihinde yürürlüğe giren 20 nci maddesiyle KVK'nın indirimlerle ilgili 10 uncu maddesinin birinci fıkrasına (i) bendi eklenmek suretiyle, 7412 sayılı İstanbul Finans Merkezi Kanunu hükümlerine göre katılımcı belgesi olarak İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde faaliyette bulunan kurumların, münhasıran bu faaliyet kapsamında yurt dışından satın alınan malları Türkiye'ye getirilmeksizin yurt dışında satmalarından veya yurt dışında gerçekleşen mal alım satımlarına aracılık etmelerinden sağladıkları kazancın %50'sinin kurumlar vergisi beyannamesinin üzerinde indirimine imkân sağlanmıştır.

Bu indirimden yararlanılabilmesi için kazancın, elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması, aracılık faaliyetine ilişkin malların satıcısı ve alıcısının Türkiye'de olmaması şarttır.

Cumhurbaşkanı, bu bentte yer alan oranı, sifıra kadar indirmeye veya bir katına kadar artırmaya yetkilidir.

7421 sayılı Kanunla getirilen bu uygulamaya ilişkin açıklamalar, Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 21) ile yapılmış olup, bu Tebliğe ilişkin açıklama ve görüşlerimize [2023/49 sayılı Sirkülerimizde](#) yer verilmiştir.

1.13. Kurumlar Vergisinden İstisna Edilen Kazançlara İsbet Eden Giderlerin Diğer Kazançlardan İndirilememesi Konusunda Yapılan Düzenleme

KVK'nın 5 inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmez.

Bu maddede 7440 sayılı Kanunla 20 maddesi ile yapılan ve 1/1/2023 tarihinden itibaren elde edilen gelir ve kazançlara uygulanmak üzere 12/3/2023 tarihinde yürürlüğe giren değişiklikle iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderlerinin, KVK kapsamında yapılan devir işlemleri sonrasında isabet edenlerinin de kurum kazancından indirimine izin verilmiştir.

Bu düzenleme, satın almalara getirilen önemli vergi teşviki niteliğindedir. Bazı ülkelerde uygulanan bu teşvik ülkemizde açık bir hüküm bulunmamasına rağmen, vergi inceleme elemanlarının eleştirileri ile Hazine ve Maliye Bakanlığının bu konudaki net tutumu sebebiyle riskli bulunmakta ve tercih edilmemektedir.

Değişiklikten önce, devir halinde sadece devir tarihine kadar olan finansman giderlerinin indirimi mümkün bulunmaktaydı

1.14. Enflasyon Düzeltmesi Şartları Oluştugu Halde Yapılan Yasal Düzenleme Uyarınca 2022 Yılı İçin Enflasyon Düzeltmesi Yapılmayacaktır

Bilindiği gibi, Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesi gereğince, kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin mali tablolarını, Yİ-ÜFE'deki artışın son üç hesap döneminde %100'den, içinde bulunulan hesap döneminde %10'dan fazla olması halinde enflasyon düzeltmesine tabi tutmaları zorunludur.

2021 yılı sonu itibarıyla her iki şart da oluştuğu için enflasyon düzeltmesi yapma zorunluluğu doğmuş, ancak 7352 sayılı Kanunla 2021 ve 2022 yılları ile 2023 geçici vergi dönemlerinde şartlar oluşsa bile enflasyon düzeltmesi yapılmayacağı hükme bağlandığından, enflasyon düzeltmesi yapılmamıştır/yapılmayacaktır.

Aynı şekilde 2022 yılı için de söz konusu geçici madde uyarınca enflasyon düzeltmesi yapılmayacaktır.

1.15. 2022 Yılı Kurumlar Vergisi Matrah Artırımının 2022 Yılı Kurumlar Vergisi Matrahına Etkisi (2022 Yılı İçin Matrah Artırımından Yararlanacaklara Getirilen Asgari Kurumlar Vergisi Matrahı Beyan Zorunluluğu)

7440 sayılı Yapılandırma Kanununun geçici 1 inci maddesi ile 2022 yılına ilişkin genel beyan dönemi başlamadan 2022 yılı için matrah artırımı konusu düzenlenmiştir.

Matrah artırımından yararlanabilmek için 31 Mayıs 2023 tarihine kadar (bu tarih dahil) başvurmak mümkün olup, kurumlar vergisi beyanlarının ise 1 Nisan – 2 Mayıs 2023 tarihleri arasında (bu tarihler dahil) yapılması gerekmektedir.

2022 yılı için kurumlar vergisi matrah artırımından yararlanmayı düşünen kurumların beyanlarını yaparken söz konusu geçici maddedeki düzenlemeleri mutlaka dikkate almaları gerekir.



Bu düzenlemeleri şöyle özetlemek mümkündür:

Bu geçici madde hükmüne göre 2022 yılına yönelik matrah artırımında bulunulabilmesi için bu yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmiş olması ve bu beyannamelerde beyan edilen vergiye esas matrahların, 2021 takvim yılında beyan edilen matrahın %122,93 oranında artırılması suretiyle bulunan tutar ile 2022 takvim yılı üçüncü geçici vergilendirme döneminde beyan edilen matrahın %40 oranında artırılması suretiyle bulunan tutarın yüksek olanından az olmaması şarttır.

Örnek-1

2021 yılı kurumlar vergisi matrahı 1.000.000 TL ve 2022 yılı üçüncü dönem geçici vergi matrahı 1.500.000 TL olan bir kurum, 2022 yılı için matrah artırımından yararlanmayı düşünmektedir. Bu mükellefin 2022 yılı kurumlar vergisi matrahının yasal kayıtlarına göre 1.800.000 TL olduğunu varsayalım.

Mükellef, önce geçici maddede öngörülen karşılaştırmayı yapmalı, yani yasal kayıtlarına göre çıkan matrahı geçici maddede yer alan iki asgari tutarla karşılaştırmalıdır.

Birinci asgari tutarın hesaplanması:

2021 yılı matrahı x 2,2293 = Birinci asgari tutar

1.000.000 TL x 2,2293= 2.229.300 TL

İkinci asgari tutarın hesaplanması:

Üçüncü dönem geçici vergi matrahı x 1,40 = İkinci asgari tutar

1.500.000 TL x 1,40 = 2.100.000 TL

Bu tutarlardan 2021 yılı matrahına göre hesaplanan asgari tutar daha yüksek olduğundan 2022 yılı için matrah artırımını yapacak bu kurum 2022 yılı matrahını en az 2.229.300 TL olarak beyan etmek zorundadır.

Peki bu örnekte mükellefin yasal kayıtlara göre oluşan matrahı 1.800.000 TL olduğuna göre, geçici maddeye göre hesaplanan asgari matrah tutarı 2.229.300 TL nasıl beyan edilecektir? Daha doğru bir ifadeyle aradaki (2.229.300 TL – 1.800.000=) 429.300 TL fark matraha nasıl eklenecektir?

Tabii ki yasal kayıtlarda geliri artırıcı veya gider azaltıcı kayıt düşerek bunu sağlamak mümkün, ancak Hazine ve Maliye Bakanlığı mükellefe daha iyi bir çözüm sunmuştur.

Kurumlar vergisi beyanname formatına "7440 S. KANUN GEÇİCİ MADDE- 1 KAPSAMINDA ARTIRILAN MATRAH" açıklaması ile 95 numaralı satırı eklemiştir.

Örnekteki mükellef 2022 yılı kurumlar vergisi beyannamenin 95 numaralı satırına 429.300 TL yazarak, matrahını 2022 yılı matrah artırımına uygun hale getirilebilecektir.

Bu durumda matrah artırım tutarı en az (2.229.300 x %25=) 557.325 TL olarak hesaplanacaktır. Bu tutar geçici madde ile kurumlar için belirlenen 2022 yılı asgari artırım tutarı 500.000 TL'den yüksek olduğundan matrah artırımına bu tutarın esas alınması gerekir.

Görüldüğü gibi bu mükellef 2022 yılına yönelik matrah artırımından yararlanabilmek için (2.229.300-1.800.000) x%23= 98.739 TL fazladan kurumlar vergisi ödemeyi göze almıştır.

Tabii ki bu mükellef ayrıca,

- Normal oranda (557.325 x %20=) 111.465 TL,
- İndirimli oranda (557.325 x %15=) 83.598,75 TL matrah artırım

vergiyi ödeyecektir.

Örnek-2

Mükellef 2021 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde zarar ve 2022 yılı üçüncü dönem geçici vergi beyannamesinde ise 500.000 TL matrah beyan etmiştir. 2022 yılına ilişkin taslak beyannamede 500.000 TL matrah çıkmaktadır. Bu mükellef 2022 yılı için matrah artırımından yararlanmayı düşünmektedir.

2021 yılı beyannamesinde zarar beyan edildiği için karşılaştırma sadece geçici vergi beyanı ile sınırlı olarak yapılacaktır.

Üçüncü geçici vergi matrahı x 1,4 = Asgari kurumlar vergisi matrahı

500.000 TL x 1,4 = 700.000 TL

Asgari matrah artırım tutarı mükellefin 2022 için hesapladığı tutardan yüksek olduğundan, asgari tutar kurumlar vergisi beyanına esas alınacak ve mükellef beyannamedeki satıra 200.000 TL yazarak beyanını asgari tutara çıkaracaktır.

Matrah artırımına gelirse, beyan edilen matrah üzerinden matrah artırım tutarı (700.000 x %25 =) 175.000 TL olarak hesaplanacaktır. Bu tutar 2022 yılı için geçerli asgari matrah artırım tutarı olan 500.000 TL'nin altında olduğundan, artırım 500.000 TL üzerinden yapılacaktır.

Buna göre mükellef;

- Normal oranda (500.000 x %20 =) 100.000 TL,
- İndirimli oranda (500.000 x %15 =) 75.000 TL matrah artırım

vergisi ödeyecektir.

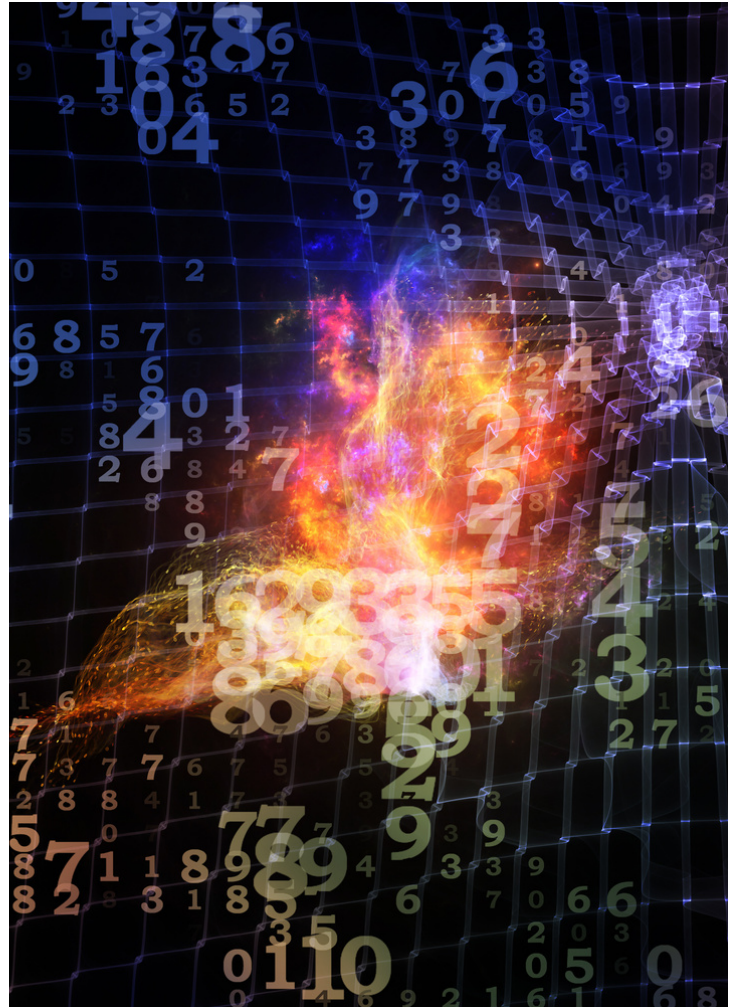
Örnek-3

Mükellef 2021 yılı kurumlar vergisi ve 2022 yılı üçüncü dönem geçici vergi beyannamesinde zarar beyan etmiştir. 2022 yılı için taslak kurumlar vergisi beyannamesini hazırlamış olup, devreden zarar çıktığı için 2022 yılına ilişkin matrah oluşmamaktadır. Bu mükellef 2022 yılı için matrah artırımından yararlanmak istemektedir.

7440 sayılı Kanunun geçici 1 inci maddesine göre, 2021 yılı kurumlar vergisi ve 2022 yılı üçüncü geçici vergi beyannamesinde zarar çıkması durumlarında karşılaştırma yapmaya gerek olmadığından, bu mükellef 2022 yılı beyannamesini devreden zararı içerecek şekilde verecektir. Yani matrah artırım için geçerli asgari tutar olan 500.000 TL kurumlar vergisi matrahı beyan etmek zorunda değildir.

Mükellef matrah artırımına 2022 yılı için geçerli asgari artırım tutarı 500.000 TL'yi esas alacak ve indirimli orandan yararlanma hakkı varsa 75.000 TL vergi ödeyerek, 2022 yılı için vergi incelemesi ve tarhiyat olasılığını ortadan kaldıracaktır.

2022 yılına ilişkin matrah artırım konusunda daha detaylı bilgi için "Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair 7440 Sayılı Kanun Genel Tebliği (Seri No: 1)" ve 2023/52 sayılı Sirkülerimize bakılabilir.



1.16. Ek Vergi

7440 sayılı Kanunun 10/27 nci maddesi ile kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, 2022 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilmek suretiyle, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile diğer kanunlarda yer alan düzenlemeler uyarınca kurum kazancından indirim konusu yapılan istisna ve indirim tutarları ile aynı Kanunun 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisine tabi matrahları üzerinden, dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin %10 oranında ek vergi ihdas edilmiştir.

5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde düzenlenen istisna ile yurt dışından elde edilen ve en az %15 oranında vergi yükü taşıdığı tevsik edilen istisna kazançlar üzerinden ise %5 oranında ek vergi hesaplanır.

5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının; (d), (i), (j) ve (k) bentleri ile geçici 14 üncü maddesi kapsamındaki istisnalar, aynı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının; (b), (c), (ç), (d), (e), (f), (g) ve (h) bentleri kapsamındaki indirimler, 193 sayılı Kanunun geçici 61 inci maddesi kapsamında tevkifata tabi yatırım indirimi istisnası, ilgili kanunları uyarınca kurum kazancından indirilebilen bağış ve yardımlar ile 10/7/2018 tarihli ve 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 407 nci maddesi kapsamında tanımlanan mikro ve küçük işletmelerin teknoloji geliştirme bölgeleri ile Ar-ge ve tasarım merkezlerinden elde ettikleri istisnaya ve indirime konu kazançları üzerinden bu vergi hesaplanmaz.

6/2/2023 tarihi itibarıyla, Adana, Adıyaman, Diyarbakır, Elazığ, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Osmaniye ve Şanlıurfa illeri ile Sivas İlinin Gürün İlçesinde kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunanlar ek vergiden muaftır.

Ek verginin ilk taksiti kurumlar vergisinin ödeme süresi içinde, ikinci taksiti bu süreyi takip eden dördüncü ayda ödenir.

