

DENET VERGİ SİRKÜLER



Sirküler Tarihi : 15.03.2017
Sirküler No : 2017/ 038

2016 YILI KAZANÇLARINA İLİŞKİN KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ DÜZENLEME REHBERİ

Kurumlar vergisi mükellefleri, kurum kazancı üzerinden % 20 oranında kurumlar vergisi ödemek zorundadırlar. Ancak indirimli oranda kurumlar vergisi uygulanacak kazançları bulunan mükellefler, bu kazançları üzerinden indirimli oranı uygulayacaklardır.

Mali tablolarda yer alan kazanç (ticari kar) 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 Sirkülerimiz, 2016 yılına ait kurum kazançlarına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin düzenlenmesine yönelik açıklamalar yapmak amacıyla hazırlanmıştır. Kurum vergileme sisteminde önceki yıla nazaran önemli bir değişiklik yoktur.

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2016 yılında 7,6 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 150'den fazla ülkede bulunan 1.401 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 67.000'nin üzerinde kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

Denet'in müşterilerine özel bir hizmetidir. İzinsiz çoğaltılamaz, iktibas edilemez.

1.	2016 YILINDA GERÇEKLEŞEN VEYA YÜRÜRLÜĞE GİREN DÜZENLEMELER:	4
1.1.	YATIRIM TEŞVİK MEVZUATINDA YAPILAN VE İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASINI ETKİLEYEN DEĞİŞİKLİKLER:	4
1.2.	BÖLGESEL YÖNETİM MERKEZLERİ İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER:	5
1.3.	NAKDİ SERMAYE ARTIRIMINDA FAİZ İNDİRİMİ İLE İLGİLİ GELİŞMELER:	6
1.4.	SINAI MÜLKİYET HAKLARINDA İSTİSNA:	7
1.5.	SAT, KİRALA VE GERİ AL UYGULAMASINA İLİŞKİN DEĞİŞİKLİKLER:	8
1.6.	AR-GE VE TASARIM İNDİRİMİ KONUSUNDAKİ GELİŞMELER:	9
1.7.	YURTDIŞI MUKİMİ KİŞİ VE KURUMLARA VERİLEN HİZMETLERDE UYGULANAN %50 ORANINDAKİ KAZANÇ İNDİRİMİNİN KAPSAMI GENİŞLETİLMİŞTİR:	11
1.8.	DEVREDEN YATIRIMA KATKI PAYI TUTARLARININ TAKİP EDEN YILLARDA YENİDEN DEĞERLEME ORANIYLA ARTIRILARAK DİKKATE ALINMASI MÜMKÜN HALE GELMİŞTİR:	11
1.9.	REESKONT ORANI DEĞİŞTİRİLMİŞTİR:	12
1.10.	TÜRKİYE VARLIK FONU KURULMUŞTUR:	13
1.11.	TRANSFER FİYATLAMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMINA YÖNELİK DÜZENLEMELER:	13
1.12.	ISI YALITIMI VE ENERJİ TASARRUFU SAPLAMAYA YÖNELİK HARCAMALARIN DOĞRUDAN GİDER YAZILMASI İMKANI GETİRİLMİŞTİR:	14
1.13.	FINANSMAN GİDERİ KISITLAMASI 2016 YILI İÇİN DE UYGULANMAYACAKTIR:	14
2.	TİCARİ KÂRDAN MALİ KÂRA GEÇİŞ:	15
2.1.	KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER VE DİĞER İLAVELER:	15
2.2.	VERGİYE TABİ OLMAYAN GELİRLER VE DİĞER İNDİRİMLER:	16
3.	ZARAR OLSA DAHI İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER:	17
3.1.	BEYANNAME ÜZERİNDE ZARAR OLSA VEYA İSTİSNA UYGULAMASI ZARARA SEBEBİYET VERSE DAHI 2016 YILI BEYANNAMESİ ÜZERİNDE UYGULANABİLECEK İSTİSNALAR:	17
3.2.	YARARLANILMASI YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR TASDİK RAPORU İBRAZINA BAĞLI İSTİSNALAR:	18
4.	GEÇMİŞ YIL ZARAR MAHSUBU:	19
4.1.	MAHSUP HANGİ TUTARLA VE HANGİ SIRADA YAPILACAKTIR?	19
4.2.	YURT DIŞI ZARARLARIN MAHSUBU:	20
4.3.	DEVİR VEYA TAM BÖLÜNME YOLUYLA DEVRALINAN KURUM ZARARLARININ MAHSUBU:	20
5.	KAZANCIN BULUNMASI HALİNDE İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER:	21
5.1.	RİSTURNLAR:	21
5.2.	KVK’NUN 10 UNCÜ MADDESİ VE BAZI KANUNLAR UYARINCA YAPILABİLECEK İNDİRİMLER:	21
5.3.	ÖZEL KANUNLAR UYARINCA KURUM KAZANCINDAN İNDİRİLEBİLECEK DİĞER BAĞIŞ VE YARDIMLAR:	24
5.4.	ENFLASYON DÜZELTMESİ:	24
5.5.	DİĞER İNDİRİM VE İSTİSNALAR:	24
5.6.	YATIRIM İNDİRİMİNDE ENDEKSLEME:	24
6.	KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI VE ORANI:	25
6.1.	İNDİRİMLİ MATRAH VE ORANLAR:	25
6.1.1.	Bölgesel, Büyük Ölçekli Ve Stratejik Yatırımlarda İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması :	25
6.2.	GENEL ORANA TABİ MATRAH VE GENEL ORAN:	26
6.3.	İŞLETMEDEN ÇEKİLEN ENFLASYON FARKLARI:	26
7.	MAHSUPLAR:	27
7.1.	YURT İÇİNDE KESİNTİ YOLUYLA ÖDENEN VERGİLER:	27
7.2.	YURT DIŞINDA ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBU:	29
7.3.	GEÇİCİ VERGİ MAHSUBU:	30
7.4.	GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ STANDART İADE SİSTEMİ (GEKSİS):	31

8.	KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN VERİLME ZAMANI:	32
9.	KURUMLAR VERGİSİNİN ÖDEME SÜRESİ:	32
10.	KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN GÖNDERİLME ŞEKLİ:	32
11.	BEYANNAMEYE EKLENECEK BELGELER:	32
11.1.	BEYANNAMEYE EKLENECEK MALİ TABLOLAR:	32
11.2.	BEYANNAMEYE EKLENECEK DİĞER BELGELER VE EKLER:	33
12.	BEYANNAMEYİ İMZALAYAN SM VEYA SMMM'NİN KİMLİK BİLGİLERİ:	33
13.	BEYANNAME VE EKLERİNİ TASDİK EDEN YMM'NİN KİMLİK BİLGİLERİ:	34
	ÖZEL KANUNLAR UYARINCA İNDİRİME KONU EDİLEBİLECEK VEYA GİDER YAZILABİLECEK BAĞIŞLARA İLİŞKİN TABLO	35
	TRANSFER FİYATLANDIRMASI, KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM VE ÖRTÜLÜ SERMAYEYE İLİŞKİN FORM"UN (EK:2) DOLDURULMASINA İLİŞKİN ÖNERİLER	36

1. 2016 YILINDA GERÇEKLEŞEN VEYA YÜRÜRLÜĞE GİREN DÜZENLEMELER:

1.1. Yatırım Teşvik Mevzuatında Yapılan ve İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulamasını Etkileyen Değişiklikler:

Bilindiği gibi, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)’na, 5838 sayılı Kanunla eklenen 32/A maddesi uyarınca, bölgesel, büyük ölçekli ve stratejik yatırımlar kapsamında gerçekleştirilen ve Hazine Müsteşarlığına/Ekonomi Bakanlığınca teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlara, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli kurumlar vergisi uygulanabilmektedir.

