

KURUMLAR VERGİSİ BEYAN REHBERİ



Vergi Geleceğimizdir

Ayrıntılı Bilgi İçin



gib.gov.tr

Bu Rehber, yayım tarihinde yürürlükte olan mevzuat dikkate alınarak hazırlanmıştır.

Mevzuat bilgilerine ve güncel haberlere, Başkanlığımız;

- İnternet sayfasından,
- Vergi İletişim Merkezinin (VİMER) 189 numaralı telefon hattından,
- Dijital Vergi Asistanından (GİBİ),
- Doğrulanmış ve resmi sosyal medya hesaplarından,
- Mükellef e-Posta İletişim Sisteminden (MEİS),
- e-Posta bilgilendirme sisteminden,

ulaşabilirsiniz.

Kurumlar Vergisi Kanununa İlişkin Olarak Ayrıntılı Bilgilere 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinden Ulaşabilirsiniz.

2024 Hesap Dönemine Ait Kurumlar Vergisi Beyannamenizi 1 - 30 Nisan 2025 Tarihleri Arasında Vermeyi Unutmayınız.

Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı

Mart/2025

Yayın No: 563

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ	6
1. KURUMLAR VERGİSİNİN KONUSU VE MÜKELLEFLERİ	6
1.1. Kurumlar Vergisinin Konusu	6
1.2. Kurumlar Vergisi Mükellefleri	6
1.2.1. Sermaye Şirketleri	7
1.2.2. Kooperatifler	8
1.2.3. İktisadi Kamu Kuruluşları	8
1.2.4. Dernek veya Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler	9
1.2.5. İş Ortaklıkları	10
1.3. Mükellefiyet Türleri	11
1.3.1. Tam Mükellef	11
1.3.2. Dar Mükellef	11
2. KURUMLAR VERGİSİNDE MUAFİYETLER VE İSTİSNALAR	12
2.1. Muafiyetler	12
2.2. İstisnalar	15
2.2.1. İştirak Kazançları İstisnası	15
2.2.2. Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası	17
2.2.3. Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Yurt Dışı İştirak Hisselerini Elden Çıkarmalarına İlişkin İstisna	19
2.2.4. Emisyon Primi Kazancı İstisnası	20
2.2.5. Türkiye’de Kurulu Fonlar ile Yatırım Ortaklıklarının Kazançlarına İlişkin İstisna	21
2.2.6. Taşınmazlar ve İştirak Hisseleri ile Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri ve Rüşhan Hakları ile Girişim Sermayesi Yatırım Fonları Katılma Paylarının Satış Kazancı İstisnası	23
2.2.7. Bankalara, Finansal Kiralama ya da Finansman Şirketlerine veya TMSF’ye Borçlu Durumda Olan Kurumlar ile Bankalara Tanınan İstisna	26
2.2.7.1. Bankalara, Finansal Kiralama ya da Finansman Şirketlerine Borçları Nedeniyle Kanuni Takibe Alınmış veya TMSF’ye Borçlu Durumda Olan Kurumlar ile Bunların Kefillerine ve İpotek Verenlere Tanınan İstisna	26
2.2.7.2. Bankalara, Finansal Kiralama ya da Finansman Şirketlerine Tanınan İstisna Uygulaması	27
2.2.8. Yurt Dışı Şube Kazançları İstisnası	28
2.2.9. Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarda İstisna	28

2.2.10.	Eğitim Tesisleri, Özel Kreş ve Gündüz Bakımevleri ile Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna	29
2.2.11.	Risturn İstisnası	30
2.2.12.	Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinden Doğan Kazançlarda İstisna	30
2.2.13.	Kira Sertifikası İhracı Amacıyla Her Türlü Varlık ve Hakların Satışından Doğan Kazançlarda İstisna	31
2.2.14.	Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna	31
2.2.15.	Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 14 üncü Madde Kapsamındaki Kazançlara İlişkin İstisna	32
2.2.16.	Diğer Kanunlarda Yer Alan İstisnalar	33
2.3.	Kurumlar Vergisinden İstisna Edilen Kazançlara İsbet Eden Giderlerin Diğer Kazançlardan İndirilememesi	34
3.	KURUM KAZANCININ TESPİTİ	34
3.1.	Safi Kurum Kazancının Tespiti	34
3.1.1.	Tam Mükellef Kurumlarda Kurum Kazancının Tespiti	34
3.1.2.	Dar Mükellef Kurumlarda Kurum Kazancının Tespiti	36
3.2.	İndirilecek Giderler	38
3.2.1.	Gelir Vergisi Kanununa Göre İndirilecek Giderler	38
3.2.2.	Kurumlar Vergisi Kanununa Göre İndirilecek Giderler	40
3.2.2.1.	Menkul Kıymet İhraç Giderleri	40
3.2.2.2.	Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	41
3.2.2.3.	Genel Kurul Toplantıları İçin Yapılan Giderler İle Birleşme, Devir, Bölünme, Fesih ve Tasfiye Giderleri	41
3.2.2.4.	Sermayesi Paylara Bölünmüş Şirketlerde Komandite Ortağın Kâr Payı	42
3.2.2.5.	Katılım Bankalarının Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kâr Payları	42
3.2.2.6.	Sigorta Ve Reasürans Şirketlerinde Bilânço Gününde Hükmü Devam Eden Sigorta Sözleşmelerine Ait Teknik Karşılıklar	42
3.3.	Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	43
3.3.1.	Kurumlar Vergisi Kanunu Uyarınca Kabul Edilmeyen İndirimler	43
3.3.2.	Diğer Kanunlar Uyarınca Kabul Edilmeyen Giderler	44
3.4.	Zarar Mahsubu	44
3.4.1.	Geçmiş Yıl Zararları	44
3.4.2.	Devir ve Bölünme Durumunda Zarar Mahsubu	45
3.4.3.	Yurt Dışı Zararların Mahsubu	46