Özel hesap dönemi tayin edilen mükelleflerde bu vergi, 2023 yılı içinde sona eren hesap dönemi için verilmesi gereken beyannamelerde gösterilmek suretiyle uygulanır.

Bu vergi gider ve indirim olarak dikkate alınamaz ve hiçbir vergiden mahsup edilemez.

Tahsil edilen ek vergi, genel bütçe geliri olarak kaydedilir ve 5779 sayılı Kanun ile diğer kanunlara göre mahalli idarelere verilecek payların hesabında dikkate alınmaz. Bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenir.

2022 yılı kurumlar vergisi beyannamesine, ek verginin beyanı için "7440 S. KANUN KAPSAMINDA HESAPLANAN EK VERGİ" açıklaması ile 108 no.lu satır eklenmiştir. Beyannamede bu satıra ilişkin yapılan açıklama uyarınca %10 ek vergi aşağıdaki formüle göre hesaplanacaktır.

Ek Vergi=[(34+35+41) x %5] + [(36+37+39+40+42+43+46+47+48+49+51+62+63+64+65+73+75+76+77+87) x % 10]

Buna göre, ek vergiye tabi indirim ve istisnalar aşağıdaki tabloda beyanname satır numaralı itibarıyla gösterilmiştir:

Beyanname Satır No	İstisna ve indirim türü	Ek vergi oranı
34	İştirak Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-a)	5%
35	Yurtdışı İştirak Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-b)	5%
36	Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Yurtdışı İştirak Hisseleri Satış Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-c)	10%
37	Emisyon Primi Kazancı (K.V.K. Mad. 5/1-ç)	10%
39	Taşınmaz ve İşt.His. İle Kurucu Sen., İnt. Sen., R. Hakları ve Yatırım Fonlarının Katılma Paylarının Satış Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-e)	10%
40	Bank.Fin.Kirya da Fin.Şir.veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumların Taş.ve İşt.His ile Kur.Sen.İnt.San.ve R.Hak.Sat.Kaz.(K.V.K.Mad.5/1-f)	10%
41	Yurtdışı Şube Kazançları (K.V.K. Mad.5/1-g)	5%
42	Yurtdışı İnşaat ve Onarma İşlerinden Sağlanan Kazançlar (K.V.K. Mad. 5/1-h)	10%
43	Eğ.Öğ.Kur.Öz.Kreş ve Gün.Bakım. ile Rehabilitasyon Mrkz. Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-ı)	10%
46	Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna (K.V.K. Mad. 5/B)	10%
47	Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlar	10%
48	Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazançlar	10%
49	Türk Ulusl. Gemi Sic. Kay. Gemi İşl ve Devr. Sağlanan Kazançlar	10%
51	5300 Sayılı Tarım Ürün. Lisanslı Depoculuk Kanunu Kap. Düzenlenen Ürün Sen. Elden Çıkarılmasından Doğan Kazanç İstisnası (193 S. Kanun Geçici Mad. 76)	10%
62	AR-GE İndirimi (K.V.K. Mad. 10/1-a)	10%
63	AR-GE İndirimi (5746 s. Kanun Mad.3)	10%
64	AR-GE İndirimi (5746 s. Kanun Mad.3/A)	10%
65	Tasarım İndirimi (5746 s. Kanun Mad.3)	10%
73	Türkiye'den Yurtdışı Mukim Kişi ve/veya Kurumlara Verilen Hizmetlerden Sağlanan Kazançların %50'si(K.V.K.Mad.10/1-ğ)	10%
75	Nakdi Sermaye Artışından Kaynaklanan Faiz İndirimi (K.V.K. Mad. 10/1-ı)	10%
76	Teknogirişim Sermaye Desteği İndirimi (5746 s. Kanun Mad. 3/5)	10%
77	Teknokent Sermaye Desteği İndirimi (4691 s. Kanun Geçici Mad. 4)	10%
87	K.V.K.nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah	10%

Buna göre, beyannamenin "Zarar Olsa İndirilecek İndirim ve İstisnalar" bölümünde 52 nci satırındaki "Diğer İndirim ve İstisnalar" ile "Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İndirim ve İstisnalar" bölümünde 80 nci satırındaki "Diğer İndirimler"de gösterilen tutarlar üzerinden ek vergi hesaplanmayacaktır. Bu nedenle, değerlendirme ve düzeltme amacıyla yapılan indirimlerin vergi kapsamına girmediği kesinleşmiştir.

Keza binde 5 götürü gider indirimi ve geçmiş yıl zarar mahsubu da ek vergiye tabi değildir.

Kanun uyarınca yurt dışından elde edilen ve en az %15 oranında vergi yükü taşıdığı tevsik edilen istisna kazançlar üzerinden %5 oranında ek vergi hesaplanması gerekmektedir. Dolayısıyla, KVK'nın 5/1-c maddesinde düzenlenen yurt dışı iştirak hissesi satış kazancı istisnası ile 5/1-h maddesinde düzenlenen yurt dışı inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazanç istisnasının da en az %15 oranında vergi yükü taşıdığına tevsik edilmesi halinde %5 oranında ek vergiye tabi olması gerektiğini düşünüyoruz.

Ancak 108 numaralı satıra ilişkin dipnotta 5/1-c ve 5/1-h kazançları üzerinden %10 vergi hesaplanacağı belirtilmektedir. Dolayısıyla, İdare tarafından yurt dışından elde edilen bu istisna kazançlar üzerinden öncelikle %10 oranında ek vergi alınması ve %15 vergi yükünün tevsiki sonrasında ise %5 verginin iade edilmesi şeklinde bir uygulamanın yapılacağı anlaşılmaktadır.

Ek vergi hakkında daha detaylı bilgi için [2023/55 sayılı Sirkülerimizi](#) inceleyebilirsiniz.

TİCARİ KÂRDAN MALİ KÂRA GEÇİŞ

Bilindiği gibi kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde, ticari bilançoda yer alan vergi öncesi kurum kazancı (ticari bilanço kâr veya zararı) tutarından hareket edilerek vergi hesaplanır. Ancak ticari esaslara göre çıkarılan ticari bilançolarda yer alan kurum kazancı vergisel standartlardan çeşitli nedenlerle farklı olabilir. Bu farklılıkların beyanname üzerinde matraha eklenerek veya matrahtan düşülerek düzeltilmesi, yani vergi mevzuatına uygun hale getirilmesi gerekir.

2.1. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler ve Diğer İlaveler

Yaygın olarak karşılaşılan kanunen kabul edilmeyen giderler ile diğer ilavelere örnekler aşağıdaki gibidir:

- Kıdem tazminatı karşılığı,
- VUK hükümlerine uygun olmayan reeskontlar,
- VUK hükümlerine uygun olmayan diğer karşılıklar,
- Ödenmemiş SGK primleri,
- Tahakkuk esasına aykırı olarak bu yıla dahil edilmiş giderler,
- Dönemsellik ilkesine aykırı olarak bu yıla dahil edilmiş giderler,
- Belgesiz giderler (İhracat giderleri dahil)[2],
- Binek oto motorlu taşıt vergileri,
- Binek oto kira giderlerinin yasal sınırı aşan kısmı
- Binek oto kullanım giderlerinin %30'u,
- Özel iletişim vergisi,
- Cezalar, gecikme zamları, gecikme faizleri, pişmanlık zamları, tecil faizleri,
- Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar,
- Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler,
- İndirimi kabul edilen ve edilmeyen tüm bağışlar (gider olarak dikkate alınan gıda bankacılığı kapsamındaki bağışlar hariç),
- Kontrol edilen yabancı kurum (CFC) kazançları,
- Kanunen kabul edilmeyen tazminatlar,
- İstisna kazançlara ilişkin giderler ve istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararlar,
- Finansman gider kısıtlaması kapsamında hesaplanan finansman giderleri,
- Sair kanunen kabul edilmeyen giderler ve diğer ilaveler.



Bilindiği gibi, kurumlar vergisi beyannamesinde bazı değişiklikler yapılarak, kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin bir tablo ilave edilmiş ve bazı gider tutarlarının bildirilmesi talep edilmiştir. Bu tabloda yer almayan gider türleri en altta "Diğer" satırında topluca bildirilecektir. Söz konusu tablo aşağıda bilgilerinize sunulmuştur.

[2] GVK'nın 40/1 inci maddesi gereğince, ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetinden sağlanan dövizli hasılatın (kur farkları hariç) binde 5'ini aşmayan belgesiz giderler, kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmaz. Dolayısıyla bu kısım itibarıyla vergi matrahından düşülebilirler. Dönem içinde bu kapsamda gerçekleşen ve kayda alınan belgesiz giderlerin tamamı önce KKEG olarak dikkate alındıktan sonra, dövizli hasılatın binde 5'ini geçmemek üzere "diğer indirim" olarak dikkate alınmak suretiyle de vergi matrahından indirim konusu yapılabilirler. Kurumlar vergisi beyannamesinde yapılan bir değişiklikle ihracatta götürü gider uygulaması yapıp yapılmadığı sorgulanmaktadır.

Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	
Giderin Türü	Tutar
KVK md.11 hükümlerine göre kabul edilmeyen giderler	
VUK hükümlerine aykırı olarak ayrılan karşılıklar	
VUK hükümlerine aykırı olarak ayrılan amortismanlar	
5510 sayılı Kanun md.88 kapsamındaki kabul edilmeyen giderler	
6111 sayılı Kanun (Özel Kanunlar Uyarınca) yazılan kabul edilmeyen giderler	
Bağış ve yardımlar	
GVK md.75 uyarınca yönetim kurulu üyelerine ödenen kar payları	
KDV Kanununun md.30/d uyarınca indirilemeyen KDV tutarı	
6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu uyarınca gider yazılan özel iletişim vergisi	
MTV Kanunu md.14 uyarınca gider kaydedilen MTV'ler	
İstisna faaliyetlerden/işlemlerden doğan zararlar	
Diğer	

2.2. Vergiye Tabi Olmayan Gelirler ve Diğer İndirimler

Beyannamenin 31 no.lu satırında, "6491 Sayılı Türk Petrol Kanununun 12/5 Mad. Kapsamında İtfa Payı Olarak Addolunan Gelirler" açıklaması ile belirtilen gelirler, bu özel düzenleme uyarınca kurum kazancından indirim konusu yapılır.

Beynamede 51 no.lu satırda "Diğer İndirimler ve İstisnalar" kapsamında indirim konusu yapılan, vergiye tabi olmayan gelirler ile diğer indirimlere ilişkin yaygın karşılaşılan örnekler aşağıdaki gibidir:

- Daha önce KKEG olarak dikkate alınmış konusu kalmayan karşılıklar,
- Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması hükümleri uyarınca vergi dışı kalan gelirler,
- Malî açıdan gerekli olmayan gelir tahakkukları,
- VUK hükümlerine uygun olmayan reeskont iptalleri,
- Önceki dönemde matraha eklenmiş bulunan kontrol edilen yabancı kurum (CFC) kazançlarından cari dönemde kar payı olarak dağıtılan kısım,
- Önceki dönemlerde, ödenmemiş olması nedeniyle KKEG olarak dikkate alınan sosyal sigorta primlerinden cari dönemde ödenenler,
- Gider yazılmamış olan ve genel kurulca onaylanan personele temettü ikramiyesi,
- Cari dönemde işten ayrılan personele ödenen ve karşılık iptali yoluyla kayda alınan (yani gider yazılmamış olan) kıdem tazminatı,
- Sair vergi dışı gelirler ve diğer indirimler.

3 ZARAR OLSA DAHI İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER

3.1. Beyanname Üzerinde Zarar Olsa veya İstisna Uygulaması Zarara Sebebiyet Verse Dahı 2022 Yılı Beyannamesi Üzerinde Uygulanabilecek İstisnalar

Bazı kurum kazançları KVK'nın 5 inci maddesi ile kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bazı kazançlar için ise özel kanunlarla kurumlar vergisi istisnası getirilmiştir. Aşağıda, 2021 yılı kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde zarar olsa veya bu istisnaların uygulanması zarara sebebiyet verse dahi uygulanabilecek istisnalar sayılmıştır:

- Tam mükellef kurumlardan elde edilen iştirak kazançları (KVK Md. 5/1-a)
- Girişim sermayesi yatırım fon ve ortaklıklarından elde edilen gelirler (KVK Md. 5/1-a)
- Diğer yatırım fonlarından elde edilen gelirler (KVK 5/1-a)
- Yurt dışı iştirak kazançları (KVK Md. 5/1-b)
- Tam mükellef anonim şirketlerin yurt dışı iştirak hisseleri satış kazançları (KVK Md. 5/1-c)
- Emisyon primi kazancı (KVK Md. 5/1-ç)[3]
- Yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları (KVK Md. 5/1-d)
- Taşınmaz satış kazancının % 50'si (KVK Md. 5/1-e)
- İştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları ve yatırım fonlarının katılma paylarının satış kazancının %75'i (KVK Md. 5/1-e)
- Bankalara, finansal kiralama şirketleri ya da finansman şirketlerine borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurumlar ile bankalar, finansal kiralama şirketleri ve finansman şirketlerine tanınan istisna (KVK Md. 5/1-f)
- Yurt dışı şube kazançları (KVK Md. 5/1-g)
- Yurt dışı inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanan kazançlar (KVK Md. 5/1-h)
- Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları, özel kreş ve gündüz bakımevleri ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Hazine ve Maliye Bakanlığının belirleyeceği usûller çerçevesinde beş hesap dönemi itibarıyla elde edilen kazançlar (KVK Md. 5/1-ı)
- Her türlü taşınır ve taşınmaz malların 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kurumlar tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına satışından doğan kazançlar ve bu kurumlarca söz konusu varlıkların devralındığı kuruma kira süresi sonunda devrinden doğan kazançlar (KVK Md. 5/1-j)
- Her türlü varlık ve hakların, kaynak kuruluşlarca, kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile varlık kiralama şirketlerince bu varlıkların devralındığı kuruma satışından doğan kazançlar (KVK Md. 5/1-k)
- Sınai mülkiyet haklarında istisna (KVK Md. 5/B)
- Serbest bölgelerde elde edilen kazançlar (3218 sayılı Kanun Geç. Md. 3/a)
- Teknoloji geliştirme bölgelerinde elde edilen kazançlar (4691 sayılı Kanun Geçici Md. 2)[4]



[3] Bilançoda doğrudan yasal yedek olarak görüldüğünden öncelikle KKEG satırında kurum kazancına ilave etmek gerekir.

[4] Teknoloji geliştirme bölgelerinden elde edilen kazançlarla ilgili olarak kurumlar vergisi beyannamesine bir tablo eklenmiştir. Bu tabloda faaliyet kolu, faaliyette bulunulan teknoloji geliştirme bölgesi ve elde edilen kazançlar yer verilecektir.

- Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar (4490 sayılı Kanun)
- 5300 sayılı Kanun kapsamındaki tarımsal ürün senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar (GVK Geç.Md.76)
- Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan buluşlardan sağlanan bazı kazanç unsurlarının % 50'si (KVK Ek Md.5/B)
- 7143 sayılı Kanun kapsamında yurt dışı istisna kazançlar
- Kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını 31/12/2023 tarihine kadar Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda oluşan kur farkı kazançları ile geçici vergi dönemi sonu değerlemesiyle Türk lirasına çevrildiği tarih arasına isabet eden kısmı ile dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar (KVK Geçici Md.14/2)
- Kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan altın hesabı ile bu tarihten sonra açılacak işlenmiş ve hurda altın karşılığı altın hesabı bakiyelerini 31/12/2023 tarihine kadar Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm fiyatı üzerinden Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda Türk lirasına çevrildiği tarihte oluşan kazançlar ile dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar (KVK Geçici Md.14/3)
- Kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer almayan ancak 31/3/2022, 31/6/2022 ve 30/9/2022 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını 2023 yılı sonuna kadar Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda söz konusu hesapların dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar (KVK Geçici Md.14/4)
- Uluslararası anlaşmalarla sağlanan istisnalar
- Diğer istisna ve indirimler[5]

Diğer taraftan KVK'nın 7256 sayılı Kanunla değişik geçici 11 inci maddesi uyarınca, 2023 UEFA Şampiyonlar Ligi Finali müsabakasının Türkiye'de oynanmasına ilişkin olarak Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla Avrupa Futbol Federasyonları Birliği (UEFA), katılımcı futbol kulüpleri ve organizasyonda görevli tüzel kişilerden işyeri, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar gelir ve kurumlar vergisinden muaftır. Bu muafiyet, tevkif yoluyla alınan vergileri de kapsar.

3.2. Yararlanılması Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu İbrazına Bağlı İstisnalar

Bilindiği gibi, Vergi Usul Kanununun mükerrer 227 nci maddesinin 1 numaralı bendinde, vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz şartına bağlamaya Hazine ve Maliye Bakanlığının yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

[5] E-beyannamenin doldurulmasında sırasında "diğer indirim ve istisnalar"ın, her bir indirim ve istisnanın, hangi mevzuattan veya işlemten kaynaklandığı belirtilecek şekilde ayrı ayrı satırlara yazılması gerekmektedir.

Ayrıca, söz konusu maddenin 7338 sayılı Kanunla değişik 3 üncü fıkrasında; yararlanılması yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz şartına bağlanan konularda, tasdik raporunun zamanında ibrazının şart olduğu; tasdik raporunun zamanında ibraz edilmemesi halinde, mükellefe tebliğ edilmek şartı ile 60 günlük bir mühlet verileceği; tasdik raporunun bu süre içinde de ibraz edilmemesi halinde mükelleflerin tasdike konu haktan yararlanamayacakları belirtilmiştir. Dolayısıyla, yeminli mali müşavirlerce tasdiki zorunlu olan işlemlerde, tasdik işleminin yaptırılmaması halinde mükellefler tasdike konu haklardan yararlanamayacaklardır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı 5,7 ve 25 sıra numaralı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği ile bazı istisnalarla yararlanmayı yeminli mali müşavir tasdik raporu ibrazına bağlamıştır.

Bazı istisnalar için ise belli haddi geçmeleri halinde rapor ibraz edilmek zorunludur. 37 Sıra No.lu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinin 3 üncü bölümünde, Hazine ve Maliye Bakanlığınca özel bir belirleme yapılmadığı takdirde, anılan Tebliğde yer alan parasal hadlerin her yıl bir önceki yıl için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanacağı açıklanmıştır.

Ancak 46 sıra no.lu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği (RG. 30 Aralık 2022 tarihli ve 32059 (2. mükerrer sayılı) ile hadler yeniden belirlenmiş ve 2023 yılında dikkate alınacak hadlerin 2023 yılı ve sonraki yıllarda Hazine ve Maliye Bakanlığınca özel bir belirleme yapılmadığı takdirde artış olmaksızın uygulanacağı belirtilmiştir.

Buna göre 2023 yılında verilecek 2022 yılı kurumlar vergisi beyannameleri üzerinde yararlanılması YMM tasdik raporu ibraz şartına bağlı indirim ve istisnalar ile geçerli hadler aşağıdaki gibidir:

İstisnanın Türü	2022 için Geçerli Parasal Had (TL)
5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi uyarınca taşınmazlar ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlara ait istisna	Yararlanılan istisna tutarının 663.000 TL'yi aşması
Yatırım indirimi	Proje tutarının 1.508.000 TL'yi aşması

Ar-Ge indirimi Tasdik Raporu ile gelir vergisi stopaj teşvikinden yararlanabilmek için tanzimi gereken ve Serbest Bölge Faaliyet Tasdik Raporunu herhangi bir hadde bağlı olmadan bu kapsamda saymak gerekir.

Ancak, kurumlar vergisi beyannameleri ile eklerini yeminli mali müşavirlere tasdik ettiren (yani tam tasdik yaptıran) mükelleflerin, yukarıda belirtilen tasdikleri ayrıca yaptırmalarına gerek bulunmamaktadır. Düzenlenecek tam tasdik raporlarında bu istisna kullanımına ilişkin bilgilere de yer verilmesi yeterlidir.



4

GEÇMİŞ YIL ZARAR MAHSUBU

4.1. Mahsup Hangi Tutarla ve Hangi Sırada Yapılacaktır?

Kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde "zarar olsa dahi indirilecek istisnalar" uygulandıktan sonra geçmiş yıl zararlarının mahsubu yapılır.

Bilindiği gibi zarar mahsubu, KVK'nın "Zarar mahsubu" başlıklı 9 uncu maddesinde düzenlenmiştir. Mahsup yapılabilmesi için istisnaların uygulanmasından sonra pozitif bir rakamın kalmış olması gerekir. İstisna uygulaması sonrası kalan tutar negatif ise zarar mahsubu yapılamaz. Bu negatif tutar gelecek döneme devreden cari yıl mali zarar tutarını gösterir.

KVK'nın 9/1 maddesi uyarınca zarar mahsubunda ilk şart, her yıla ilişkin zarar tutarının kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrı ayrı gösterilmesidir. İkinci şart zararların beş yıldan fazla nakledilmemesidir.

Buna göre, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde, zamanaşımına uğramamış son beş yıla ait mali zararlar (ilgili yılların kurumlar vergisi beyannamelerinde oluşan zararlar), en eski yıldan başlayarak mahsuba konu edilir. Her ne kadar beyanname üzerinde istisnadan kaynaklanan geçmiş yıl zararı ile diğer zararlar ayrı satırlarda gösterilse de bugün için böyle bir ayırımın ve öncelikli mahsubun istatistik değeri dışında hiçbir anlamı ve sonucu yoktur. Mahsuba konu edilecek zararların beyannamenin ilgili bölümünde yıllar itibariyle gösterilmesi gerekir.

Mahsuba konu edilecek zararlar bilançoda görünen ticari zararlar değil, yukarıda açıklandığı üzere beyanname üzerinde görünen mali zararlardır. Yani ilgili yılların ticari kar veya zarar rakamına KKEG'ler ilave edildikten ve zarar olsa dahi indirilecek istisnalar ile diğer indirimler uygulandıktan sonra bulunan rakam, başka bir deyişle beyanname üzerinde oluşan zarar tutarı mahsuba esas alınacaktır.

Örneğin geçmiş yıl ticari zararlarının tamamı yahut bir kısmı, zarar karşılama (telafi) fonu (akçesi, ihtiyatı) yahut dönem karına mahsup edilerek kapatılsa dahi, söz konusu zarar yukarıda belirtilen koşullar sağlandığı sürece mali zarar olarak kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılabilecektir.

Geçmiş yıl zararlarının mahsup edilebileceği kurum kazancı bulunan kurumlar, ilgili yılda bu mahsubu yapmazlarsa, mahsup etmedikleri tutarları izleyen yıllarda mahsuba konu edemezler. Ancak, düzeltme zamanaşımı süresi içinde, ilgili yıl beyannamesi düzeltilmek suretiyle mahsup haklarının düzeltme yoluyla kullanılabilmesi mümkündür.

Kurumlar vergisi yönünden matrah artırımını yapan kurumların, artırım yaptığı yıllara ilişkin zarar mahsup haklarının yarısının, 2022 yılına ilişkin matrah artırımını yapanların ise 2022 zararının tamamının mahsubu imkanını yitirdiklerini göz önünde bulundurmaları gereklidir.



4.2. Yurt Dışı Zararların Mahsubu

Yurt dışı faaliyetlerden doğan zararların KVK'nın 9/b maddesinde belirtilen esaslara göre mahsubu mümkündür.

Yurt dışı zarar mahsubunun yapılabilmesi için,

- Faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının zarar dâhil, her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması,
- Bu raporun aslı ile tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibrazı,

gerekmektedir. Ancak bu mahsubun yapılabilmesi için söz konusu faaliyetin Türkiye'de vergiden istisna edilmemiş olması gerekir.

4.3. Devir veya Tam Bölünme Yoluyla Devralınan Kurum Zararlarının Mahsubu

KVK'nın 20'nci maddesinin birinci fıkrası kapsamında vergisiz olarak devralınan kurumların zararları ile ikinci fıkrası kapsamında gerçekleştirilen tam bölünme işleminde, bölünen kurumun mali zararlarının devralan kurum tarafından mahsubu mümkündür.

Bunun için "son 5 yıla ait kurumlar vergisi beyannamelerinin yasal süreleri içinde verilmiş olması" ve "devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği tarihten itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi" şarttır. Bu şartlar sağlandığı takdirde;

- Devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile,
- Bölünen kurumun öz sermayesinin devralınan kısmını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararları indirilebilecektir.

Şartların ihlali halinde, zarar mahsupları nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, gecikme faizi ve vergi ziyai cezası ile birlikte tahsil olunur. Tabiidir ki, bu duruma düşen mükellefler pişmanlıkla beyanname vermek suretiyle cezadan kurtulabilirler.

Zarar mahsup süresi devir veya bölünme ile birlikte yeniden başlamayıp, her yıla ait zarar tutarı izleyen beş yıllı sınırlı olarak mahsuba konu olmaktadır.

Başka bir ifade ile, devralınan zararlar, devreden veya bölünen kurumda doğdukları dönemi takip eden beş yıllık süre içinde mahsup edilebilecektir.

Zararın öz sermaye veya devralınan aktif toplamını aşması, devir veya bölünmeye ve zarar mahsubuna engel değildir. Ancak bu takdirde öz sermaye veya devralınan aktif toplamını aşan zarar tutarı mahsuba konu edilemez. Böyle bir durumda mahsup edilecek zararlarla, mahsubu mümkün olmayan zararların nasıl ayrıştırılacağı tereddüt konusu olabilir. Kurumlar bu ayrımı serbestçe yapabilirler, yani mahsup edilebilecek zararların en yeni yıllara ait olduğunu, mahsup edilemeyecek kısmın ise eski yıllardan kaynaklandığını kabul edebilirler.

5

KAZANCIN BULUNMASI HALİNDE
İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER

Kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde geçmiş yıl zarar mahsubu yapıldıktan sonra pozitif bir rakamın kalması halinde, bu rakamla sınırlı olarak, kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimlerin uygulanmasına geçilir. Beyanname formatına göre bu indirimde sıra aşağıdaki gibi olacaktır:

5.1. Risturnlar

Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-i maddesi gereğince, vergiye tabi kooperatiflerin ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar ile aşağıda belirtilen kooperatiflerin ortakları için;

- Tüketim kooperatiflerinde, ortakların kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine,
- Üretim kooperatiflerinde, ortakların üreterek kooperatife sattıkları veya kooperatiftan üretim faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların değerine,
- Kredi kooperatiflerinde, ortakların kullandıkları kredilere,

göre hesapladıkları risturnlar kurumlar vergisinden müstesna idi.

Söz konusu madde, 7061 sayılı Kanunun 89 uncu maddesiyle 01/01/2018 tarihinden geçerli olmak üzere değiştirilerek, sadece "kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar ile tüketim kooperatiflerinin, ortaklarının kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine göre hesapladıkları risturnlar" istisna edilmiş bulunmaktadır.



5.2. KVK'nın 10'uncu Maddesi ve Bazı Kanunlar Uyarınca Yapılabilecek İndirimler

KVK'nın 10 uncu maddesi, uygulanabilecek "Diğer İndirimler"i düzenlemektedir. Diğer taraftan 5746 sayılı Kanunun 3'üncü maddesine istinaden AR-GE indiriminden yararlanmak mümkündür. Kurumlar Vergisi Beyannamesi üzerindeki yönlendirmeye göre, indirimler aşağıdaki sıra dahilinde uygulanabilir.

- Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü oranında hesaplanacak AR-GE indirimi (KVK Md.10/1-a)[6],
- 5746 sayılı Kanun'un 3/1 maddesi kapsamında gerçekleştirilen AR-GE harcamalarının % 100'ü oranında hesaplanacak Ar-GE indirimi (Bazı koşullara bağlı olarak ilave destek sağlanabilmektedir.),

[6] 6728 sayılı Kanunla 09/08/2016 tarihinde yürürlükten kaldırılmış olmakla birlikte, bu tarihten önce yapılan başvurulara konu projelerle ilgili olarak 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinin 6728 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki hükümlerine göre Ar-Ge indiriminden faydalanılacaktır.

- 5746 sayılı Kanun'un 3/1 maddesi kapsamında gerçekleştirilen tasarım harcamalarının % 100'ü oranında hesaplanacak Tasarım İndirimi,
- Sponsorluk harcamaları (KVK Md.10/1-b),
- Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, kamu menfaatlerine yararlı sayılan derneklere ve bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan o yıla ait kurum kazancının % 5'i ile sınırlı olarak indirim imkanı bulunan bağış ve yardımlar (KVK Md.10/1-c)[7],
- Yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara bağışlanan okul, sağlık tesisi, öğrenci yurdu, yetiştirme yurdu, çocuk yuvası, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı (KVK Md.10/1-ç),
- Kültür ve turizm amaçlı bağış ve yardımlar (KVK Md.10/1-d),
- Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan ayni ve nakdî bağışların tamamı (KVK Md.10/1-e),
- İktisadi işletmeleri hariç, Türk Kızılay Derneği'ne ve Türkiye Yeşilay Cemiyeti'ne makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı (KVK Md.10/1-f)
- Girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların beyan edilen gelirin %10'unu aşmayan kısmı (KVK Md. 10/1-g),
- Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'si (KVK Md. 10/1-ğ) [8],
- 5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanuna göre kurulan korumalı işyerlerinde istihdam edilen ve iş gücü piyasasına kazandırılmaları güç olan zihinsel veya ruhsal engelli çalışanlar için diğer kişi ve kurumlarca karşılanan tutar dâhil yapılan ücret ödemelerinin yıllık brüt tutarının % 100'ü oranında korumalı işyeri indirimi (İndirim, her bir engelli çalışan için azami beş yıl süre ile uygulanır ve yıllık olarak indirilecek tutar, her bir engelli çalışan için asgari ücretin yıllık brüt tutarının % 150'sini aşamaz.) (KVK Md. 10/1-h),
- Nakit sermaye artırımında faiz indirimi (KVK Md. 10/1-ı)[9],

[7] 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde belirtildiği üzere, indirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespitinde esas alınan kurum kazancı, zarar mahsubu dahil giderler ile iştirak kazançları istisnası düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki tutardır. [Ticari Bilanço Karı-(İştirak Kazançları İstisnası + Geçmiş Yıl Zararları)]

[8] Kurumlar Vergisi Kanununun "Diğer İndirimler" başlıklı 10 uncu maddesinin (ğ) bendinde belirtilen kazançlarla ilgili olarak beyannameye;

- Yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurumlara verilen eğitim hizmetlerine,
- Yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurumlara verilen sağlık hizmetlerine,
ilişkin formlar eklenmiştir.