Anılan maddenin ikinci fıkrasına 15.06.2012 tarihli ve 6322 sayılı Kanunla eklenen (c) bendiyle, yatırıma başlanan tarihten itibaren bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının %50’sini ve gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere; yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli vergi oranı uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya, bu oranı her bir il grubu için sıfıra kadar indirmeye veya %80’e kadar artırmaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.

Bakanlar Kurulu’nun, 2016/9139 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Kararı ile değişik 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (Karar) uyarınca, bu Karara istinaden düzenlenecek teşvik belgeleri kapsamında uygulanacak vergi indirim oranları ve yatırıma katkı oranları aşağıdaki gibidir: (Karar Md.15/2)

Bölgeler	Bölgesel Teşvik Uygulamaları		Büyük Ölçekli Yatırımlar	
	Yatırıma Katkı Oranı(%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı(%)	Yatırıma Katkı Oranı(%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı(%)
1	15	50	25	50
2	20	55	30	55
3	25	60	35	60
4	30	70	40	70
5	40	80	50	80
6	50	90	60	90

Yine aynı Kararname ile değişik Kararın 15 inci maddesinin 5 inci fıkrasına göre, bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak ve toplam yatırıma katkı tutarının **yüzde seksenini** geçmemek üzere yatırım döneminde

yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli gelir veya kurumlar vergisi uygulanabilir. Yani, yatırım döneminde diğer kazançlara uygulanacak indirimli gelir ve kurumlar vergisi uygulaması açısından, eskiden farklı olarak bölge veya yatırım türü ayırımı gözetilmeyecektir.¹

1.2. Bölgesel Yönetim Merkezleri İl İlgili Düzenlemeler:

6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen 4/1-ö bendi ile bölgesel yönetim merkezleri belirli şartlarla kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur. Bu düzenlemenin yürürlük tarihi 09.08.2016 olarak belirlenmiştir.

Diğer taraftan yine 6728 sayılı Kanun'un 12'nci maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 23/14'üncü maddesinde yapılan değişiklik sonucunda; *"kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin, Ekonomi Bakanlığından alınan izne istinaden kurulan bölgesel yönetim merkezlerinde münhasıran merkezin faaliyet izni kapsamında istihdam ettikleri hizmet erbabına Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler"* gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu Uygulama Yönetmeliği uyarınca "irtibat büroları"nın kurulabilmeleri için ön şart, ticari faaliyette bulunmamaları olduğuna ve şartları ihlal etmedikleri sürece, ticari faaliyette bulunmaları mümkün bulunmadığına göre, prensip olarak kurumlar vergisi mükellefi olmaları söz konusu değildir.

Keza irtibat bürosu çalışanlarının ücretleri, Gelir Vergisi Kanunu'nun 6728 Sayılı Kanun ile değişmeden önceki 23/14 maddesi (bu hüküm 6728 Sayılı Kanun sonrasında da Gelir Vergisi Kanunu'nun 23/14-a maddesinde aynen mevcuttur) ile belirlenen şartların sağlanması durumunda gelir vergisinden müstesnadır.

Bu nedenle, mevcut düzenlemeler çerçevesinde, 6728 Sayılı Kanun ile getirilen düzenlemelerin esasen, herhangi bir uyumsuzlığa sebebiyet vermemek adına "Bölgesel Yönetim Merkezleri"ne ilave bir güvence sağlamaya yönelik olduğu anlaşılmaktadır.

11 seri no.lu Kurumlar Vergisi uyarınca bölgesel yönetim merkezleri;

¹ 2012/3305 sayılı Karara 2017/9917 sayılı Kararla eklenen Geçici 8. Madde uyarınca 2017 yılında yapılacak harcamalara münhasır olmak üzere, bölgesel, büyük ölçekli ve stratejik teşvik uygulamaları kapsamında vergi indirimi desteğinde uygulanacak yatırıma katkı oranları her bir bölgede geçerli olan yatırıma katkı oranına 15 puan ilave edilmek suretiyle, kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirimi tüm bölgelerde yüzde yüz oranında ve yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına uygulanacak oranı yüzde yüz olmak üzere, teşvik belgesi üzerinde herhangi bir işlem yapılmaksızın uygulanır.

- Ekonomi Bakanlığından alınan izne istinaden kurulmaları,
- Tüm giderlerinin kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumlar tarafından karşılanması ve,
- Söz konusu giderlerin Türkiye’de tam veya dar mükellefiyete tabi herhangi bir kurumun hesaplarına intikal ettirilmemesi veya kârından ayrılması,

kaydıyla kurumlar vergisinden muaf olacaklardır. Detaylı bilgiler söz konusu Tebliğde yer almaktadır.

1.3. Nakdi Sermaye Artırımında Faiz İndirimi İle İlgili Gelişmeler:

6637 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasına eklenen ve **1.7.2015 tarihinde yürürlüğe giren** (1) bendi uyarınca, **sermaye şirketlerinin² nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı** üzerinden TC Merkez Bankası (TCMB) tarafından indirimden yararlanan yıl için en son açıklanan, “*bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı*” dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50’si, kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir.

Bakanlar Kurulu, maddede yer alan yetkisini [2015/7910 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı](#) ile kullanmıştır.

[Kurumlar Vergisi Genel Tebliğı \(Seri No: 1\)’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ \(Seri No: 9\)](#) ile 1 seri no.lu KV Genel Tebliğı’ne eklenen “**10.6. Sermaye artırımında indirim**” başlıklı bölümde de, uygulamaya ilişkin detaylı açıklamalara yer verilmiştir.

Bu Tebliğde, indirimde dikkate alınacak faiz oranının, TCMB tarafından indirimden yararlanan 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 oranını ifade ettiği belirtilmiştir.

TCMB web sayfasında yer alan 2016 yılı için geçerli ticari krediler faiz oranı % 13,57 olduğuna göre, 01.07.2015 tarihinden sonra tescil edilmiş olan nakit sermaye artırımlarının ödenen kısımları ile yeni kurulan şirketlerin sermayelerinin nakit karşılanan kısımları üzerinden %13,57 oranı kullanılarak faiz indirimi hesaplanacaktır. Nitekim Maliye Bakanlığı 43 sayılı 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Sirkülerinde, 2016 hesap dönemine ilişkin olarak indirim uygulamasında TCMB tarafından en son açıklanan %13,57 (yüzde onüç virgöl elliyedi) oranının dikkate alınacağını duyurmuştur.

² Finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç.

Diğer taraftan [Kurumlar Vergisi Genel Tebliği \(Seri No:1\)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ \(Seri No.10\)](#) ile sermaye avanslarına ilişkin faiz indirimi uygulamasının nasıl yapılacağı açıklığa kavuşturulmuştur.

Söz konusu Tebliğe göre, bilançonun öz sermaye hesapları arasında ödendiği tarihten itibaren “Diğer Sermaye Yedekleri” hesabında gösterilen sermaye avansı ödemeleri, ödemenin ilişkin olduğu sermaye artırımının ödemenin yapıldığı yılın sonuna kadar ticaret siciline tescil ettirilmesi şartıyla ve tescilin yapıldığı aydan itibaren hesaplanmak üzere faiz indirimi uygulamasında dikkate alınabilecektir.

1.4. Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna:

6518 sayılı Kanunla 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’na, 5/A maddesinden sonra gelmek üzere eklenen “Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna” başlıklı 5/B maddesi ile kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Türkiye’de gerçekleştirilen **araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşların;**

- Kiralanması neticesinde elde edilen kazanç ve iratların,
- Devri veya satışı neticesinde elde edilen kazançların,
- Türkiye’de seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları halinde elde edilen kazançların,
- Türkiye’de gerçekleştirilen üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının,

%50’si, maddede belirtilen şartların yerine getirilmesi kaydıyla kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Söz konusu düzenleme **01.01.2015 tarihinden itibaren elde edilecek kazanç ve iratlara uygulanmak üzere 19 Şubat 2014 tarihinde yürürlüğe girmiştir.**

İstisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar [Kurumlar Vergisi Genel Tebliği \(Seri No: 1\)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ \(Seri No: 8\)](#) ile belirlenmiştir.