3.5.	Diğer İndirimler	47
3.6.	Tasfiye	47
3.7.	Birleşme	48
3.8.	Devir, Bölünme ve Hisse Değişimi	49
3.8.1.	Devir	49
3.8.2.	Bölünme	50
3.8.2.1.	Tam Bölünme	50
3.8.2.2.	Kısmi Bölünme	52
3.8.3.	Hisse Değişimi	52
3.9.	Kurumlar Vergisinde Mahsup ve İadeler	53
3.9.1.	Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu	53
3.9.2.	Yurt İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilerin Mahsup ve İadesi	54
3.9.2.1.	Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiden Mahsup ve Kalan Kısmın İadesi	54
3.9.2.2.	Mahsuben İade	54
3.9.2.3.	Nakden İade	55
3.9.3.	Geçici Verginin Mahsubu	56
3.9.4.	Uyumlu Mükelleflere %5 Vergi İndirimi	56
3.9.5.	Gelir/Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi (GEKSİS)	58
4.	KURUMLAR VERGİSİNİN BEYANI VE ÖDEMESİ	59
4.1.	Kurumlar Vergisi Oranı	59
4.2.	Geçici Vergi	63
4.3.	Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi	64
4.3.1.	Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisinin Mükellefleri	64
4.3.2.	Asgari Kurumlar Vergisinin Uygulanmayacağı Mükellefler	65
4.3.3.	Asgari Kurumlar Vergisi Uygulaması Ve Hesaplaması	65
4.3.4.	Kurum Kazancından Düşülen İstisna Ve İndirimler	66
4.3.5.	Kurum Kazancından Düşülmeyen İstisna Ve İndirimler	67
4.4.	Kurumlar Vergisi Beyanamesinin Verilmesi	70
4.5.	Kurumlar Vergisinin Ödemesi	72
5.	KURUMLAR VERGİSİ BEYANINA İLİŞKİN ÖRNEKLER	73

GİRİŞ

Kurumlar vergisi mükelleflerince 2024 hesap döneminde elde edilen kurum kazançlarının vergilendirilmesine yönelik olarak hazırlanan bu Rehberde; mükellefiyet, kurumlar vergisi mükellefleri, istisna ve muafiyetler, safi kurum kazancının tespiti, verginin hesaplanması, tevkif yoluyla kesilen vergilerin ve geçici vergilerin mahsubu, vergiye uyumlu mükelleflerde %5 vergi indirimi, yurt içi asgari kurumlar vergisi ve kurumlar vergisinin beyanı gibi konularda genel açıklamalara ve uygulamaya ilişkin örneklere yer verilmiştir.

1. KURUMLAR VERGİSİNİN KONUSU VE MÜKELLEFLERİ

1.1. Kurumlar Vergisinin Konusu

Kurumlar vergisine konu olan kurum kazancı, Gelir Vergisi Kanununda yer alan gelir unsurlarından oluşur. Bunlar:

1. Ticari kazanç,
2. Zirai kazanç,
3. Ücret,
4. Serbest meslek kazancı,
5. Gayrimenkul sermaye iradı,
6. Menkul sermaye iradı,
7. Diğer kazanç ve iratlardır.

Kurumlar vergisi yönünden bu kazanç ve iratlar ayrı ayrı ele alınmayıp tamamı kurum kazancı olarak nitelendirilir.

1.2. Kurumlar Vergisi Mükellefleri

Kurumlar vergisi mükellefi olan kurumlar şunlardır:

- Sermaye şirketleri,

- ▶ Kooperatifler,
- ▶ İktisadi kamu kuruluşları,
- ▶ Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler,
- ▶ İş ortaklıkları.

1.2.1. Sermaye Şirketleri

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar sermaye şirkettir.

Anonim ve limited şirketlerin kazancının tamamı kurumlar vergisine tabidir. Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin kurumlar vergisi mükellefiyeti, komanditer ortağın hissesine yöneliktir. Vergiye tabi kurum kazancının komanditer ortakların hissesine isabet eden kısmı kurumlar vergisine, komandite ortaklara isabet eden kısmı bu ortaklarca beyan edilmek suretiyle gelir vergisine tabi tutulacaktır.

Türk Ticaret Kanununda ticaret şirketleri arasında sayılmakla birlikte sermaye şirketi mahiyetinde olmayan kollektif ve adi komandit şirketler, kurumlar vergisi mükellefi değildirlir.