[9] 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Diğer indirimler" başlıklı 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendinde; sermaye şirketlerinin 01.07.2015 tarihinden itibaren tescil edilen nakit sermaye artırımlarının ödenen kısımları üzerinden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) tarafından indirimden yararlanılan yıl için en son açıklanan "Bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı" dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50'sinin kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır. 9 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğiyle 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine eklenen "10.6. Sermaye artırımında indirim" başlıklı bölümde, indirim uygulamasında TCMB tarafından indirimden yararlanılan yıl için en son açıklanan "Bankalarca Açılan Kredilere Uygulanan Ağırlıklı Ortalama Faiz Oranları"ndan "Ticari Krediler (TL Üzerinden Açılan) (Tüzel Kişi KMH ve Kurumsal Kredi Kartları Hariç)" faiz oranının dikkate alınacağı belirtilmiştir. 2022 yılı için geçerli indirim oranı %13,47'dir.

- Teknogirişim sermaye desteği indirimi (5746 sayılı Kanun Md. 3/5),
- Teknokent sermaye desteği indirimi (4691 sayılı Kanun Geç. Md.4),
- Kapadokya Alanı Başkanlığına yapılan her türlü ayni ve nakdi bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamalarının tamamı (7174 sayılı Kanun Md. 7/2)[10],
- Yatırım indirimi[11]

5.3. Özel Kanunlar Uyarınca Kurum Kazancından İndirilebilecek Diğer Bağış ve Yardımlar

Bazı özel kanunlarda, belli kuruluşlara yapılan bağışların kurumlar vergisi matrahını etkileyebileceğine dair hükümler bulunmaktadır. Bu hükümler önceki bölümde belirtilen indirimlere ilaveten uygulanmaktadır. Bu kapsamda yapılabilecek bağışlara ilişkin liste Sirkülerimiz ekinde yer almaktadır. Söz konusu Tabloda yer alan bağışlardan bazıları, ilgili kanunda "gider yazılabileceği belirtildiği için" indirim şeklinde değil gider yazılmak suretiyle matrahtan indirilebilecektir. Bunun anlamı söz konusu bağışların zarar olsa dahi indirilebileceğidir.

5.4. Diğer İndirim ve İstisnalar

Yukarıda sayılan istisna ve indirimlerin dışında olup, kazancın varlığına bağlı olan indirimler kurumlar vergisi beyannamesinin "Diğer İndirim ve İstisnalar" satırında yapılır.

Bu satıra yazılacak indirim ve istisna konusu kazançların bulunması halinde bunların nelerden oluştuğu hususu beyannameye eklenen yazıda ayrıca belirtilecektir. E-beyanda bulunanlar ise "diğer indirim ve istisnalar" satırını, her bir indirim ve istisnanın, hangi mevzuattan veya işlemten kaynaklandığını belirtecek şekilde ayrı ayrı satırlara yazacaklardır.

5.5. Yatırım İndiriminde Endeksleme

2022 yılına ilişkin olarak yararlanılacak yatırım indirimi haklarının 2021 yılından devretmiş olması halinde, devreden yatırım indirimi haklarının 2022 yılı için nasıl endeksleneyeceği aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Yatırım İndiriminin Kaynağı	Endekslemenin Hangi Ölçü İle Yapılacağı	2022 Yılı Endeksleme Oranı
GVK'nın mülga Ek:1-6 maddeleri kapsamındaki (eski hükümlere tabi) teşvik belgeli yatırım indirimi hakları	Yeniden değerlendirme oranı	122,93%
GVK'nın mülga 19 uncu maddesi kapsamındaki (yeni hükümlere tabi) teşvik belgesi yatırım indirimi hakları	Yİ-ÜFE artış oranı	97,72%



[[10] İlgili maddede, idareye yapılan her türlü nakdi ve ayni bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamalarının tamamının gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınabilmesi için, gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilme şartı arandığı için, kurumlar vergisi beyannamesinde bu indirime ilişkin ayrı bir satır açılmıştır.

[11] Yatırım indirimi uygulama hakkı bulunan mükelleflerin, başka yatırımları dolayısıyla indirimli kurumlar vergisi uygulama hakları da bulunmakta ise, bu iki imkândan aynı anda yararlanılabileceği mümkündür. Ancak beyanname formatına göre, yatırım indirimi daha önce uygulandığından, stopaja tabi yatırım indirimi hakları olan ve bu indirim dolayısıyla indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecek kazançları kalmayan mükelleflerin, öncelikle yatırım indirimini uygulama ve dolayısıyla % 19,8 oranındaki stopajı ödeme yükümlülükleri vardır.

6

KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI VE ORANI

6.1. İndirimli Matrah ve Oranlar

2022 yılı için geçerli kurumlar vergisi oranı % 23'tür, ancak aşağıdaki hallerde indirimli oran uygulanmaktadır.

	2022 yılı	2023 ve izleyen yıllar
Genel kurumlar vergisi oranı	23%	20%
Bankalar, 6361 sayılı Kanun kapsamındaki şirketler, elektronik ödeme ve para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri ve emeklilik şirketlerinin kurumlar vergisi oranı	25%	25%
Payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurumların (bankalar, finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, ödeme ve elektronik para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri ve emeklilik şirketleri hariç) paylarının ilk defa halka arz edildiği hesap döneminden başlamak üzere beş hesap dönemine ait kurum kazançlarına ilişkin kurumlar vergisi oranı*	21%	18%
İhracat yapan kurumların münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançları için geçerli kurumlar vergisi oranı	22%	19%
Sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançları için geçerli kurumlar vergisi oranı	22%	19%

* Bu kurumların münhasıran imalat ve ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazanç bulunması halinde, bu kazançlar için bu orana ayrıca 1 puanlık indirim uygulanır.

6.1.1.Uyumlu Mükelleflere % 5 Vergi İndirimi

Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olan uyumlu mükelleflerin yıllık gelir vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'i, ödenmesi gereken gelir vergisinden indirilir. Bu indirimden, finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere şartları taşıyan kurumlar vergisi mükellefleri de yararlanır.

Söz konusu indirimden faydalanmak için belirlenen şartlar Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesinde düzenlenmiştir.



Bu maddeye göre söz konusu indirimden faydalanabilmek için;

- İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması (Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz.),
- Yukarıdaki belirtilen süre içerisinde kesinleşmiş olması koşuluyla vergi beyannamelerindeki vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması (Kesinleşen tarhiyatların, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl için geçerli olan, yıllık indirim tutar sınırının %1'ini aşmaması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.),
- İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla, vergi beyannameleri üzerinden 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 yararlanıldıktan sonra söz konusu iade alacağı tutarının mahsuben ödemesi talep edilen vergi borcu tutarının altına düşmesi hâlinde, eksik ödenmiş duruma gelen vergilerin mahsuben ödenmek istenilen tutarın %10'unu aşmaması kaydıyla, eksik ödenmiş vergiler dolayısıyla veya vergi kanunları gereğince, tecil edilerek belirlenen şartların gerçekleşmesine bağlı olarak terkin edilecek vergilerin, şartların sağlanamaması hâlinde kanunlarında belirlenen tecil süresinin sonunu takip eden on beşinci günün bitimine kadar ödenmesi şartıyla, bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.), ayrıca, vergi aslı (vergi cezaları ile fer'i alacaklar dâhil) 1.000 TL'nin üzerinde vadesi geçmiş borcun bulunmaması,
- Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde sayılan fiillerin işlenmemiş olması,

şarttır.

Hesaplanan indirim tutarı, her hâl ve takdirde (1/1/2023 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere) 4.400.000 TL'den fazla olamaz. İndirilecek tutarın ödenmesi gereken vergiden fazla olması durumunda kalan tutar, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen 1 tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilir. Bu süre içinde mahsup edilemeyen tutarlar red ve iade edilmez.

Vergi indiriminden yararlanan mükelleflerin, öngörülen şartları taşımadığının sonradan tespiti hâlinde ilgili vergilendirme döneminde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın tarh edilir.

İndirim uygulaması bakımından 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.

6.1.2. Bölgesel, Büyük Ölçekli ve Stratejik Yatırımlarda İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması

Bilindiği üzere, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesi çerçevesinde, bölgesel, büyük ölçekli ve stratejik yatırımlar kapsamında gerçekleştirilen yatırımlarda kurumlar vergisi indirimi uygulanmaktadır. İndirim oranı yatırıma ve bölgeye göre değişmekte olup, bu madde gereğince indirimli kurumlar vergisi uygulanacak matrah, 2022 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırına yazılacak ve bu matraha uygulanacak indirimli kurumlar vergisi oranı ile bu oran uygulanarak hesaplanacak indirimli kurumlar vergisi tutarı izleyen satırlarda gösterilecektir.

Bilindiği üzere, kurumlar vergisi beyannamesinde indirimli kurumlar vergisi oranına ilişkin tek satır vardır. Bu nedenle, birden fazla bölgedeki teşvik belgesine bağlı yatırımlar sebebiyle aynı dönemde değişik oranlarda indirimli kurumlar vergisi uygulanması durumunda, indirimli kurumlar vergisi matrah ve oranlarının hangi esaslara göre beyannameye nakledileceği ve beyannamenin nasıl doldurulacağı konusunda tereddütler yaşanabilir.

Bu gibi durumlarda, yararlanılabilecek indirimli kurumlar vergisinin ve ödenmesi gereken verginin beyanname dışında hesaplanması ve hesaplanan bu tutarı sağlayacak şekilde bir oranın (indirimli kurumlar vergisi oranının) kurumlar vergisi beyannamesine yazılması mümkündür.

Kurumlar Vergisi Beyannamesine indirimli kurumlar vergisine ilişkin bir tablo eklenmiştir. Bu tabloda aşağıdaki bilgiler yer almaktadır:

- Teşvik belgesi tarih – no
- Toplam yatırım tutarı
- Yatırıma katkı oranı
- Vergi indirim oranı
- Toplam yatırıma katkı tutarı
- Yatırım türü
- Bölge
- Gerçekleştirilen toplam yatırım tutarı
- Yatırımdan elde edilen kazanç üzerinden önceki yıllarda yararlanılan yatırıma katkı tutarı
- Diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç üzerinden önceki yıllarda yararlanılan yatırıma katkı tutarı
- Yatırımdan elde edilen kazanç üzerinden cari yılda yararlanılan yatırıma katkı tutarı
- Diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç üzerinden cari yılda yararlanılan yatırıma katkı tutarı
- Toplam yararlanılan yatırıma katkı tutarı



6.2. Genel Orana Tabi Matrah ve Genel Oran

2022 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde, indirimli orana tabi matrahlar düşüldükten sonra kalan tutar genel orana tabi matrah için ayrılan satıra yazılacaktır. Bu satıra yazılacak kurum kazancı üzerinden %23 oranında kurumlar vergisi hesaplanacaktır.

6.3. İşletmeden Çekilen Enflasyon Farkları

Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 ve geçici 25 inci maddelerine göre, pasif kalemlere ait enflasyon farkları, düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup veya sermayeye ilave edilebilir. Bu işlemler kar dağıtımı sayılmaz. Bunların dışında, söz konusu enflasyon farklarının herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde, eklenen veya çekilen tutarlar ilgili dönemin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin (yani dönem faaliyet sonucu zararlı bile olsa veya istisna yahut indirimler sebebiyle matrah oluşmasa bile) eklendiği veya çekildiği dönemde vergiye tabi tutulur.

Bu vergilemeyi sağlamak için kurumlar vergisi beyannamesinde özel bir satır tahsis edilmiştir. 2022 yılı içinde işletmeden çekilen veya başka bir hesaba nakledilen enflasyon farklarının "İşletmeden Çekilen Enflasyon Düzeltmesi Farkları" satırına yazılmak suretiyle 2022 yılı itibarıyla vergiye tabi tutulması gerekir. Bu farklar üzerinden 2022 yılında geçerli olan genel oran esas alınarak kurumlar vergisi hesaplanacaktır.

6.4. Bilançodaki Vergi Karşılığının Tahakkuk Eden Vergiden Farklı Olması

Tek düzen hesap plânına göre, dönem kârı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi, diğer vergi ve kesintiler, fonlar ve benzeri diğer yükümlülükler için ayrılan karşılıklar "370 no.lu Dönem Kârı Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları" hesabında izlenir.

Dönem kârı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi ve yasal yükümlülükler, dönem kârı hesabının borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir. Vergi tahakkukunun kesinleşmesi durumunda borç kaydı suretiyle hesap kapatılır ve ilgili tutar "371. Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri" ile mahsup edilerek kalan tutar "360. Ödenecek Vergi ve Fonlar" hesabına aktarılır.

Geçerli yasal düzenlemelere göre, 2022 yılı kurumlar vergisi karşılığı, hesaplanan kurumlar vergisi ile varsa eski hükümlere göre yararlanılan yatırım indirimi üzerinden GVK'nın geçici 61 nci maddesi uyarınca hesaplanan %19,8 oranındaki yatırım indirimi stopajının toplamından oluşur. 2022 yılı beyannamesi üzerinde yararlanılan bazı indirim ve istisnalar üzerinden %5 veya %10 oranında hesaplanan ek verginin 2022 yılı kurumlar vergisi karşılığına dahil edilip edilmeyeceği tartışmalıdır. Bu konuyu vergi danışmanlarınızla netleştirmenizi öneririz.

Bu karşılığın ayrılmasından sonra, kurum kazancına ilişkin söz konusu vergiler toplamında muhtelif nedenlerle değişiklikler olabilmektedir. Normal olarak bu fark, vergi karşılığına ilişkin yevmiye maddesinin, tahakkuk edecek vergiler toplamına eşitlenecek şekilde değiştirilmesi suretiyle önlenebilir.

Ancak, olağan genel kurul toplantısının yapılmış olması, bilançonun SPK veya sair mercilere verilmiş bulunması ve sair nedenlerle fark giderilemiyorsa vergi karşılığındaki bu fazlalığın (yani 370 no.lu hesapta kalan alacak bakiyesinin) cari yılda (2022'de) 671 no.lu Önceki Dönem Gelir ve Kârları hesabına aktarılması ve 2022 yılının kurumlar vergisi matrahının tespiti sırasında bunun vergiye tâbi olmayan gelir olarak dikkate alınması gerekecektir.

Farkın aksi yönde oluşması (yani ayrılan karşılığın tahakkuk edecek vergiden düşük olması) durumunda ise önerimiz, 370 no.lu hesapta meydana gelen vergi karşılığı ile tahakkuk eden vergi arasındaki farkın YENİ YILDA (2022'de) gider yazılması ve ilgili yıl (2022) vergi hesabında bu giderin kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkat alınmasıdır.

Beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden,

- Yurt içinde kesinti yoluyla ödenen vergiler,
- Yurt dışında ödenen vergiler ve
- Ödenen geçici vergiler mahsup edilir.

Aşağıda kısaca bunların mahsup şartları ile mahsup fazlası tutarların akıbeti açıklanmıştır.