Daha sonra 6728 Sayılı Kanun’un 57’inci maddesi ile sınai mülkiyet haklarında kazanç istisnası uygulamasında yaşanan sorunları gidermek, gerek mükellefler gerekse vergi idaresi açısından kolay ve uygulanabilir bir sistem oluşturmak ve böylece istisna uygulamasından beklenen hedeflere ulaşılmasını sağlamak amacıyla Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5/B maddesinde, 09.08.2016 tarihinden geçerli olmak üzere, bazı değişiklikler yapılmıştır.

Bu değişikliklere ilişkin olarak [Kurumlar Vergisi Genel Tebliği \(Seri No: 1\)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ \(Seri No: 11\)](#) ile düzenlemeler yapılmıştır.

1.5. Sat, Kirala ve Geri Al Uygulamasına İlişkin Değişiklikler:

6728 sayılı Kanunla 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5 inci maddesinde, "Sat, Kirala ve Geri Al" uygulamasında, 2/8/2013 tarihinden itibaren yapılan işlemlere uygulanmak üzere 9/8/2016 tarihinde yürürlüğe giren önemli değişiklikler yapılmıştır.

Bu değişiklikler [Kurumlar Vergisi Genel Tebliği \(Seri No: 1\)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ \(Seri No: 11\)](#)'de açıklanmıştır.

Özetle ifade etmek gerekirse;

- Daha önce, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesinin birinci paragrafındaki parantez içi hüküm ile taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazançlarına ilişkin istisnanın içinde düzenlenmiş olan "Sat, Kirala ve Geri Al" uygulaması, anılan 5'inci maddenin birinci fıkrasına eklenen "j" bendinde ayrı bir istisna olarak düzenlenmiştir. Böylelikle taşınmaz ticareti ve kiralanması ile uğraşan şirketlerin bu amaçla ellerinde bulundurdıkları taşınmazlar için de uygulamadan yararlanma imkânı sağlanmıştır.
- Katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankaları da kiralayan kurumlar ile istisnadan yararlanacak kurumlar arasına dâhil edilmiştir.
- Taşınırılar istisna kapsamına alınmıştır.
- Bu varlıkların satışından elde edilecek istisna kazancın, kiracılarca varlıkların kiralayanlara satışının yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar fon hesabına alınması gerekmektedir.
- Özel fon hesabında tutulan tutar sadece kiracı tarafından bu varlıklar için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların kiralayan kurumlara devrinden önce kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfasında kullanılacaktır. Böylece finansal kiralama işlemine esas alınan güncel değer üzerinden amortisman ayrılması uygulamasına son verilmiştir.
- Fon hesabına alınan kazanç tutarının bunun dışında, başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılması ya da kurumun tasfiyesi halinde (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç), istisna uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.
- Sat-kirala-geri al işlemine konu edilen varlıklara ilişkin olarak gerek kira süresi boyunca gerekse kira süresinin sonunda varlıkların geri

alınmasından sonra kiracılar tarafından hesaplanacak amortismanların, kiralayan kurumlara devrinden önce (birden fazla kere sat-kirala-geri al işlemine konu edilen varlıkların ilk kez devrinden önce) ilgili varlığın kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden kısmı kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecek, kalan kısmı ise sadece özel fon hesabından mahsup edilebilecektir.

- Taşınır ve taşınmaz malların, sat-kirala-geri al işlemine konu edilmesi dolayısıyla kiracı nezdinde doğan ve istisna uygulamasına konu kazanç tutarı, satış tarihi itibarıyla hesaplanacaktır. Satış işlemi ister peşin isterse vadeli olarak yapılmış olsun istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır.
- İstisna kapsamındaki değerlerin satışından kaynaklanan alacaklar için alınan faiz, komisyon ve benzeri gelirler, istisna kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır. Aynı şekilde, satış bedelinin döviz cinsinden belirlenmesi durumunda ortaya çıkan kur farklarının da istisna kazancın tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır. Döviz üzerinden veya vadeli olarak gerçekleşen satışlarda, yabancı paraların ya da alacakların değerlemesinden kaynaklanan unsurlar vergi matrahının tespitinde gelir veya gider unsuru olarak dikkate alınacaktır.
- Sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi nedeniyle sat-kirala-geri al işleminin tamamlanamaması halinde istisna nedeniyle kiracı adına zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunacaktır. Kiracı tarafından sat-kirala-geri al işlemine ilişkin sözleşmeden doğan hak ve yükümlülüklerin, üçüncü kişilere devredilmesi halinde de bu hüküm uygulanacaktır.
- Sat-kirala-geri al uygulaması kapsamında, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına devredilen taşınmazların kiracı tarafından üçüncü kişilere satışında, aktifte bulundurma süresinin hesabında, bu taşınmazların sat-kirala-geri al işlemi dolayısıyla finansal kiralama şirketi, katılım bankaları, kalkınma ve yatırım bankalarının aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınacaktır.
- Aynı şekilde, 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine devredilen taşınmazların kaynak kuruluş tarafından üçüncü kişilere satışında da, aktifte bulundurma süresinin hesabında, bu taşınmazların kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketinin aktifinde bulunduğu süreler dikkate alınacaktır.

Sat-kirala-geri al uygulamasına ilişkin detaylı açıklamalar, 2016/50 ve 2017/6 no.lu Sirkülerlerimizde yer almaktadır.

1.6. Ar-Ge ve Tasarım İndirimi Konusundaki Gelişmeler:

6728 sayılı Kanunla **09.08.2016 tarihi itibarıyla** yürürlüğe girmek üzere yapılan değişikliklerle, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kaldırılarak, Ar-Ge indirimi

uygulaması, 5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 3/A maddesine taşınmış, böylece 5746 sayılı Kanunun 3/1 inci maddesinde düzenlenmiş olan Ar-Ge indirimine alternatif başka bir Ar-Ge indirimi uygulaması getirilmiştir. Mükellefler bu iki indirimden istediklerini tercih edebileceklerdir.

Buna göre, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100'ü, bu kapsamdaki projelerin Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından Ar-Ge ve yenilik projesi olarak değerlendirilmesi şartıyla, 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesi ve 193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesi uyarınca kazancın tespitinde indirim konusu yapılacaktır.

6728 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler [Kurumlar Vergisi Genel Tebliği \(Seri No: 1\)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ \(Seri No: 11\)](#)'de açıklanmıştır.

Diğer taraftan, 14 Şubat 2017 ve 29979 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan [Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik](#) ile 10.08.2016 tarihli ve 29797 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliğinin bazı maddeleri değiştirilmiştir.

Bu düzenlemelere göre, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, 09.08.2016 tarihinden itibaren 5746 sayılı Kanunun 3/A maddesi kapsamında yaptıkları başvurularına konu yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme projeleriyle ilgili indirim uygulamasında Yönetmeliğin 9/A maddesinde yer alan hususlar dikkate alınacaktır.

09.08.2016 tarihinden önce yapılan başvurulara konu projelerle ilgili olarak 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinin 6728 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki hükümlerine göre Ar-Ge indiriminden faydalanılacaktır.

Kanunun 3/A maddesi kapsamında Ar-Ge indiriminden faydalanılmaya başlanacağı döneme ait geçici vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar, Ar-Ge faaliyetiyle ilgili olarak Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca belirlenecek formata uygun şekilde projeye ilişkin hazırlanacak başvuru formu, Bakanlığa elektronik veya yazılı olarak gönderilecektir. Ancak bu süre içinde başvurusu yapılmayan projeler ile ilgili olarak çalışmalara başlanıp harcama yapılmakla birlikte projenin herhangi bir aşamasında başvuruda bulunulması ve projenin uygun bulunması halinde, başvuru tarihinin içinde bulunduğu geçici vergilendirme döneminin başlangıcından itibaren yapılan Ar-Ge harcamaları Ar-Ge indiriminden yararlanabilecek, Ar-Ge projesi bittikten sonra yapılan başvurular değerlendirmeye alınmayacaktır.

Kanunun 3/A maddesi çerçevesinde Ar-Ge indirimi uygulanmasında, Yönetmeliğin 9 uncu maddesinde yer alan hususlar dikkate alınmak suretiyle 5746 sayılı Kanun ile Yönetmeliğin 8 ve 9 uncu maddelerinde

(kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca) desteklenen Ar-Ge ve yenilik projeleri ile ilgili yer alan hüküm ve açıklamalar dikkate alınacaktır.

Hibelerin fon hesabına alınarak vergiye tabi kazancın tespitinde gelir, Ar-Ge indirimi tutarının tespitinde de Ar-Ge harcaması olarak dikkate alınmamasına ilişkin olarak Yönetmeliğin 33 üncü maddesinde yapılan açıklamalar, Kanunun 3/A maddesi uyarınca Ar-Ge indiriminden yararlananlar açısından da geçerli olacaktır.

1.7. Yurtdışı Mukimi Kişi ve Kurumlara Verilen Hizmetlerde Uygulanan %50 Oranındaki Kazanç İndiriminin Kapsamı Genişletilmiştir:

6322 Sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 10'uncu maddesinin birinci fıkrasına (ğ) bendi eklenmiş ve bu kapsamda 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 ve veri saklama hizmeti 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 kurumların münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'sinin kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilmesi sağlanmıştır.

Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan 7 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile konu hakkında açıklamalar yapılmıştır.

Daha sonra 6728 Sayılı Kanun'un 58/b-1 maddesi ile KVK'nın 10/1-ğ bendine "*ürün testi, sertifikasyon, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim hizmetleri*" eklenerek bu hizmetler de indirim kapsamına dâhil edilmiştir. Bu değişiklik 09.08.2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

6728 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler [Kurumlar Vergisi Genel Tebliği \(Seri No: 1\)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ \(Seri No: 11\)'de](#) açıklanmıştır.

1.8. Devreden Yatırıma Katkı Payı Tutarlarının Takip Eden Yıllarda Yeniden Değerleme Oranı ile Artırılarak Dikkate Alınması Mümkün Hale Gelmiştir:

6745 sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 66. Maddesiyle, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesine eklenen hükümle, devreden yatırıma katkı paylarının yeniden değerlendirme oranıyla artırılması imkanı getirilmiştir.

Bu düzenleme, 6745 sayılı Kanunun yayımlandığı 7.9.2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 11)'de bu konu ile ilgili açıklamalar yapılmıştır. Tebliğde, ilgili teşvik belgesi kapsamındaki toplam yatırıma katkı tutarının yatırımın tamamlandığı hesap döneminin sonuna kadar yararlanılamayan kısmının yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda VUK hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınacağı belirtilirken, yararlanılamayan kısım “yatırımın tamamlandığı hesap döneminin sonuna kadar gerek diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara ve gerekse yatırımın tamamen veya kısmen işletilmesinden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması suretiyle yararlanılan kısımdan sonra kalan yatırıma katkı tutarı” olarak tarif edilmiştir.

Tebliğdeki örnek incelendiğinde, idarenin anlayışının, endekslemenin ilk defa 2017 yılına ilişkin yeniden değerlendirme oranıyla 2017 yılı için yapılması gerektiği yönünde olduğu anlaşılmaktadır. Yani gerek önceki yıllarda gerekse 2016 yılında tamamlandığı halde yararlanılamayan katkı tutarlarının ilgili olduğu yılların yeniden değerlendirme oranıyla artırılması Maliye Bakanlığı'nca uygun görülmemiştir.

Oysa bize göre değişiklik, 6745 sayılı Kanunun yayımı tarihinde (7.9.2016) yürürlüğe girmiş olduğundan, bu tarihten itibaren verilecek geçici vergi ve gelir / kurumlar vergisi beyannamelerinde geçmiş yıllar endekslemeleri de dikkate alınmak suretiyle endeksleme yapılabilmelidir. Zira Kanun lafzında, endekslemenin yatırımın tamamlanması şartı ile yatırımın tamamlandığı yılı izleyen yıllarda, o yıllara ait yeniden değerlendirme oranı ile yapılacağı belirtilmiştir.

1.9. Reeskont Oranı Değiştirilmiştir:

Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) yayımladığı bir Tebliğ (RG.31.12.2016-29935) ile,

- Vadesine en çok 3 ay kalan senetler karşılığında yapılacak reeskont işlemlerine uygulanacak iskonto faiz oranını yıllık % 9'dan % 8,75'e,
- Avans işlemlerinde uygulanacak faiz oranını yıllık % 10,50'den % 9,75'e düşürmüştür.

Yeni oranlar yayımı tarihinde (yani 31.12.2016'da) yürürlüğe girmiştir.

238 sıra no.lu VUK Genel Tebliğine göre, vergisel açıdan reeskont işlemlerine esas alınacak oran, yıllık avans faizi olduğundan, bu değişiklikle 31.12.2016 tarihinden geçerli olmak üzere, reeskont hesabına esas alınacak oran, senet üzerinde herhangi bir faiz oranının yer almadığı durumlarda, % 10,50'den % 9,75'e düşmüştür.

1.10. Türkiye Varlık Fonu Kurulmuştur:

Türkiye Varlık Fonu Yönetimi Anonim Şirketinin Kurulması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair 6741 Sayılı Kanunla, Başbakanlığa bağlı, ana faaliyet konusu bu Kanunla belirtilen Türkiye Varlık Fonu ve alt fonların kurulması ve yönetimi olan, profesyonel yönetim ilkelerine göre yönetilen, özel hukuk hükümlerine tabi Türkiye Varlık Fonu Yönetimi Anonim Şirketi kurulmuştur.

Bu Kanuna göre kurulan Şirket ve Türkiye Varlık Fonu ile Şirket tarafından kurulacak şirketler ve alt fonlar gelir ve kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

Bu hükümler 19.08.2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

1.11. Transfer Fiyatlaması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımına Yönelik Düzenlemeler:

6728 Sayılı Kanunun 59 uncu maddesi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun “Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı” başlıklı 13 maddesinde yapılan değişikliklerle, mevcut hükümlerin uygulanmasında karşılaşılan sorunların giderilmesi ve genel olarak transfer fiyatlandırmasına ilişkin uluslararası düzenlemeler ve uygulamalar ile uyum sağlanması amaçlanmaktadır.

Kanunun yayımlandığı 09.08.2016 tarihinde yürürlüğe giren söz konusu değişiklikler özetle şöyledir:

- 5520 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin ikinci fıkrasına “İlişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla olduğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı aranır. Ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkının olduğu durumlarda da taraflar ilişkili kişi sayılır. İlişkili kişiler açısından bu oranlar topluca dikkate alınır.” cümleleri eklenmiştir. Böylelikle, ilişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla olduğu durumlarda, örtülü kazanç dağıtımı kapsamında değerlendirme yapılabilmesi için, en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı aranacaktır. İlişkili kişiler açısından bu oranların topluca dikkate alınması gerekmektedir. Ayrıca ortaklık ilişkisi olmaksızın doğrudan veya dolaylı olarak oy veya kâr payı hakkının bu oranın üzerinde olması halinde de tarafların ilişkili kişi sayılacağı hususuna açıklık getirilmektedir. Diğer taraftan, ortaklık ilişkisi olup olmadığına veya ortaklık oranına bakılmaksızın, kurumların idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu kişiler, ilişkili kişi sayılmaya ve bu kişilerle yapılan mal veya hizmet alımı ya da satımı, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kapsamında değerlendirilmeye devam edilecektir.