7.1. Yurt İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler

Beyannameye dahil edilen kazançlar üzerinden GVK'nın 94 ve geçici 67 nci maddeleri ile KVK'nın 15 ve 30 uncu maddeleri uyarınca vergi kesintisi yapılmışsa, kesinti yoluyla ödenen bu vergiler KVK'nın 34 üncü maddesi uyarınca hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilir. Mahsubu gereken miktar beyanname üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olduğu takdirde, keyfiyet vergi dairesince mükellefe yazı ile bildirilir. Aradaki fark mükellefin işbu yazıyı tebellüğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı halinde kendisine iade olunur. Bir yıl içinde müracaat etmeyen mükelleflerin bu farktan doğan alacakları düşer. Hazine ve Maliye Bakanlığı; iadeyi mahsuben veya nakden yaptırmaya, inceleme raporuna, yeminli mali müşavir raporuna veya teminata bağlamaya ve iade için aranılacak belgeleri belirlemeye yetkilidir.

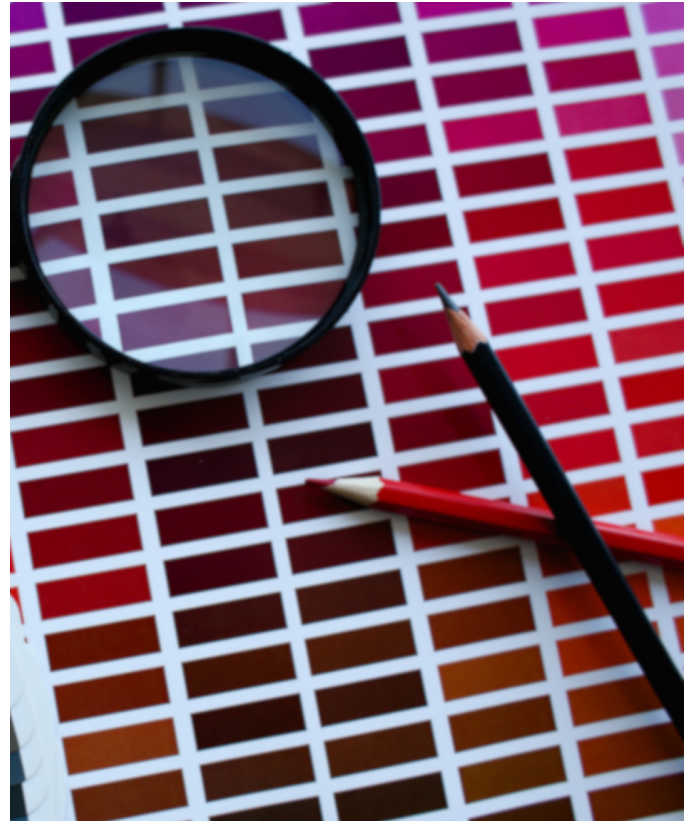
Bakanlık bu yetkisine istinaden yayımladığı 252 no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, kesinti yoluyla ödenmiş bulunan vergilerin mahsubu, mahsuptan arta kalan kısmın nakden veya mahsuben iadesi ile geçici verginin mahsup ve iadesini düzenlemiştir.

Konuyu özetleyecek olursak,

a) Stopaj yoluyla ödenen vergilerin beyanname üzerinde mahsubunun yapılabilmesi için, mükelleflerce düzenlenecek bir tablonun ibraz edilmiş olması yeterlidir. Yani beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisi, stopaj yoluyla ödenen vergilerden yüksekse, örneği 252 no.lu Tebliğin ekinde bulunan ve mükelleflerce düzenlenecek tablonun beyanname ekinde verilmiş olması koşuluyla mahsup yapılabilecektir. Bu stopajların vergi sorumlularınca tahakkuk ettirilmiş ve ödenmiş olduğunun tevsiki söz konusu değildir.

b) Yıl içinde geçici vergiye mahsup edilmiş vergiler de yıllık beyannamede, geçici vergi olarak değil, yıl içinde kesinti yoluyla ödenen vergiler satırında gösterilecektir.

c) Stopaj yoluyla ödenen vergilerin beyanname üzerinde hesaplanan vergilere mahsubundan arta kalan stopajların başka vergi borçlarına mahsubu, tutarına bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilmektedir.



Başka bir deyişle diğer vergi borçlarına mahsup taleplerinin sınırsız olarak inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilmesi mümkündür. Bunun için mahsup talebinin 10/10/2013 tarihli ve 28791 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 429)'nin ekinde yer alan iade talep dilekçesi (1A) ile yapılması gerekmektedir. Mahsubun ileride doğacak borçlara yönelik olarak yapılması da mümkündür. Mükellefler ortağı bulundukları adi ortaklık veya kolektif şirketlerin müteselsilen sorumlu oldukları vergi borçlarına da mahsup talebinde de bulunabilirler.

- Stopaj yoluyla ödenen vergilerin beyanname üzerinde mahsubundan arta kalan tutarın 151.000 TL'yi aşmaması halinde nakit iade talebi, inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilecektir. İade talebine ilişkin dilekçeye, stopaj yoluyla ödenen tablonun eklenmesi gerekmektedir. e-Beyanname'de ise "Ekler" in içinde yer alan "Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilere İlişkin Liste" doldurulacaktır. Mahsuptan arta kalan tutarın 151.000 TL'yi aşması halinde, aşan kısmın nakden iadesi prensip itibarıyla vergi inceleme raporuna istinaden yapılacaktır. Ancak 151.000 TL'ye kadar olan kısmın teminat aranmaksızın ve inceleme raporu beklenmeksizin iadesi mümkündür. 2022 yılı için geçerli olan 151.000 TL'yi aşan kısım için teminat mektubu verilerek inceleme raporu beklenmeksizin iade alınabilir. Bu takdirde teminat mektubu vergi inceleme raporuna istinaden çözülecektir.

YMM ile süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş bulunan mükelleflerde 1.518.000 TL'ye kadar olan nakit iade talebinin tam tasdik raporuna istinaden iadesi mümkündür. İade talebinin 1.518.000 TL'yi aşması halinde, aşan kısım, Devlet denetim elemanlarınca düzenlenen vergi inceleme raporuna istinaden iade edilecektir.

- Nakden iade edilebilir aşamaya gelen (151.000 TL'den düşük olan iade taleplerinde gerekli belgeleri ibraz edilmiş, 151.000 TL'yi aşan iadelerde ise, YMM tam tasdik veya vergi inceleme raporu düzenlenmiş veya teminat verilmiş) iade alacağının üçüncü şahısların vergi borçlarına mahsubu mümkündür.
- Tüm iade ve mahsup taleplerinin elektronik ortamda yapılması zorunlu olduğundan, stopaj iade talep dilekçelerinin de internet vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda ve standart dilekçeler kullanılmak suretiyle verilmesi gerekmektedir.

Bu dilekçeler 429 sıra no'lu VUK Genel Tebliğinde düzenlenmiştir. (2013/74 sayılı Sirkülerimiz)

7.2. Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu

Kurumların yurt dışında ödemiş oldukları vergilerin mahsubu, KVK'nın 33 üncü maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre, yurt dışında elde edilerek Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen benzeri vergiler Türkiye'de tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebilir.

Ancak;

- İndirilecek miktar, yurt dışında elde edilen kazançlara, Türkiye'de geçerli kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak miktardan fazla olamaz. Bu mukayeseyi mümkün kılmak üzere beyannamenin "Safi Kurum Kazancının Türkiye Dışında Elde Edilen Kısımı" satırı doldurulmalıdır. Yurt dışında ödenen vergilerin, en fazla bu satıra yazılan tutarın % 25'ine tekabül eden, yani mahsubu mümkün bulunan kısmı "Mahsup Edilecek Vergiler" satırına dahil edilir. Örneğin yurt dışında elde edilen 500.000 TL karşılığı hasılat üzerinden % 10 oranında (50.000 TL) vergi kesintisi yapılmışsa ve bu işle ilgili olarak da 400.000 TL'lik gider oluşmuşsa, bu kurumun mahsup edebileceği miktar, elde edilen kazanç tutarı olan (500.000 – 400.000=) 100.000 TL'nin %23'ünü oluşturan (100.000 x % 23=) 23.000 TL'yi aşamaz. Bu örnekte mükellef kesinti yoluyla ödediği verginin tamamını mahsup edemeyip, 23.000 TL'lik kısmını mahsup edebilmektedir. Mahsup edilemeyen kısım -(50.000 – 23.000=) 27.000 TL gider olarak dikkate alınacaktır. Bu giderin kazancın elde edildiği dönemde dikkate alınabileceğini düşünüyoruz.
- Yabancı memleketlerde ödenen vergiler, yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa mahallinde Türk menfaatlerini koruyan memleketin aynı mahiyetteki temsilcileri tarafından tasdik olunan vesikalarla tevsik edilmedikçe, yabancı memleketin vergisi Türkiye'de tarh olunan vergiden indirilemez.

- KVK'nın 33/3 üncü maddesinde, tam mükellef kurumların doğrudan veya dolaylı olarak sermayesi veya oy hakkının %25'ine sahip olduğu yurt dışı iştiraklerinden elde ettikleri kâr payları üzerinden Türkiye'de ödenecek kurumlar vergisinden, iştirakin bulunduğu ülkede kesilen kâr payı stopajına ilaveten iştirakin kazancı üzerinden ödediği kurumlar vergisi ve benzeri vergilerin de, elde edilen kâr payına isabet eden kısım itibarıyla mahsup edilebileceği hükme bağlanmıştır. Bu mahsubun yapılabilmesi için yurt dışı iştirak kazancına Türkiye'de istisna uygulanmaması gerekir. Elde edilen iştirak kazancı, KVK veya vergi anlaşması gereğince Türkiye'de vergiden müstesna ise bu mahsubun yapılamayacağı tabiidir.
- Yurt dışında ödenen ve mahsubu mümkün bulunan vergilerin beyanname üzerinde mahsup edilemeyen kısmı (yani mahsuptan arta kalan tutar) izleyen üçüncü dönemin sonuna kadar indirim konusu yapılabilir. İndirim konusu yapılamayan tutar ancak üç yılla sınırlı olarak devreder. Bu tutarlara ilişkin olarak nakit iade imkânı yoktur. Kurumlar vergisi beyannamesinde, yabancı ülkelerde ödenen vergilerden cari yılda mahsup edilemeyip gelecek yıla devreden kısım için ayrı bir satır açılmıştır. Üçüncü yılın sonunda mahsup edilemeyen tutarların söz konusu yılda gider yazılabileceği anlaşılmaktadır.
- Yurt dışı inşaat ve onarma işlerinden sağlanan kazançlar ile gerekli koşulları taşıyan yurt dışı iştirak ve şube kazançları kurumlar vergisinden müstesna olduğundan, bu kazançlara ilişkin olarak yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu söz konusu değildir.
- E-beyanname veren kurumlar vergisi mükellefleri, "Ekler" in içinde yer alan "Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergiler"e ilişkin bölümü dolduracaklardır.
- E-Beyanname verenler de dahil olmak üzere mükelleflerin, yabancı ülkelerde ödenen vergilere ilişkin belgeleri Kurumlar Vergisi Kanununun 33 üncü maddesi uyarınca bağlı bulundukları vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

7.3. Geçici Vergi Mahsubu

KVK'nın 32/2 nci maddesi gereğince kurumlar vergisi mükellefleri, cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere, Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödemişlerdir.

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

Ödenen geçici vergi tutarının, beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olması halinde mahsup edilemeyen tutar, herhangi bir yazılı müracaat şartı aranmaksızın mükellefin diğer vergi borçlarına re'sen mahsup edilir. Mahsup beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yapılır. Dolayısıyla vadesi bu tarihten önce dolmuş olan vergi borçlarına, mahsubun yapılmış sayıldığı bu tarihe kadar gecikme zammı uygulanır. Ancak daha sonraki süreler için gecikme faizi yahut zammı uygulanmaz.

Beyannamenin ilgili satırlarına iadesi gereken geçici vergiyi yazmış olan mükellefler, yazılı olarak iade talebinde bulunmuş sayılırlar. Bu satırı boş bırakmış olanların, mahsuptan arta kalan geçici verginin mahsuben veya nakden iade edilebilmesi için o yılın sonuna kadar başvuruda bulunmaları şarttır.

Tüm iade ve mahsup taleplerinin elektronik ortamda yapılması zorunlu olduğundan, geçici vergi iade talep dilekçelerinin de internet vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda ve standart dilekçeler kullanılmak suretiyle verilmesi gerekmektedir.



7.4. Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi (GEKSİS)

Hazine ve Maliye Bakanlığı yayımladığı 22/01/2016 tarihli ve 99 sayılı Gelir Vergisi Sirkülerinde, gelir ve kurumlar vergisine yönelik iade taleplerinde, mükelleflerin elektronik ortamda gönderecekleri bilgi ve belgeler esas alınarak, Gelir İdaresi Başkanlığı'nca hazırlanan Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sisteminin (GEKSİS) kullanılmasına ilişkin açıklamalar yapmıştır.

Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi ile mükelleflerin elektronik ortamda gönderecekleri bilgi ve belgeler esas alınarak Gelir-Kurumlar Vergisi iadelerine yönelik kontrol ve analizler elektronik ortamda yapılarak özet bir rapor halinde iadeyi yapacak birime ve mükellefe sunulmaktadır.

Buna göre, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun;

- 32 nci maddesi kapsamında Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümlerine göre ödenen geçici vergilere ilişkin iade taleplerinde ve
- 34 üncü maddesi kapsamında Kanunun 15 ve 30 uncu maddeleri ile Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesi uyarınca tevkif edilmiş vergilerden kaynaklanan kurumlar vergisi iade taleplerinde,

söz konusu maddelerde yer alan yetki çerçevesinde Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından gerekli görülen bilgi ve belgeler elektronik ortamda alınacaktır.

İade talebine ilişkin olarak elektronik ortamda alınması uygun görülen liste ve/veya tablolar dışında kalan diğer belgelerin önceden olduğu gibi vergi dairesine intikal ettirilmesi gerekmektedir.

Vergi daireleri mükelleflerin iade taleplerini, sistem tarafından üretilecek Gelir ve Kurumlar Vergisi İadesi Kontrol Raporu çerçevesinde değerlendirerek ilgili Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde ve Sirkülerlerinde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde sonuçlandıracaktır.

Mükellefler talep ettikleri iadenin konusuna ve beyan ettikleri kazanç türlerine göre Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın uygun göreceği liste ve tabloları aşağıdaki esaslara uygun olarak elektronik ortamda göndereceklerdir:

a) Her bir tevsik edici belge, fatura düzenleme limitinin altında kalsa dahi, bu liste ve tablolara ayrı ayrı girilecektir.

b) Aynı mükelleften yapılan alımlar, bu liste ve tablolara belge bazında ayrı ayrı girilecektir.

Liste ve tabloların doldurulmasında uyulacak kurallara interaktif vergi dairesinden ulaşılması mümkündür.

Elektronik ortamda alınan belgelerin ayrıca kâğıt ortamında verilmesine gerek bulunmamaktadır.

8 KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN VERİLME ZAMANI

Kurumlar vergisi beyannamesi, hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın birinci gününden 25 inci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilir (KVK Md. 14/3). Buna göre, hesap dönemi takvim yılı olan kurumlara ait beyannamenin Nisan ayının 25 inci günü akşamına kadar verilmesi gerekir. Ancak 29/03/2019 tarihli ve 115 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile kurumlar vergisi beyanname verme süresi Nisan ayı sonuna alındığı için 2022 yılı Kurumlar Vergisi beyannameleri 2022 Nisan ayı sonuna kadar verilecektir. Bu yıl 31 Nisan günü pazara denk geldiğinden ve izleyen gün de resmi tatil olduğundan beyannamelerin en geç 2 Mayıs 2023 günü verilmesi gerekmektedir.