5520 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin dördüncü fıkrasının (ç) bendi değiştirilerek, Kanunda yer alan transfer fiyatlamasında emsal fiyat belirlemeye yönelik üç klasik yöntemle bir de en çok kullanılan ve uygulanabilir yöntemlerden olan işlemsel kar yöntemleri ilave edilmiştir. İşlemsel kar yöntemi aşağıdaki gibi tarif edilmiştir.

“İşlemsel kâr yöntemleri: Emsallere uygun fiyat veya bedelin tespitinde, ilişkili kişiler arasındaki işlemde doğan kârı esas alan yöntemleri ifade eder. Bu yöntemler, işleme dayalı net kâr marjı yöntemi ve kâr bölüşüm yöntemidir. İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi, mükellefin kontrol altındaki bir işlemde; maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kâr marjının incelenmesi esasına dayanır. Kâr bölüşüm yöntemi, ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yüklendikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesi esasına dayanır.”

1.12. Isı Yalıtımı ve Enerji Tasarrufu Saplama Yönelik Harcamaların Doğrudan Gider Yazılması İmkânı Getirilmiştir:

6728 sayılı Kanunla GVK’nun 40 ıncı maddesinde yapılan değişiklikle, işletmeye dahil olan gayrimenkullerin iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamaların yapıldığı yılda doğrudan gider yazılabilesine olanak sağlanmıştır (Yürürlük; 09.08.2016).

1.13. Finansman Gideri Kısıtlaması 2016 Yılı İçin De Uygulanmayacaktır:

Her ne kadar 6322 sayılı Kanunun 6 ncı maddesiyle GVK’nun 41/9 uncu maddesi, **1.1.2013 tarihinde yürürlüğe girmek üzere** yeniden düzenlenmek suretiyle, 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 Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan kısmının vergi matrahından indirilmeyeceği, belirlenecek oranı sektörler itibarıyla farklılaştırmaya Bakanlar Kurulunun, bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye ise Maliye Bakanlığının yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

Ancak bu konuda henüz bir Bakanlar Kurulu Kararı yayımlanmadığından, finansman gider kısıtlaması bu yıl için de uygulamaya girmemiştir.

Dolayısıyla 2016 yılına ilişkin kurum kazançlarının tespiti sırasında finansman gider kısıtlaması yapılmayacaktır.

2. TİCARİ KÂRDAN MALİ KÂRA GEÇİŞ:

Bilindiği gibi kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde, ticari bilançoda yer alan vergi öncesi kurum kazancı (ticari bilanço kâr veya zararı) rakamından 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 SSK primleri,
- Tahakkuk esasına aykırı olarak bu yıla dahil edilmiş giderler,
- Dönemsellik ilkesine aykırı olarak bu yıla dahil edilmiş giderler,
- Belgesiz giderler (İhracat giderleri dahil)³,
- Binek oto motorlu taşıt vergileri,
- 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,
- 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 istenilmiştir. Bu tabloda yer almayan gider türleri en altta “Diğer” satırında topluca bildirilecektir. Söz konusu tablo aşağıda bilgilerinize sunulmuştur.

³ GVK’nun 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 düşülebilmektedir. 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 EDİLMİYEN GİDERLER	
Giderin Türü	Tutar
KVK M.11 hükümlerine göre kabul edilmeyen giderler	
VUK hükümlerine aykırı olarak ayrılan karşılıklar	
VUK hükümlerine aykırı olarak ayrılan amortismanlar	
5510 sayılı Kanun M.88 kapsamındaki kabul edilmeyen giderler	
6111 sayılı Kanun (Özel Kanunlar Uyarınca) yazılan kabul edilmeyen giderler	
Bağış ve yardımlar	
GVK M.75 uyarınca yönetim kurulu üyelerine ödenen kar payları	
KDV Kanunu'nun M.30/d uyarınca indirilemeyen KDV tutarı	
6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu uyarınca gider yazılan özel iletişim vergisi	
MTV Kanunu M.14 uyarınca gider kaydedilen MTV'ler	
İstisna faaliyetlerden/işlemlerden doğan zararlar	
Diğer	

2.2. Vergiye Tabi Olmayan Gelirler ve Diğer İndirimler:

Yaygın olarak karşılaşılan vergiye tabi olmayan gelirler ile diğer indirimlere ilişkin 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 Dahî 2016 yılı Beyannamesi Üzerinde Uygulanabilecek İstisnalar:

Bazı kurum kazançları KVK'nun 5'inci maddesi ile kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bazı kazançlar için ise özel kanunlarla kurumlar vergisi istisnası getirilmiştir. Aşağıda, 2016 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)
- Yurtdışı iştirak kazançları (KVK Md. 5/1-b)
- Tam mükellef anonim şirketlerin yurtdışı iştirak hisseleri satış kazançları (KVK Md. 5/1-c)
- Emisyon primi kazancı (KVK Md. 5/1-ç)
- Yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları (KVK Md. 5/1-d)
- Taşınmaz ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satış kazancının %75'i (KVK Md. 5/1-e)
- Bankalara veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurumların taşınmaz ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satış kazancı (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 ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle 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)
- 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
- Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar (4490 sayılı Kanun)
- 31.12.2018 tarihine kadar 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),
- Uluslararası anlaşmalarla sağlanan istisnalar,
- Diğer istisna ve indirimler⁵.

3.2. Yararlanılması Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu İbrahimine Bağlı İstisnalar:

Bilindiği gibi, Vergi Usul Kanununun mükerrer 227 nci maddesinin 2 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 Maliye Bakanlığının yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

Ayrıca, söz konusu maddede, 2 numaralı bent hükmüne göre yararlanılması yeminli mali müşavirlerce düzenlenen tasdik raporu ibraz şartına bağlanan konularda, tasdik raporunu zamanında ibraz etmeyen mükelleflerin tasdike konu haktan yararlanamayacakları belirtilmiştir. Dolayısıyla, yeminli mali müşavirlerce tasdiki zorunlu olan işlemlerde, tasdik işleminin yaptırılmaması halinde mükellefler tasdike konu haklardan yararlanamayacaklardır.

Maliye Bakanlığı 5,7 ve 25 sıra numaralı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği ile bazı istisnalardan yararlanmayı yeminli mali müşaviri tasdik raporu ibrazına bağlamıştır. Bunların bir kısmı belli haddi geçmeleri halinde rapor ibraz etmek durumundadırlar. 37 sıra no.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği uyarınca, bu hadler hakkında Maliye Bakanlığınca yeni belirleme yapılmadığı takdirde, ilgili Tebliğlerdeki parasal hadlerin bir önceki yıl yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanması gerekmektedir.

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.

⁵ Beyannamenin bu bölümünde yer alan diğer indirim ve istisnalara ilişkin satırın doldurulması halinde, indirim ve istisna konusu kazançların nelerden oluştuğunu açıklayan bir yazının beyannameye eklenmesi gerekir. E-beyannamenin doldurulmasında ise “diğer indirim ve istisnalar”ın, her bir indirim ve istisnanın, hangi mevzuattan veya işlemten kaynaklandığı belirtilecek şekilde ayrı ayrı satırlara yazılması gerekmektedir.

2016 yılı için yararlanılması tasdik raporu ibraz şartına bağlı istisnalar ve geçerli hadler aşağıdaki gibidir:

İstisnanın Türü	2016 İçin Geçerli Parasal Had (TL)
A tipi yatırım fonlarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançlarına ilişkin istisna	Yararlanılan istisna tutarının 246.000 TL'yi aşması
Taşınmaz ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlara ilişkin istisna	Yararlanılan istisna tutarının 246.000 TL'yi aşması
Yatırım indirimi	Proje Tutarının 561.000 TL'yi aşması

Gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri ile eklerini yeminli mali müşavirlere tasdik ettiren mükelleflerin, yukarıda belirtilen tasdikleri ayrıca yaptırımlarına gerek bulunmamaktadır. Düzenlenecek tam tasdik raporlarında bu istisna kullanımına ilişkin bilgilere de yer verilmesi gerekmektedir.

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’nun “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’nun 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 ayrımın ve öncelikli mahsubun istatistik değeri dışında hiçbir anlamı ve sonucu yoktur. Mahsuba konu edilecek zararların beyannamenin ilgili bölümünde yıllar itibarıyla gösterilmesi gerekir.

Mahsuba konu edilecek zararlar bilançoda görünen ticari zararlar değil, yukarıda açıklandığı üzere 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.

4.2. Yurt Dışı Zararların Mahsubu:

Yurt dışı faaliyetlerden doğan zararların KVK'nun 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'nun 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 ziyası 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 ile vergiye tabi kooperatiflerin ortaklarına, maddede belirtilen şekilde hesapladıkları risturnlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

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

KVK'nun 10 uncu maddesi, uygulanabilecek “Diğer İndirimler”i düzenlemektedir. Diğer taraftan 5746 sayılı Kanun’un 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 İndirimi** (KVK Md.10/1-a)⁶,
- **5746 sayılı Kanun'un 3/1. maddesi kapsamında gerçekleştirilen AR-GE harcamalarının % 100'ü oranında hesaplanacak Ar-GE ve Tasarım İndirimi**,
- **5746 sayılı Kanun'un 3/A maddesi kapsamında gerçekleştirilen AR-GE ve tasarım harcamalarının % 100'ü oranında hesaplanacak AR-GE 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),
- **Başbakanlıkça veya Bakanlar Kurulunca başlatılan yardım kampanyalarına** makbuz karşılığı yapılan ayni ve nakdî bağışların tamamı (KVK Md.10/1-e)⁸,

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 Kanunu'nun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinin 6728 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki hükümlerine göre Ar-Ge indiriminden faydalanılacaktır.

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 15 Temmuz 2016 Silahlı Darbe Teşebbüsünde şehit olan vatandaşlarımızın ailelerinin kederlerini hafifletmek ve yaralılarımızın acılarına ortak olmak amacıyla, Başbakanlıkça başlatılan yardım kampanyası kapsamında yapılan bağışlar bu maddeye istinaden

- 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)⁹,
- 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 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),
- 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),
- EXPO 2016 Antalya Ajansına yapılan her türlü nakdî ve aynı bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamalarının tamamı (GVK Geçici Md. 83),
- Yatırım indirimi¹⁰,

beyan edilecek gelir vergisi ve kurumlar vergisi matrahından indirilebilir. Bu indirim, beyan edilecek gelir veya kurum kazancı ile sınırlıdır. Başka bir ifade ile beyan edilecek gelir veya kurum kazancı bulunmadığı takdirde anılan indirimden yararlanılamaz.

9 Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "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.

¹⁰ Yatırım indirimi uygulama hakkı bulunan mükelleflerin, başka yatırımları dolayısıyla indirimli kurumlar vergisi uygulama hakları da bulunmakta ise, bu iki imkândan aynı anda yararlanılabilmesi 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.

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 bilgi Sirkülerimiz ekinde tablo şeklinde gösterilmiştir. Tabloda yer alan bağışlardan bazıları, ilgili kanunda “*gider yazılabileceği belirtildiği için*” indirim şeklinde değil gider yazılmak suretiyle matrahtan indirilecektir. Bunun anlamı söz konusu bağışların zarar olsa dahi indirilebileceğidir.

5.4. Enflasyon Düzeltmesi:

2016 yılında VUK 'nun mükerrer 298 inci maddesinde belirtilen şartlar oluşmadığından (ÜFE'deki artış oranı, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde %10'dan fazla olmadığından), 2016 yılı için enflasyon düzeltmesi yapılmayacaktır. Ancak, aynı maddeye istinaden, münhasıran sürekli olarak işlenmiş; altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştirak eden ve kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olan kuyumcuların, enflasyon düzeltme şartlarının oluşup oluşmadığına bakılmaksızın enflasyon düzeltmesi yapmaları zorunludur.

Yeni Vergi Usul Kanunu Tasarısı mevcut şekliyle kanunlaşırca, kanunun çıktığı yıl enflasyon düzeltmesi yapılacak ve sonraki her beş yılda bir enflasyon düzeltmesi tekrarlanacaktır.

5.5. 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.

5.6. Yatırım İndiriminde Endeksleme:

2016 yılına ilişkin olarak yararlanılacak yatırım indirimi haklarının 2015 yılından devretmiş olması halinde, devreden yatırım indirimi haklarının 2016 yılında nasıl endeksleneceği aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Yatırım İndiriminin Kaynağı	Endekslemenin Hangi Ölçü İle Yapılacağı	2016 Yılı Endeksleme Oranı
GVK'nın mülga Ek:1-6 maddeleri kapsamındaki (eski hükümlere tabi) teşvik belgeli yatırım indirimi hakları	Yeniden değerlendirme oranı	% 3,83
GVK'nın mülga 19 uncu maddesi kapsamındaki (yeni hükümlere tabi) teşvik belgesi yatırım indirimi hakları	Yİ-ÜFE artış oranı	% 9,94

6. KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI VE ORANI:

6.1. İndirimli Matrah ve Oranlar:

Kurumlar vergisi oranı % 20'dir, ancak aşağıdaki hallerde indirimli oran uygulanmaktadır.

6.1.1. Bölgesel, Büyük Ölçekli Ve Stratejik Yatırımlarda İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması :

Bilindiği üzere, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 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, 2016 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 Beyannamesinde 2016 yılında yapılan değişikliklerle, 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:

2016 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, KVK'nun 32/1 inci maddesinde yazılı olan kurumlar vergisi oranında, yani % 20 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. 2016 yılı içinde işletmeden çekilen veya başka bir hesaba nakledilen enflasyon farklarının “İşletmeden Çekilen Enflasyon Düzeltmesi Farkları” satırına yazılmak suretiyle 2016 yılı itibarıyla vergiye tabi tutulması gerekir. Bu farklar üzerinden 2016 yılında geçerli olan % 20 oranı esas alınarak kurumlar vergisi hesaplanacaktır.

Maliye İdaresi SERMAYE AZALTIMLARINDA sermayenin terkiibindeki en yüksek vergili kalemden başlanarak sermayenin azaltıldığının varsayılacağı ve azaltıma istinaden (sanki ilgili özvarlık kalemi sermayeye eklenmeksizin ortaklara dağıtılmış gibi) vergileme yapılacağı görüşündedir. Buna göre sermaye terkiibi içindeki (daha önce sermaye eklenmiş) enflasyon düzeltme farkları sermaye azaltımlarında hem %20 kurumlar vergisi hem de tam mükellef kurum olmayan ortaklar açısından stopaj doğurmaktadır. Biz Maliye İdaresinin bu görüşüne katılmıyoruz. Bizim anlayışımıza göre sermaye azaltımları, sermayenin terkiibindeki genel kurulca belirtilen kalemler dikkate alınarak yapılabilir.