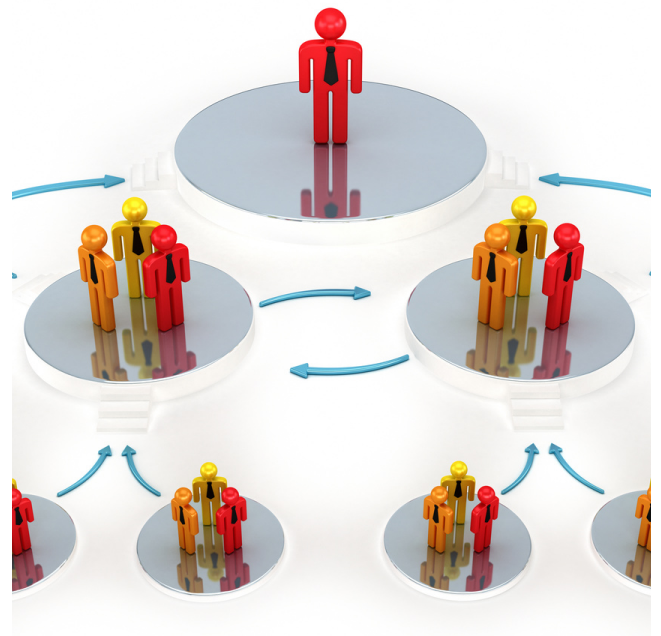
9 KURUMLAR VERGİSİNİN ÖDEME SÜRESİ

KVK'nın 21/1 inci maddesine göre kurumlar vergisi en geç, beyannamenin verilebileceği son gün olan 2 Mayıs 2023 gününde ödenmek zorundadır. Kurumlar vergisinde taksit uygulaması yoktur.

10 KURUMLAR VERGİSİNİN ÖDEME SÜRESİ

Tüm kurumlar vergisi mükellefleri beyannameleri elektronik ortamda göndermek zorundadırlar. Aktif toplamı veya net satışları belli hadlerin üzerinde olduğu için beyannamelerini SMMM'lere imzalatmak zorunluluğu bulunmayan mükellefler doğrudan kendileri, hadlerden ikisinin birden altında kaldığı için beyannamelerini SM veya SMMM'lere imzalatmak zorunda olanlar ise, prensip itibarıyla aracılık yetkisi verilen meslek mensupları aracılığı ile e-beyannamelerini gönderebileceklerdir.

YMM'lerle tam tasdik sözleşmesi düzenleyen kurumlar vergisi mükellefleri, e-beyannamelerini hiçbir hadde ve sınırlamaya tabi olmaksızın bizzat kendileri gönderebilirler.



11.1. Beyannameye Eklenenecek Mali Tablolar

Bilindiği gibi kurumlar vergisi beyannamesine ayrıntılı bilanço ve gelir tablosunun dipnotlu ve karşılaştırmalı olarak eklenmesi bütün mükellefler için zorunludur. Ek mali tabloların eklenmesi ise aktif toplamı ve net satışların tutarına bağlıdır.

Buna göre;

- 2022 yılı sonuçlarına göre, hem aktif toplamı 84.051.300 TL'nin hem de net satışları 186.779.000 TL'nin altında kalan mükellefler, 2023 yılında verecekleri (2022 yılı) beyannamelerine HİÇBİR EK MALİ TABLO EKLEMEYECEKLERDİR.
- Bu hâdlerden herhangi birini aşmış olanlar, 2023 yılında verecekleri beyannamelerine sadece Kâr Dağıtım Tablosu isimli ek malî tabloyu ekleyeceklerdir. Diğer ek mali tabloları eklemelerine gerek yoktur. Faaliyet sonuçları zarar olsa dahi kar dağıtım tablolarının verilmesinde yarar vardır. Son dönemlerde vergi daireleri zararlı olup bu tabloyu vermeyen mükelleflere usulsüzlük cezası uygulamaktadırlar.
- Bilânço ve Gelir Tablolarının ise beyannamelere, bütün mükellefler tarafından, eskiden olduğu gibi dipnotlu ve karşılaştırmalı olarak eklenmesi zorunludur.

11.2. Gerçek Faydalanıcı Bilgisi Bildirimi

529 sıra no'lu VUK Genel Tebliği ile gerçek faydalanıcı bilgisi bildirim yükümlülüğü getirilmiştir.

Söz konusu Tebliğ uyarınca; kurumlar vergisi mükellefleri, gerçek faydalanıcı bilgisini geçici vergi beyannameleri ve yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ekinde bildirmek zorundadır.

Söz konusu beyannameler aracılığıyla yapılacak bildirimde; gerçek faydalanıcıların adı, soyadı, vatandaşlıkları, kimlik numaraları ve adresleri, varsa telefon, faks ve elektronik posta bilgileri ile gerçek faydalanıcılığın sebebinin bildirilecektir.

Buna göre; kurumlar vergisi mükellefleri 2022 yılı kurumlar vergisi beyannamesi ekindeki "GERÇEK FAYDALANICIYA İLİŞKİN BİLGİLER" kulakçığını doldurmak suretiyle söz konusu bildirim yapacaklardır.

Gerçek Faydalanıcı Bilgisi Bildirimiyle ilgili detaylı açıklamalarımız [2021/088](#) sayılı Sirkülerimizde yapılmıştır.

11.3. Beyannameye Eklenecek Diğer Belgeler/Ekler veya Doldurulacak Tablolar

Kurumlar vergisi beyannamesine mali tabloların yanı sıra aşağıda belirtilen belgelerin eklenmesi veya tabloların doldurulması gerekir:

- Ayrıntılı bilanço ve ayrıntılı gelir tablosu veya işletme hesabı özeti,
- Kesinti yoluyla ödenen vergilere ilişkin belgeler,
- Gerçek faydalanıcıya ilişkin bilgiler,
- Serbest bölgelerde elde edilen kazançlar,
- Teknogirişim ve teknokent sermaye desteği,
- Yabancı ülkelerde ödenen vergilere ilişkin belgeler,
- Dar mükellef ortağı bulunan kurumların bu ortakların adları, unvanları ve ikamet adreslerine ait bildirim
- Muhasebe sistemi genel tebliğleri uyarınca temel mali tabloların (bilanço, gelir tablosu) yanı sıra diğer mali tabloları düzenlemek mecburiyetinde olan mükelleflerce düzenlenen kar dağıtım tablosu,
- Kurum ortaklarına ve yönetim kurulu üyelerine ilişkin bildirim,
- Transfer fiyatlandırması, kontrol edilen yabancı kurum ve örtülü sermayeye ilişkin bilgiler,
- Yurt dışı mukimi kişi veya kurumlara verilen eğitim ve sağlık hizmetlerine ilişkin form,
- Teknokentlerden elde edilen kazançlara ilişkin bilgiler,
- Ar-Ge ve tasarım indirimi bilgileri,
- KKEG bilgileri,
- İndirimli kurumlar vergisi tablosu,
- Nakdi sermaye artışı indirimi bilgileri,
- Sınai mülkiyet hakkı istisnası bilgileri,
- Dar mükellef ulaştırma kurumu hasılat defteri,
- Yabancı para pozisyonuna ilişkin bilgiler,
- 6491 sayılı Kanun 12/5 mad. kapsamında itfa payları tablosu,
- G.V.K. 113 üncü madde kapsamında hasılat esaslı kazanç tablosu.



12

BEYANNAMEYİ İMZALAYAN SM VEYA SMMM'NİN KİMLİK BİLGİLERİ

Beyannamelerini 3568 sayılı Kanuna ilişkin 4 no.lu Tebliğ gereğince SM veya SMMM'lere imzalatanlar, kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili bölümüne beyannameyi imzalayan meslek mensubunun kimlik bilgilerini yazacak ve beyannameyi meslek mensubuna imzalatıp kaşeteceklerdir. E-beyannameler açısından ilgili bölüme, SM/SMMM'ye ait kimlik belgelerinin yazılması yeterlidir.

2021 mali tablolarına göre, hem aktif toplamı 18.057.000 TL'yi hem de net satışları 36.104.000 TL'yi aşmayan mükellefler, 2022 yılına ilişkin beyannamelerini bir SMMM'ye imzalatmak zorunda olup, tam tasdik yaptıranlar bu mecburiyete tabi değildir.

13

BEYANNAMEYİ İMZALAYAN SM VEYA SMMM'NİN KİMLİK BİLGİLERİ

Beyannamelerini 3568 sayılı Kanuna ilişkin 18 no.lu Tebliğ uyarınca YMM'lere tasdik ettiren mükellefler, beyannamenin ilgili bölümüne beyanname ve eklerini tasdik eden YMM'nin kimlik bilgilerini yazacaklardır. Mühür ve imza için ayrılan bölümler ise YMM'ler tarafından mühürlenip imzalanacaktır. E-beyannamelerin ilgili bölümüne, YMM'ye ait kimlik belgelerinin yazılması yeterlidir.

14

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞININ KURUMLAR VERGİSİ BEYAN REHBERİ

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından mükelleflerin yararlanmaları amacıyla 2022 yılı için Kurumlar Vergisi Beyan Rehberi hazırlanmıştır.

Söz konusu Rehbere ulaşmak için lütfen [tıklayınız](#).

Saygılarımızla,

2021 EKLER

2022 Yılı Kazançlarına İlişkin Kurumlar Vergisi Beyannamesi Düzenleme Rehberi

2022

Ek-1: Özel Kanunlar Uyarınca İndirime Konu Edilebilecek veya Gider Yazılabilecek Bağışlara İlişkin Tablo

	Bağışın İndirilmesi veya Gider Yazılabilmesi İçin Hangi Kuruluşa Yapılması Gerektiği	Dayanak Kanun		Bağışın Nev'i	Yüzdesel Sınır	Meblağ Sınırı	İndirim mi, Gider mi?
		Sayı	Madde				
1	Umumî Hayata Müessir Afet Felâketzedeleri için Milli ve Mahallî Yardım Komiteleri	7269	45	Nakdî ve Aynî	Yok	Yok	Gider
2	Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu ile Kuruluşları	2828	20/b	Sadece Nakdî	Yok	Yok	İndirim
3	Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri	2547	56	Aynî ve Nakdî	Yok	Yok	İndirim
4	İlköğretim Kurumları	222	76/g	Sadece Nakdî	Yok	Yok	İndirim
5	Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK)	278	13	Sadece Nakdî	Yok	Yok	İndirim
6	Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Kurumu	2876	101	Nakdî ve Aynî	Yok	Yok	Gider
7	3294 Sayılı Kanun'la kurulan Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu veya Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıfları	3294	9	Nakdî ve Aynî	Yok	Yok	İndirim
8	4122 Sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu Çerçevesinde Yapılan Harcamalar	4122	12	Nakdî ve Aynî	Yok	Yok	İndirim
9	Sekiz Yıllık Kesintisiz Eğitim İçin Yapılan Bağışlar (97/1 Tebliğin R.G.'si 22.08.1997)	4306	97/1 (Tebliğ)	Sadece Nakdî	Yok	Yok	İndirim
10	Emekli Sandığı Kanununa Göre Sandık, Dinlenme ve Bakımevleri	5434	Ek.44	Aynî ve Nakdî	Yok	Yok	İndirim
11	Gülhane Askeri Tıp Akademisi	2955	46/b	Sadece Nakdî	Yok	Yok	İndirim
12	Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı	3388	3	Aynî ve Nakdî	Yok	Yok	İndirim
13	SSK Hastanelerine Yapılan Bağış ve Yardımlar (SSK Hastaneleri 5283 sayılı Kanunla Sağlık Bakanlığına devredildiği için bu bağışın uygulama alanı kalmamıştır.)	4958	23	Aynî ve Nakdî	Yok	Yok	İndirim
14	Terörle Mücadele Kanunu Hükümlerine Göre Aylık Alan Maluller İle Hayatını Kaybedenlerin Dul ve Yetimlerine Yapılan Taşınmaz Bağışları	3713	21	Aynî	Yok	Yok	İndirim
15	Çanakkale Savaşları Gelibolu Tarihi Alan Başkanlığı Kurulması Hakkında Kanun	6546	11/2	Aynî ve Nakdî	Yok	Yok	İndirim
16	Türkiye Sağlık Enstitüleri Başkanlığı	6569	17/1	Nakdî	Yok	Yok	İndirim
17	Türkiye Maarif Vakfı	6721	5/5	Aynî ve Nakdî	Yok	Yok	İndirim
18	Türk - Japon Bilim ve Teknoloji Üniversitesi	7034	4/2	Aynî ve Nakdî	Yok	Yok	İndirim
19	Türkiye Şehit Yakınları ve Gazileri Dayanışma Vakfı	633	Ek: 5	Aynî ve Nakdî	Yok	Yok	İndirim
20	Kapadokya Alanı Hakkında Kanun	7174	7/2	Aynî ve Nakdî	Yok	Yok	İndirim

EK-2: "TRANSFER FİYATLANDIRMASI, KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM VE ÖRTÜLÜ SERMAYEYE İLİŞKİN FORM"UN (EK:2) DOLDURULMASINA İLİŞKİN ÖNERİLER

GENEL

- Kurumlar vergisi mükelleflerinin, ilişkili kişilerle bir hesap dönemi içinde yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ile ilgili olarak beyannamenin 2 no.lu ekinde yer alan "transfer fiyatlandırması, kontrol edilen yabancı kurum ve örtülü sermayeye ilişkin formu" doldurmaları ve kurumlar vergisi beyannamesi ekinde, bağlı bulunulan vergi dairesine göndermeleri gerekmektedir.
- Bu formun, transfer fiyatlandırmasına ilişkin rapor hazırlamak zorunda olmayanlar da dahil olmak üzere tüm kurumlar vergisi mükellefleri tarafından doldurularak verilmesi gerekmektedir. Ancak ilişkili kişi ile 2022 yılında herhangi bir alım-satım işlemi olmayan, kontrol edilen yabancı kurum kazancı olarak matraha ilavede bulunmayan kurumların bu formu doldurmasına gerek olmadığını düşünüyoruz.
- Formun doldurulmasında, her bir ilişkili kişi bazında yıllık toplam net tutarı 30.000 TL'nin altında olan mal veya hizmet alım ya da satım işlem bilgileri ile söz konusu ilişkili kişi bilgilerine yer verilmesine gerek bulunmamaktadır.
- 2022 yılına ilişkin formun, 2022 yılı kurumlar vergisi beyannamesi ile birlikte verilmesi gerekmektedir. Beyannamenin elektronik ortamda verilmesi zorunlu olduğundan, söz konusu formun da elektronik ortamda verilmesi gerekmektedir.
- Transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüklerinin tam ve zamanında yerine getirilmiş olması kaydıyla, örtülü olarak dağıtılan kazanç nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş veya eksik tahakkuk ettirilmiş vergiler için vergi ziyai cezası %50 indirimli olarak uygulanacaktır. Söz konusu ceza indiriminden faydalanmak için mükelleflerin formun doldurulmasında azami hassasiyet göstermesi gerekmektedir.