7. MAHSUPLAR:

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 kazanç üzerinden GVK'nun 94 ve geçici 67 nci maddeleri ile KVK'nun 15 ve 30 uncu maddeleri uyarınca vergi kesintisi yapılmışsa, kesinti yoluyla ödenen bu vergiler KVK'nun 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. 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,

- Stopaj yoluyla ödenen vergilerin beyanname üzerinde mahsubunun yapılabilmesi için, mükelleflerce düzenlenecek bir tablonun verilmesi yeterlidir. Yani beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi, stopaj yoluyla ödenen vergilerden yüksekse, örneği ilgili Tebliğin ekinde bulunan tablonun mükelleflerce düzenlenip beyanname ekinde

verilmiş olması mahsup için yeterli bulunmaktadır. Bu stopajların vergi sorumlularınca tahakkuk ettirilmiş ve ödenmiş olduğunun tevsiki söz konusu değildir. E-beyanname verenler, yıl içinde kesinti yoluyla ödenen vergiler bilgisini girdikleri takdirde, kesinti yoluyla ödenen vergilere ilişkin listeyi doldurmak zorundadırlar.

- Stopaj yoluyla ödenen vergilerin beyanname üzerinde hesaplanan vergilere mahsubundan arta kalan stopajların başka vergi borçlarına mahsubu, inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilecektir. Mahsubu talep edilen verginin tutarı önemli değildir. **Başka bir deyişle diğer vergi borçlarına mahsup taleplerinin sınırsız olarak inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilmesi öngörülmüştür.** Mahsup talebine ilişkin olarak verilmesi gereken dilekçenin örneği, ilgili Tebliğ ekinde yer almaktadır. **Mahsubun ileride doğacak borçlara yönelik olarak yapılması da mümkündür.** Mükellefler ortağı bulundukları adi ortaklık veya kollektif şirketlerin müteselsilen sorumlu oldukları vergi borçlarına da mahsup talebinde bulunabilirler.
- Stopaj yoluyla ödenen vergilerin beyanname üzerinde mahsubundan arta kalan kısmının 10.000 TL'yi geçmemesi 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 10.000 TL'yi aşması halinde, aşan kısmın iadesi prensip itibarıyla vergi inceleme raporuna istinaden yapılacaktır. 10.000 TL'ye kadar olan kısmın teminat aranmaksızın ve inceleme raporu beklenmeksizin iadesi mümkündür. 10.000 TL'yi aşan kısım için teminat mektubu verilerek inceleme raporu beklenmeksizin iadenin alınması mümkündür. Bu takdirde teminat mektubu vergi inceleme raporuna istinaden çözülecektir.**

YMM ile süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş bulunan mükelleflerde 100.000 TL'ye kadar olan nakit iade talebinin tam tasdik raporuna istinaden iadesi mümkündür. İade talebinin 100.000 TL'yi aşması halinde, aşan kısım, Devlet denetim elemanlarınca düzenlenen vergi inceleme raporuna istinaden iade edilecektir.

- Nakden iade edilebilir aşamaya gelen (10.000 TL'den düşük olan iade taleplerinde gerekli belgeleri ibraz edilmiş, 10.000 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 ve geçici vergi iade talep dilekçelerinin de internet vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda ve standart dilekçeler kullanılmak suretiyle verilmesi gerekmektedir.**

Bu dilekçeler 429 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'nun 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 % 20'sine tekabül eden, yani mahsubu mümkün bulunan kısmı "*Mahsup Edilecek Vergiler*" satırına dahil edilir. Örneğin yurt dışında elde edilen 100.000 TL karşılığı hasılat üzerinden % 10 oranında (10.000 TL) vergi kesintisi yapılmışsa ve bu işle ilgili olarak da 60.000 TL'lik gider oluşmuşsa, bu kurumun mahsup edebileceği miktar, elde edilen kazanç tutarı olan (100.000 - 60.000=) 40.000 TL'nin %20'sini oluşturan (40.000 x % 20=) 8.000 TL'yi aşamaz. Bu örnekte mükellef kesinti yoluyla ödediği verginin tamamını mahsup edemeyip, 8.000 TL'lik kısmını mahsup edebilmektedir. Mahsup edilemeyen kısım (10.000 - 8.000=) 2.000 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'nun 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’nun 32/2’nci maddesi gereğince kurumlar vergisi mükellefleri, cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere, Gelir Vergisi Kanunu’nda belirtilen esaslara göre kurumlar vergisi oranında (%20) geçici vergi öderler.

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 yazılı başvuruda bulunmaları şarttır.

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

Maliye Bakanlığı yayımladığı 22/01/2016 tarih ve 99 sayılı Gelir Vergisi Sirkülerinde, gelir ve kurumlar vergisine yönelik iade taleplerinde, mükelleflerin elektronik ortamda gönderecekleri bilgi ve belgeler esas alınarak, Gelir İdaresi Başkanlığınca 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 sunulacaktır.

Buna göre, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun;

- 32 nci maddesi kapsamında Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümlerine göre ödenen geçicivergilere 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 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 Maliye Bakanlığının 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 internet 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.**

9. KURUMLAR VERGİSİNİN ÖDEME SÜRESİ:

KVK'nun 21/1 inci maddesine göre kurumlar vergisi, beyannamenin **verildiği ayın sonuna kadar ödenmek zorundadır.** Kurumlar vergisinde **taksit uygulaması yoktur.**

30.04.2017 günü Pazar olduğu ve 01.05.2017 günü de resmi tatil olduğu için 2016 yılı kurumlar vergisinin 02.05.2017 akşamına kadar ödenmesi gerekmektedir.

10. KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN GÖNDERİLME ŞEKLİ:

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. BEYANNAMEYE EKLENECEK BELGELER:

11.1.Beyannameye Eklenecek 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 ;

- 2016 yılı sonuçlarına göre, hem aktif toplamı 14.613.300 TL'nin hem de net satışları 32.473.700 TL'nin altında kalan mükellefler, 2017 yılında verecekleri (2016 yılı) beyannamelerine **HİÇBİR EK MALİ TABLO EKLEMEYECEKLERDİR.**

- Bu hâdlerden herhangi birisini aşmış olanlar, 2016 yılı kurum kazançlarına ilişkin beyannamelerine sadece **kâr dağıtım tablosunu** ekleyeceklerdir. Diğer ek mali tabloları eklemelerine gerek yoktur.

11.2. Beyannameye Eklenecek Diğer Belgeler ve Ekler:

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

- Yurt içinde kesinti yoluyla ödenen vergilere ilişkin liste ve/veya belgeler,
- Yurt dışında ödenen vergilere ilişkin belgeler,
- Ortakları arasında dar mükellef ortağı bulunan kurumların, bu ortaklarının adları, unvanları ve ikametgah adreslerini gösteren liste,
- Kurum ortaklarına ve yönetim kurulu üyelerine ilişkin bildirim,
- Transfer fiyatlandırması, kontrol edilen yabancı kurum ve örtülü sermayeye ilişkin form,
- Yabancı para pozisyonuna ilişkin bilgi formu,
- Diğer indirim ve istisnaları açıklayan bir yazı,
- İndirilemeyen yatırım indirimi tutarlarını ve beyannamedeki indirimi açıklayan bir yazı,
- Kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin tablo,
- İndirimli kurumlar vergisine ilişkin tablo,
- Teknoloji geliştirme bölgelerinden elde edilen kazançlara ilişkin tablo,
- Yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurumlara verilen eğitim ve sağlık hizmetlerine ilişkin formlar,
- Beyannamedeki tabloların yetersizliği nedeniyle ayrıca düzenlenen liste ve diğer ekler.

e-Beyannameye ise “Ekler” in içinde yer alan söz konusu bölümler doldurulacaktır. Bu bölümde yer almayan ekler kağıt ortamında verilecektir.

[Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği \(Sıra No: 403\)’nin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Tebliğ \(Sıra No: 472\)](#) ile Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 403) yürürlükten kaldırılarak, bu Tebliğ ile getirilen kesin mizan bilgilerini elektronik ortamda gönderme mecburiyeti kaldırılmıştır.

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.

2015 mali tablolarına göre, hem aktif toplamı 6.741.000 TL'yi hem de net satışları 13.478.000 TL'yi aşmayan mükellefler, beyannamelerini bir SMMM'ye imzalatmak zorunda olup, tam tasdik yaptırımlar bu mecburiyete tabi değildir.

13. BEYANNAME VE EKLERİNİ TASDİK EDEN YMM’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.

Saygılarımızla.

ÖZEL KANUNLAR UYARINCA İNDİRİME KONU EDİLEBİLECEK VEYA GİDER YAZILABİLECEK BAĞIŞLARA İLİŞKİN TABLO

	Bağışın İndirilmesi veya Gider Yazılabilmesi İçin Hangi Kuruluşa Yapılması Gerektiği	Dayanak Kanun		Bağışın Nev'i	Yüzdesel Sınır	Meblağ Sınırı	İndirim mi, Gider Kaydı mı?
		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	Ayni 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 Kanunla 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 Kanunu	5434	Ek.44	Ayni ve Nakdî	Yok	Yok	İndirim
11.	Gülhane Askeri Tıp Akademisi Kanunu	2955	46/b	Sadece Nakdî	Yok	Yok	İndirim
12.	Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı	3388	3	Ayni 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	Ayni ve Nakdî	Yok	Yok	İndirim

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

GENEL:

- 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 2016 yılında herhangi bir alım-satım işlemi olmayan, kontrol edilen yabancı kurum kazancı olarak matraha ilavede bulunmayan kurumların bu formu doldurmasına gerek olmadığını düşünüyoruz.
- 2016 yılına ilişkin formun, 2016 yılı kurumlar vergisi beyannamesi ile birlikte verilmesi gerekmektedir. Beyannamenin elektronik ortamda verilmesi zorunlu olduğundan, söz konusu formun da elektronik ortamda verilmesi gerekmektedir.
- 6728 Sayılı Kanun ile KVK’nun transfer fiyatlandırması hükümlerini düzenleyen 13 üncü maddesine 8 inci fıkra eklenmiş; bu kapsamda 09.08.2016 tarihinden itibaren 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 ziyaı cezasının %50 indirimli olarak uygulanmasına hükmedilmiştir. Söz konusu ceza indiriminden faydalanmak için mükelleflerin formun doldurulmasında azami hassasiyet göstermesi gerekmektedir.
- GİB tarafından 3 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ **TASLAK** olarak yayımlanmış ve bu kılavuzun yayınlandığı tarih itibari ile henüz yürürlüğe girmemiştir. Bu nedenle yapılan açıklamalarımızda bu TASLAK ile getirilmesi öngörülen değişiklikler göz ardı edilmektedir.

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, 2016 yılı içerisinde işlemde bulunulan yurtiçindeki ve/veya yurtdışındaki ilişkili kişiler listelenecektir. İlişkili kişi olmakla birlikte 2016 yılı içerisinde herhangi bir işlemi (alım/satım) bulunmayanların yazılmasına 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 unutulmamalıdır¹¹. Serbest bölgelerdeki ilişkili kişiler ile şubeler de yurt içinde bulunan ilişkili kişi sayılmaktadır. Yurtiçi işlemler için örtülü kazanç dağıtımının hazine zararına bağlandığı işlemlerde, hazine zararı olmasa dahi bu işlemlerin ve işlemlerin gerçekleştirildiği ilişkili kişilerin forma dahil edilmesi gerekmektedir.

6728 Sayılı Kanun ile KVK'nun transfer fiyatlandırması hükümlerini düzenleyen 13 üncü maddesinin 2 nci fıkrası değiştirilmiş bu kapsamda transfer fiyatlandırması kapsamında ilişkili kişi sayılabilmek için; ortaklık, oy veya kar payı hakkının en az %10 olması şartı getirilmiştir. Söz konusu düzenleme 09.08.2016 tarihinden itibaren geçerlidir. Bu kapsamda %10'luk şartı sağlamayan ilişkili taraflarla 09.08.2016 tarihinden sonraki işlemlerin bu form kapsamındaki ilişkili kişilerle yapılan işlem olarak dikkate alınmaması, ancak bu kişilerle 09.08.2016 tarihinden önceki işlemlerin form kapsamında ilişkili kişilerle yapılan işlem olarak dikkate alınması gerekmektedir.

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		

¹¹ Her ne kadar TASLAK Tebliğde sadece distribütörlük ilişkisinin transfer fiyatlandırması açısından ilişkili kişi sayılması için yeterli olmadığı belirtilse de, TASLAK henüz yayımlanmadığı için eski uygulamaya devam edilmesi gerekmektedir.

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. 2016 yılı içinde ilişkili kişilerle gerçekleştirilen tüm alım ve satım işlemlerine ilişkin bilgiler 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.

- 2016 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.
- 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 yalnızca 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.
- İlişkili kişilere yapılan ödemeler üzerinden stopaj hesaplanması durumunda alım sütununda, yapılan ödemelerin stopaj dahil brüt tutarları ile gösterilmesi gerekmektedir.
- 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 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 aynen yansıtılması durumunda da, bu tutarların Formda belirtilmesi gerekmektedir. Bu tür, ilave bir kar marjı olmaksızın aynen fatura edilen masraf yansıtması tutarlarının, “*İlişkili Kişilerle Gerçekleştirilen Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin İşlemler*” tablosunda “*Diğer İşlemler*” bölümünün “*Diğer*” alt başlığında belirtilmesi uygun olacaktır. İlişkisiz 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, bizzatı 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 sınaî 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 satır 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 ana paraya ilişkin yıl sonu bakiyesi bu satırın sol tarafına, yıl içindeki 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 paranın bir unsuru olarak kabul edilen 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 gerekmektedir 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 olarak 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 ana para 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, mükellefin 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. Transfer Fiyatlandırmasına Konu Olan İşlemlerde Kullanılan Yöntemler:

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		

Bu bölümde mümkün olduğunca, “Mükellefçe Belirlenen Yöntem” haricindeki satırları kullanmakta fayda vardır. Şirket tarafından kullanılan fiyat belirleme yöntemi, söz konusu yöntemlerin teorideki açıklamalarına benzerlik gösteriyor ise, birebir paralellik arz etmese de ilgili yöntemin satırının kullanılmasında fayda görüyoruz. Forma yazılacak yönetimin, eğer 2016 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 Yurtdışı İştiraklerine İlişkin Bilgiler:

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

2016 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.

Yurtdışı 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, 2016 yılında ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen bir borç bulunması halinde doldurulacaktır.

- “Aktif Toplamı”: Kurumun hesap dönemi başında çıkartılmış olan bilançosunda yer alan bilgilere göre doldurulacaktır.
- “Toplam Borçlar”: Kurumun hesap dönemi başında çıkartılmış olan bilançosunda 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 maliyetlere 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 maliyetlere 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

6728 Sayılı Kanun ile KVK’nun transfer fiyatlandırması hükümlerini düzenleyen 13 üncü maddesine 8 inci fıkra eklenmiş; bu kapsamda 09.08.2016 tarihinden itibaren 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 cezasının %50 indirimli olarak uygulanmasına hükmedilmiştir. Bu kapsamda Ek-2 formunun tam ve eksiksiz olarak doldurulması söz konusu ceza indiriminden faydalanılması açısından önem arz etmektedir.

Ayrıca, EK-2 formunun eksik ve/veya hatalı doldurulması halinde VUK’nun 352/II-7 maddesine göre II. Derece Usulsüzlük cezası kesilecektir. Ceza tutarı 01.01.2017’den itibaren 70 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 Mük. Md.355/1’inci maddesi gereği özel usulsüzlük cezası uygulanmaktadır. 01.01.2017’den itibaren bu cezanın tutarı 1.400 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 yaptırımını ise ilgili mükellefin incelemeye sevk edilme olasılığının artmasıdır.