I. Transfer Fiyatlandırması Kapsamındaki İlişkili Kişilere İlişkin Bilgiler

I-TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAPSAMINDAKİ İLİŞKİLİ KİŞİLERE İLİŞKİN BİLGİLER				
	Yurt İçinde Bulunan İlişkili Kişi Adı-Unvanı	Vergi Kimlik No/T.C. Kimlik No	Yurt Dışında Bulunan İlişkili Kişi Adı-Unvanı	İlişkili Kişinin Bulunduğu Ülke
1.				
2.				
3.				
4.				
5.				

Bu bölümde sadece, 2022 yılı içerisinde işlemde bulunulan yurt içindeki ve/veya yurt dışındaki ilişkili kişiler listelenecektir. İlişkili kişi olmakla birlikte 2022 yılı içerisinde herhangi bir işlemi (alım/satım) bulunmayanların Forma dahil edilmesine gerek yoktur. Diğer yandan, doğrudan veya dolaylı ortaklık ilişkisi bulunmasa dahi Türkiye pazarında dağıtıcısı (distribütörü) olunan yurt dışındaki kişi ve kurumların da transfer fiyatlandırması yönünden ilişkili kişi sayıldığı ve bunların da forma dahil edilmesi gerektiği unutulmamalıdır. Serbest bölgelerdeki ilişkili kişiler ile şubeler de ilişkili kişi sayılmaktadır. Yurt içi işlemler için örtülü kazanç dağıtımının hazine zararına bağlandığı işlemlerde, hazine zararı olmasa dahi bu işlemlerin ve işlemlerin gerçekleştirildiği ilişkili kişilerin forma dahil edilmesi gerekmektedir.

Transfer fiyatlandırması kapsamında ilişkili kişi sayılabilmek için; ortaklık, oy veya kar payı hakkının en az %10 olması şartı vardır. Bu kapsamda %10 oran şartını sağlamayan ilişkili taraflarla gerçekleştirilen işlemlerin söz konusu Formda ilişkili kişilerle yapılan işlem olarak dikkate alınmaması gerekmektedir. Öte yandan ortaklık payı dışında başka nedenlerle (nüfuzu altında bulundurma, ortakların eşleri vs.) ilişkili kişi sayılan kişilerle gerçekleştirilen işlemler %10 sınırını sağlamasa da ilişkili kişi olarak dikkate alınmalıdır.

II. İlişkili Kişilerle Gerçekleştirilen Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin İşlemler:

II-İLİŞKİLİ KİŞİLERLE GERÇEKLEŞTİRİLEN TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN İŞLEMLER					
		Alım (TL)		Satım (TL)	
	Varlıklar				
1.	Hammadde-Yarı Mamul				
2.	Mamul-Ticari Mallar				
3.	Gayri Maddi Haklar/Varlıklar (Edinilen veya kullanılan)				
4.	Kiralamalar				
5.	Diğer (Belirtiniz)				
	Hizmetler				
6.	İnşaat-Onarım-Teknik				
7.	Araştırma ve Geliştirme				
8.	Komisyon				
9.	Diğer (Belirtiniz)				
	Mali İşlemler				
10.	Ödünç Para/Kredi-Faiz				
11.	Gayri Nakdi Krediler				
12.	Mevduat/Repo-Faiz				
13.	Vadeli İşlemler (Türev ürünler)				
14.	Menkul Kıymetler				
15.	Sigorta				
16.	Diğer (Belirtiniz)				
	Diğer İşlemler				
17.	İkramiye ve Benzeri Ödemeler				
18.	Grup İçi Hizmetler				
19.	Diğer (Belirtiniz)				
	Yapılan İşlemlerin Toplamı				

- Formda yer alan Alım - Satım sütunlarında, prensip olarak hasılat – maliyet hesapları üzerinde etkisi olan işlemler yer almalıdır. 2022 yılı içinde ilişkili kişilerle gerçekleştirilen tüm alım ve satım işlemlerine ilişkin bilgiler (yukarıda bahsedilen 30.000 TL sınırı dikkate alınarak) Forma yazılacaktır.

Her bir işlemle ilgili olarak "Alım" sütununa, mal veya hizmet alımına istinaden ilişkili kişi tarafından sağlanan işlem tutarı, "Satım" sütununa ise mal veya hizmet satışına istinaden ilişkili kişiye sağlanan işlem tutarı yazılacaktır.

- 2022 yılında kayıtlara alınmış ancak henüz stoklara girmemiş olan malların da (yoldaki mallar) Formda, Ticari Mallar bölümünde gösterilmesi gerekmektedir.
- Alım ve satım sütunlarında yer verilecek tutarlara KDV (bankalar hariç) ve ÖTV dahil edilmeyecektir. (KDV'nin maliyet olarak dikkate alındığı, banka ve sigorta şirketleri, aracı kurumlar gibi şirketlerde KDV dahil tutarlar dikkate alınabilir.) Ayrıca ilgili sütunlara iade, iskonto ve diğer indirimler düşüldükten sonra kalan net tutarlar yazılacaktır.

- İlişkili kişilere yapılan ödemeler üzerinden stopaj hesaplanması durumunda alım sütununda, yapılan ödemelerin stopaj dahil brüt tutarları ile gösterilmesi gerekmektedir.
- Peşin ödenen giderler ile peşin tahsil olunmuş hasılat hesaplarına kaydedilmiş tutarların da karşılıklı mutabakatın sağlanabilmesi bakımından forma yazılması gerektiğini düşünüyoruz. Keza yapılmakta olan yatırımlar hesabında izlenen tutarlara da formda yer verilmelidir.
- Yurt dışı ilişkili kuruluş tarafından gönderilen "debit note" ve/veya "credit note" uygulamalarında, "debit note" tutarının mal alım tutarına ilave edilmesi / satım tutarından düşülmesi; "credit note" tutarının mal alım tutarından indirilmesi ve alım / satım tutarlarının netleştirilerek gösterilmesi gerekmektedir.
- Kurum ile çalışanları arasındaki istihdam ilişkisi dışındaki işlemlerin alım/satım tutarlarının formda gösterilmesi gerekmektedir. Örneğin inşaat yapım işi ile iştigal eden bir şirketin çalışanına aktifinde yer alan bir taşıtı satması durumunda bu işlemin de formda yer alması gerekmektedir.
- Ortaklara yapılan kar payı ödemelerinin formda belirtilmesine gerek bulunmamaktadır.
- Sermaye avansı olarak ileride sermayeye dönüştürülmek üzere işletmeye dahil olunan tutarlar bir borç niteliğinde olmadığı için bu tutarlar üzerinden faiz hesaplanmamakta ya da bu tutarlar değerlemeye tabi tutularak kambiyo karı zararı hesaplanmamaktadır. Bu nedenle işletmelerin hesaplarında yer alan bu tutarların bu mahiyette kaldıkları sürece Ek-2 Formunun Transfer Fiyatlandırması ve Örtülü Sermaye ile ilgili kısımlarında gösterilmesine gerek yoktur.

- Döviz cinsinden takip edilen hesapların kur değerlemesi sebebiyle yarattığı kur farklarının, formdaki alım satım tutarlarına dâhil edilmesine gerek olmadığını düşünüyoruz. Zira söz konusu farkların, kontrol edilebilir fiyatın bir unsuru olarak değerlendirilmesi söz konusu değildir.
- Döviz endeksli satış işlemleri sebebiyle ortaya çıkan kur farklarından, 600, 601 veya 602 hesaba alınanların yani cari dönem satışlarından doğan, faturaya bağlanan kur farklarının, ilgili olduğu satış tutarına dahil edilmesi gerekmektedir. Diğer kur farklarına ise formda yer verilmesine gerek olmadığı görüşündeyiz.
- Aynı şekilde döviz endeksli alımlar sebebiyle, ortaya çıkan ve faturaya bağlanan kur farklarından, maliyete intikal ettirilenlerin ilgili alışın tutarına dahil edilmesi gerekmektedir. Vade farklarının ise mali işlemler bölümünde "faiz" olarak gösterilmesi gerekmektedir.
- Grup şirketleri arasındaki masraf yansıtımalarında, ilişkisiz kişiden alınan faturaların üzerine kar marjı eklenmeksizin birebir yansıtılması durumunda da, bu tutarların Formda belirtilmesi gerekmektedir. Bu tür, ilave bir kar marjı olmaksızın aynen fatura edilen masraf yansıtması tutarlarının, "II-İlişkili Kişilerle Gerçekleştirilen Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin İşlemler" tablosunda "Diğer İşlemler" bölümünün "Diğer" alt başlığında belirtilmesi uygun olacaktır. İlişkili kişilerden temin edilen mal/hizmetlere ilişkin masraf yansıtma tutarları için, uygulanan transfer fiyatlandırması yöntemi olarak; "Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi"nin tercih edilmesinin uygun olacağı kanaatindeyiz. Zira söz konusu tutarlar, birebir ilişkisiz kişiden temin edilen mal/hizmet fiyatları olduğundan, bizatihi karşılaştırılabilir fiyat olarak dikkate alınabilecektir.
- Bu bölümün, 5, 9, 16 ve 19 uncu satırlarında "Diğer" başlığı altında bulunan kısım doldurulurken, "Diğer" başlığı altında değerlendirilecek tüm işlem türleri topluca gösterilecek, açıklama bölümünde diğer başlığı altında değerlendirilen her bir işlem türü yazılacaktır.

Varlıklar:

Formun "Varlıklar" bölümünde yer alan 1 ve 2 numaralı satırlarda, mükellefin ilişkili kişiler ile yaptığı hammadde, yarı mamul, mamul ve ticari mal alım veya satımına ilişkin bilgiler yer alacaktır. Bu satırın alım sütununda mükellefin ilişkili kişilerden Formun ilgili bulunduğu hesap dönemi içerisinde satın aldığı hammadde, yarı mamul, mamul ve ticari malların tutarı, satım sütununda ise mükellefin ilgili hesap dönemi içerisinde ilişkili kişilere sattığı hammadde, yarı mamul, mamul ve ticari malların tutarı yazılacaktır.

Formda yer alan gayri maddi haklar/varlıklar, patent, ticari marka, ticari unvan, tasarım ya da model gibi sınai varlıkların kullanım hakkı ile edebi, sanatsal eserlerin mülkiyet hakları ve ticari bilgi birikimi (know how), ticari sırlar gibi fikri hakları kapsamaktadır. Dolayısıyla bu bölümün 3 numaralı "Gayri Maddi Haklar/Varlıklar" satırında, alım sütununa mükellefin formun ilgili bulunduğu hesap dönemi içerisinde edindiği veya kullandığı gayri maddi varlıklara ilişkin fiyat/bedel, satım sütununda ise mükellefin ilişkili kişilere sattığı veya kullandırdığı gayri maddi varlıklara ilişkin fiyat/bedel yazılacaktır.

Bölümün 4 numaralı "Kiralamalar" satırında, Formun ilgili bulunduğu hesap döneminde mükellefin ilişkili kişilerden yaptığı kiralama işlemine ilişkin kira bedeli alım sütununa, ilişkili kişilere kiraya verme işlemine ilişkin kira bedeli satım sütununa yazılacaktır.

Bölümün 5 numaralı satırında, mükellefin ilişkili kişilerle ilgili hesap dönemi içerisinde gerçekleştirdiği demirbaşlar, gayrimenkuller gibi üst satırlarda yer almayan sabit kıymetlere ilişkin alım ve satım tutarları yazılacaktır.

Hizmetler:

Formun "Hizmetler" ile ilgili bölümünde "İnşaat-Onarım ve Teknik Hizmetler" ve "Araştırma ve Geliştirme Hizmetleri"nin yer aldığı 6 ve 7 numaralı satırlarda, mükellef tarafından ilgili hesap döneminde ilişkili kişilerden alınan hizmetlere ilişkin tutarlar alım sütununda, ilişkili kişilere verilen söz konusu hizmetlere ilişkin tutarlar satım sütununda yer alacaktır.

Bölümün 8 numaralı "Komisyon" satırında, ilişkili kişilere verilen komisyon tutarı alım sütununa, ilişkili kişilerden alınan komisyon tutarı satım sütununa yazılacaktır.

Bölümün 9 numaralı satırı ise ilişkili kişilerle gerçekleştirilen ve yukarıda sayılanlar dışındaki herhangi bir hizmetin bulunması halinde doldurulacaktır.

Mali İşlemler:

Formun "Mali işlemler" bölümünde yer alan 10 numaralı "Ödünç Para/Kredi-Faiz" satırına, ilişkili kişilerle formun ilgili bulunduğu hesap dönemi içerisinde gerçekleştirilen ödünç para ve kredi işlemlerinde anaparaya ilişkin yıl sonu bakiyesi bu satırın sol tarafına, yıl içindeki tahakkuk eden toplam faiz tutarı bu satırın sağ tarafına ayrı ayrı yazılacaktır. Dolayısıyla ödünç para alınması durumunda alınan ödünç para tutarı alım sütununun sol tarafına, verilen faiz alım sütununun sağ tarafına yazılacak olup, ödünç para verilmesi durumunda ise verilen ödünç para tutarı satım sütununun sol tarafında, alınan faiz satım sütununun sağ tarafına yazılacaktır. Ayrıca bu satıra, ödünç para niteliğinde olan cari hesaplara ilişkin dönem sonu bakiye tutarı ve yıl içindeki toplam faiz tutarı da ayrı ayrı yazılacaktır. 10 numaralı satıra yazılacak tutarın prensip olarak kur farklarını içermemesi gerekmektedir. Çünkü kur farkları taraflarca belirlenmeyip, ekonomik olaylara bağlı olarak kendiliğinden oluşan tutarlardır. İlişkili şirketler arasındaki finansman ilişkisi, kullanılan bir kredinin aynı koşullarla birebir kullandırılması şeklinde olsa dahi, bu ilişkilere de formda yer verilmesi gerektiği kanaatindeyiz. Rapor yazmak zorunda olanlar yıllık raporda bu ilişkinin mahiyetinden bahsedebilirler.

Bölümün 11 numaralı "Gayri Nakdi Krediler" satırında alınan teminat bu satırın alım sütununun sol tarafına, bu işleme ilişkin verilen komisyon tutarı ise alım sütununun sağ tarafına yazılacaktır. Verilen teminat satım sütununun sol tarafına, bu işleme ilişkin alınan komisyon tutarı da satım sütununun sağ tarafına yazılacaktır.

Bölümün 12 numaralı "Mevduat/Repo-Faiz" satırında,

Mevduat veya repo işlemlerinde; yatıran yönünden, mevduat veya repo tutarı satım sütununun sol tarafına, söz konusu mevduat/repo için alınan faiz satım sütununun sağ tarafına ayrı ayrı yazılacaktır.

Mevduat veya repo işlemlerinde; kabul eden yönünden, mevduat veya repo tutarı alım sütununun sol tarafına, söz konusu mevduat/repo için verilen faiz alım sütununun sağ tarafına ayrı ayrı yazılacaktır.

Bölümün 13 numaralı "Vadeli İşlemler (Türev Ürünler)" satırında, mükellefin ilişkili kişilerle formun ilgili bulunduğu hesap dönemi içerisinde gerçekleştirdiği vadeli işlemlere ilişkin bilgiler yer alacaktır.

Forward işlemleri ile ilgili olarak 13.1 numaralı satırda, alıcı taraf sözleşmeye göre alımını gerçekleştirdiği kıymetin sözleşmede belirlenen fiyata/kura göre oluşan değerini alım sütununda sol tarafa, kıymetin vade tarihindeki piyasa fiyatına/kura göre oluşan değerini satım sütununda sol tarafa yazacaktır. Satıcı taraf ise sözleşmeye göre satımını gerçekleştirdiği kıymetin sözleşmede belirlenen fiyata/kura göre oluşan değerini satım sütununda sol tarafa, kıymetin vade tarihindeki piyasa fiyatına/kura göre oluşan değerini alım sütununda sol tarafa yazacaktır.

Future işlemleri ile ilgili olarak 13.2 numaralı satırda, işlemle ilgili verilen komisyon tutarı alım sütununda sağ tarafa, alınan komisyon tutarı ise satım sütununda sağ tarafa yazılacaktır.

Formun 13.3 numaralı opsiyon sözleşmeleri satırında, satın alma ya da satma hakkı karşılığında verilen opsiyon primi alım sütununda sağ tarafa, alınan opsiyon primi satım sütununda sağ tarafa yazılacaktır.

Opsiyon hakkının kullanılması durumunda;

Alım opsiyonunda, alıcı taraf alımı yapılan kıymetin sözleşmede belirlenen fiyata/kura göre oluşan değerini alım sütununda sol tarafa, vade tarihindeki piyasa fiyatına/kura göre oluşan değerini satım sütununda sol tarafa yazacaktır. Satıcı taraf ise satışı yapılan kıymetin sözleşmede belirlenen fiyata/kura göre oluşan değerini satım sütununda sol tarafa, kıymetin vade tarihindeki piyasa fiyatına/kura göre oluşan değerini alım sütununda sol tarafa yazacaktır.

Satım opsiyonunda, alıcı taraf alımı yapılan kıymetin sözleşmede belirlenen fiyata/kura göre oluşan değerini alım sütununda sol tarafa, kıymetin vade tarihindeki piyasa fiyatına/kura göre oluşan değerini satım sütununda sol tarafa yazacaktır. Satıcı taraf satışı yapılan kıymetin sözleşmede belirlenen fiyata/kura göre oluşan değerini satım sütununda sol tarafa, kıymetin vade tarihindeki piyasa fiyatına/kura göre oluşan değerini ise alım sütununda sol tarafa yazacaktır.

Formun 13.4 numaralı para swapı satırında, sözleşmeye baz alınan kıymeti (döviz/TL) vade tarihinde alan tarafından sözleşmede belirlenen kura göre oluşan değeri (vade tarihindeki değeri) satım sütununun sol tarafına, işlemin yapıldığı tarihteki kura göre oluşan değeri alım sütununda sol tarafa yazılacaktır. Öte yandan sözleşmeye baz alınan kıymeti vade tarihinde veren tarafından sözleşmede belirlenen kura göre oluşan değeri (vade tarihindeki değeri) alım sütununun sol tarafına, işlemin yapıldığı tarihteki kura göre oluşan değeri ise satım sütununda sol tarafa yazılacaktır.

Formun 13.5 numaralı faiz swapı satırında, sözleşmeye istinaden verilen faiz alım sütununda sağ tarafa, alınan faiz satım sütununda sağ tarafa yazılacaktır.

Bölümün 14 numaralı "Menkul Kıymetler" satırına, Hazine Bonosu, Devlet Tahvili, Eurobond veya bir başka menkul kıymetin alım veya satımına ilişkin işlemlerde işlemin niteliğine göre anapara bu satırın sol tarafına, faiz ise sağ tarafına ayrı ayrı yazılacaktır.

Bölümün 15 numaralı "Sigorta" satırına, ilişkili kişi kapsamında verilen prim tutarı alım sütununa, ilişkili kişilerden alınan prim satım sütununa yazılacaktır.

Diğer İşlemler:

Formun "Diğer İşlemler" bölümünde yer alan 17 numaralı "İkramiye ve Benzeri Ödemeler" satırında, alım sütununa formun ilgili bulunduğu hesap dönemi içerisinde ilişkili kişilere verilen ikramiye, prim ve benzeri ödemelerin tutarı, satım sütununa ise ilişkili kişilerden alınan bu tür ödemelerin tutarı yazılacaktır.

Bölümün 18 numaralı "Grup İçi Hizmetler" satırına 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğin "11- Grup İçi Hizmetler" başlıklı bölümünde yer alan açıklamalar çerçevesinde, Formun ilgili bulunduğu hesap döneminde ilişkili kişiler arasında gerçekleşen grup içi hizmet sözleşmelerine ilişkin bilgiler yer alacaktır. Dolayısıyla, grup içi hizmet kapsamında alınan hizmete ilişkin tutar alım sütununa, verilen hizmete ilişkin tutar ise satım sütununa yazılacaktır.

Yapılan İşlemlerin Toplamı

Bu bölüme varlıklar, hizmetler ve diğer işlemler bölümlerinde yer alan tutarların toplamı ile mali işlemler bölümünde anapara ve faiz bölümlerinde yazılı tutarlar toplanarak yazılacaktır.

III. İlişkili Kişilerle Gerçekleştirilen Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin İşlemler:

III-TRANSFER FİYATLANDIRMASINA KONU OLAN İŞLEMLERDE KULLANILAN YÖNTEMLER		
	Alım (TL)	Satım (TL)
Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi		
Maliyet Artı Yöntemi		
Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi		
Kâr Bölüşüm Yöntemi		
İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi		
Mükellefçe Belirlenen Yöntem		
Toplam İşlem Tutarı		

Emsallere uygun fiyat veya bedeller, geleneksel işlem yöntemleri olarak adlandırılan karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yöntemleri ile işlemsel kâr yöntemleri olarak adlandırılan kâr bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kâr marjı yöntemlerinden işlemin mahiyetine en uygun olan yöntem kullanılarak tespit edilir. Bu yöntemler arasında herhangi bir öncelik sırası yoktur. Bununla birlikte, yöntemlerin eşit şekilde uygulanabilir olduğu durumlarda geleneksel işlem yöntemleri işlemsel kâr yöntemlerine tercih edilir.

Emsallere uygun fiyata yukarıda sayılan yöntemlerden herhangi birisiyle ulaşma olanağı yoksa; mükellef, işlemin niteliğine uygun olarak kendi belirleyebileceği ve daha doğru sonuç verdiği inandığı bir yöntemi de kullanabilir. İşleyiş sistemi mükellefler tarafından belirlenecek bu yöntemin de emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilmesi zorunludur.

Bu bölümde mümkün olduğunca, "Mükellefçe Belirlenen Yöntem" haricindeki satırları kullanmakta fayda vardır. Forma yazılacak yöntemin, eğer 2022 yılı işlemleri de aynı mahiyette ise önceki yıllar için Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlanan işletmeler için, belirlenecek yöntemin raporda yer alan yöntemlerle paralellik arz etmesinde yarar vardır.

Bu kısımda belirtilen yöntemin yıllık transfer fiyatlandırması raporunda yapılacak emsal çalışmalarının da dikkate alınarak belirlenmesi, form ve yıllık transfer fiyatlandırması raporunda belirtilen yöntemlerin paralellik arz etmesi açısından önemlidir.

IV. Kurumun Yurt Dışı İştiraklerine İlişkin Bilgiler:

IV-KURUMUN YURT DIŞI İŞTİRAKLERİNE İLİŞKİN BİLGİLER				
	Yurt Dışı İştirakin Unvanı	Kanuni veya İş Merkezinin Bulunduğu Ülke	Kurumun Sermaye, Oy veya Kâr Payı Oranı	Yurt Dışı İştirakin Gayrisafi Hasılatı
1.				
2.				
3.				
4.				
5.				

2022 yılında kurumun yurt dışı iştiraki bulunmuyorsa bu bölümün doldurulmasına gerek yoktur. Yurt dışı iştiraki bulunmakla birlikte, kurumlar vergisi beyannamesinde matraha KKEG olarak ilave edilen "kontrol edilen yabancı kurum kazancı" bulunmuyorsa, bu bölümün doldurulmasına gerek olmadığını düşünüyoruz.

Yurt dışı iştirakte kurumun sermaye, oy veya kar payı oranı (hangi oran daha yüksekse o oran dikkate alınacaktır) yazılacaktır.

V. Örtülü Sermaye Uygulamasına İlişkin Bilgiler:

V-ÖRTÜLÜ SERMAYE UYGULAMASINA İLİŞKİN BİLGİLER	
Aktif Toplamı	
Toplam Borçlar	
Öz Sermaye Tutarı	
Toplam Faiz Giderleri	
Toplam Kur Farkı Giderleri	
Ortak veya Ortakla İlişkili Kişilerden	
Temin Edilen Borçların En Yüksek Olduğu Tarihteki Toplam Tutarı	

Bu bölüm, 2022 yılında ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen bir borç bulunması halinde doldurulacaktır.

- "Aktif Toplamı": Kurumun hesap dönemi başında çıkartılmış olan bilânçosunda yer alan bilgilere göre doldurulacaktır.
- "Toplam Borçlar": Kurumun hesap dönemi başında çıkartılmış olan bilânçosunda yer alan bilgilere göre doldurulacaktır.
- "Öz Sermaye Tutarı": Kurumun öz sermayesi bu tabloda yer alan Aktif Toplamı ve Toplam Borçlar dikkate alınarak, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi

Genel Tebliğinin "12.1.5" bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde hesaplanacaktır.

- "Toplam Faiz Giderleri": Ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen borç nedeniyle hesap dönemi içinde gerçekleşen ve maliyete veya faaliyet giderlerine intikal etmiş olan faiz giderlerinin toplamı yazılacaktır.
- "Toplam Kur Farkı Giderleri": Ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen borç nedeniyle hesap dönemi içinde gerçekleşen ve maliyete veya faaliyet giderlerine intikal etmiş olan kur farkı giderlerinin toplamı yazılacaktır.
- "Ortak veya Ortakla İlişkili Kişilerden Temin Edilen Borçların En Yüksek Olduğu Tarihteki Toplam Tutarı": İlgili hesap döneminde ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen borçların en yüksek olduğu tarihteki toplam tutarı yazılacaktır. Faiz veya kur farkı hesabına konu edilmeyen borçların yazılmaması gerektiğini düşünüyoruz. 1 Seri No.lu KVK Genel Tebliğinin 12.1.5 bölümünde belirtildiği üzere yabancı para üzerinden yapılan borçlanmalarda, borcun en yüksek olduğu tarihteki toplam tutar hesaplanırken her bir borcun alındığı tarihte geçerli olan döviz kuru esas alınacaktır. Yabancı para üzerinden alınan borcun vadesinin izleyen yıla sarkması halinde ise izleyen yıl için söz konusu hesaplama, borcun ödenmeyen tutarının bilanço günü itibarıyla VUK hükümlerine göre değerlendirilmiş tutarı esas alınmak suretiyle yapılacaktır.

Yukarıda belirtildiği üzere Transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüklerinin tam ve zamanında yerine getirilmiş olması kaydıyla, örtülü olarak dağıtılan kazanç nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş veya eksik tahakkuk ettirilmiş vergiler için vergi ziyai cezası %50 indirimli olarak uygulanacaktır. Bu kapsamda Ek-2 Formunun tam ve eksiksiz olarak doldurulması söz konusu ceza indiriminden faydalanılması açısından önem arz etmektedir.

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüğü ve bu yükümlülüğün tam ve zamanında yerine getirilmesinden kastedilen; Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğde yer alan belgelendirme yükümlülüklerinin tam, zamanında ve belirlenen usule uygun olarak yerine getirilmesidir. Belgelendirmeye ilişkin esas etkilemeyen hata ve eksiklikler ceza indirimini uygulamasına engel teşkil etmez. Belgelendirme yükümlülüklerinin tam ve zamanında yerine getirilmediğinin İdare veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından tespit edilmesi durumunda, mükellefler ceza indiriminden yararlanamaz.

Belgelendirme yükümlülüklerinin zamanında yerine getirilmesi; belgelendirmeye ilişkin süre tayin edilmişse belgelendirmenin bu süre içinde, süre tayin edilmemişse İdare ya da vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından belirlenen süreler içinde ibraz edilmesini ifade etmektedir.

Ayrıca, EK-2 formunun eksik ve/veya hatalı doldurulması halinde VUK'nun 352/II-7 nci maddesine göre II. Derece Usulsüzlük cezası kesilecektir. Ceza tutarı 01/01/2022'den itibaren 170 TL'dir.

Bununla birlikte kanuni dayanağı net olmamakla beraber; EK-2 Formunu hiç doldurmayan ve Vergi Dairesi'ne vermeyen kurumlar vergisi mükelleflerine vergi idaresince VUK'nun mükerrer 355/1'inci maddesi gereği özel usulsüzlük cezası uygulanmaktadır. 01/01/2022'dan itibaren bu cezanın tutarı 3.400 TL'dir. Ceza uygulandıktan sonra tekrar süre verilerek Formun gönderilmesi istenmesine rağmen form yine gönderilmezse özel usulsüzlük cezası 1 kat artırılarak uygulanacaktır.

Söz konusu Formun verilmemesi veya eksik/hatalı verilmesinin bir diğer yaptırımı ise ilgili mükellefin incelemeye sevk edilme riskinin artmasıdır.

İSTANBUL - BDO TÜRKİYE MERKEZ OFİSİ

📍 : Eski Büyükdere Caddesi No: 14, Park Plaza K.4
3 4398 Sarıyer/İstanbul
☎ : +90 212 365 62 00
☎ : +90 212 365 62 01 (Audit)
☎ : +90 212 365 62 02 (Tax)
☎ : +90 212 365 62 05 (Outsourcing)
🌐 : bdo.com.tr
✉ : bdo@bdo.com.tr

İSTANBUL - BDO TURİZM DANIŞMANLIĞI OFİSİ

📍 : Mecidiye Mah. Lozan Sk. No: 21/2
34347 Beşiktaş / İstanbul
☎ : +90 212 356 82 52
✉ : +90 212 356 82 52

İSTANBUL - BDO MASLAK OFİSİ

📍 : Maslak Mah. Taşyoncası Sok. Maslak 1453 Sitesi
T4 Blok No:1U İç Kapı No: B185 34398 Sarıyer/İstanbul
☎ : +90 212 365 62 00
✉ : bdo@bdo.com.tr

İZMİR - BDO İZMİR OFİSİ

Adalet Mah., Şehit Polis Fethi Sekin Cad.,
Novus Plaza No:4, Kat:14 Daire:143 35530 Bayraklı/İzmir
☎ : +90 531 895 72 96
✉ : bdo.izmir@bdo.com.tr

ANKARA - BDO ANKARA OFİSİ

Eskişehir Yolu Söğütözü Mah. 2177. Sokak
Kat: 8 No: 10-B Via Twins Ofis No:62 Çankaya/Ankara
☎ : +90 312 220 25 06
✉ : bdo.ankara@bdo.com.tr

TÜRKMENİSTAN - BDO TÜRKMENİSTAN OFİSİ

2127 (G.Gulyýew) str., 75 744000
Ashga bat/Turkmenis tan
☎ : +90 212 365 62 00
✉ : bdo@bdo.com.tr

KOSOVA - BDO KOSOVA OFİSİ

📍 : Ukshin Hoti C 4/3, Hy. A, Kati II
10000 Prishtina
☎ : +90 212 365 62 00
✉ : bdo@bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve Türk anonim şirketleri olan BDO Denet Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş., Denet Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş., BDO Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş., BDO Turizm Danışmanlığı A.Ş., ve BDO Yayıncılık A.Ş. BDO ağı ve her bir BDO Üye Kuruluşu'nun marka adıdır.