Kurumlar Vergisi Kanununun uygulanmasında, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tâbi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar da sermaye şirketi sayılır. Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi başlıca fonlar şunlardır:

- ▶ Yatırım Fonları,
 - Menkul Kıymet Yatırım Fonları
 - Girişim Sermayesi Yatırım Fonları
 - Gayrimenkul Yatırım Fonları
 - Borsa Yatırım Fonları
 - Yabancı Fonlar
- ▶ Emeklilik Yatırım Fonları

Fonların tüzel kişiliği bulunmamaktadır. Mal varlığı, kurucusunun mal varlığından ayrıdır. Yatırım ortaklıkları ise anonim şirket şeklinde kurulduklarından sermaye şirketi olarak kurumlar vergisi mükellefidirler.

1.2.2. Kooperatifler

1163 sayılı Kooperatifler Kanununa veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatiflerdir.

Kooperatifler Kanununda kooperatif, "Tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek veya geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklara kooperatif denir." şeklinde tanımlanmıştır.

Dernek veya adi şirket olmakla birlikte kooperatif olarak adlandırılan okul kooperatifleri, Kurumlar Vergisi Kanununun uygulanmasında kooperatif sayılmamaktadır. Ancak Kooperatifler Kanununa göre veya derneğe bağlı iktisadi işletme şeklinde kurulmaları durumunda kurumlar vergisi mükellefi olacaklardır.

1.2.3. İktisadi Kamu Kuruluşları

Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan, sermaye şirketi ve kooperatif dışındaki ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler iktisadî kamu kuruluşudur.

Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler de iktisadî kamu kuruluşu gibi değerlendirilir.

İktisadî kamu kuruluşlarının kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin

bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemez. Mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi de bunların iktisadî niteliğini değiştirmez.

1.2.4. Dernek veya Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler

Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketi ile kooperatifler dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadî işletmeleri olarak kurumlar vergisi mükellefidirler.

Bu Kanunun uygulanmasında sendikalar dernek, cemaatler ise vakıf sayılır.

Dernek ve vakıfların kurumlar vergisi mükellefiyeti yoktur.

Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmelerin kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemez. Mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadî niteliğini değiştirmez.

Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 2 nci maddesine göre, dernek ve vakıfların elde ettikleri gelirlerin münhasıran Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin (5) numaralı bendi ve Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesi kapsamında kesinti suretiyle vergilendirilmiş;

- ▶ Taşınmaz kira gelirlerinden,
- ▶ Menkul kıymet alım satım gelirlerinden,
- ▶ Menkul kıymetlerin elde tutulması ile itfasından elde edilen gelirlerden,

oluşması halinde, elde edilen bu gelirler dolayısıyla 7256 sayılı Kanununun 36 ncı maddesi ile yapılan değişiklikle, 1/1/2008-31/12/2025 tarihleri arasında dernek ve vakfa bağlı iktisadî işletme oluşmayacağından, anılan gelirler nedeniyle dernek

veya vakıfların iktisadi işletmeleri adına kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmeyecektir. Dernek veya vakıfların söz konusu gelirleri üzerinden yapılan vergi kesintileri nihai vergi niteliğinde olacaktır.

1.2.5. İş Ortaklıkları

Sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin kendi aralarında, şahıs ortaklıkları veya gerçek kişilerle belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler iş ortaklıklarıdır. Bunların tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyetlerini etkilemez.

Kurulacak olan iş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefi sayılabilmesi için en az aşağıdaki şartları taşıması gerekir;

- Ortaklardan en az birisinin kurumlar vergisi mükellefi olması,
- Ortaklığın belli bir işi sonuçlandırmak üzere yazılı bir sözleşmeyle kurulması,
- İş ortaklığı konusunun belli bir iş olması,
- Birlikte yapılacak olan işin belli bir süre içinde gerçekleştirilmesinin öngörülmesi,
- İş ortaklığı ile işveren arasında bir yüklenim sözleşmesinin olması,
- Tarafların, müştereken yüklenilen işin belli bir veya birden fazla bölümünden değil, tamamından işverene karşı sorumlu olmaları,
- İşin bitiminde kazancın paylaşılması,
- Birlikte yapılması öngörülen ve müştereken yüklenilen işin bitimi ve Vergi Usul Kanununda belirtilen mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının yerine getirilmesiyle mükellefiyetin sona ermesi.

1.3. Mükellefiyet Türleri

1.3.1. Tam Mükellef

Kurumlar vergisine tabi kurumlardan kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar, tam mükellef olarak değerlendirilir.

Kanuni merkezden maksat, vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir. İş merkezi ise iş bakımından işlemlerin bilfiil toplandığı ve yönetildiği merkezdir.

Tam mükellefler, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler.

1.3.2. Dar Mükellef

Kurumlar vergisine tabi kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, dar mükellef olarak değerlendirilir.

Dar mükellefler, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler. Dar mükellefiyette kurum kazancı aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşmaktadır;

- Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye'de iş yeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançlar (Bu şartları taşıyalar bile kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları malları Türkiye'de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye'de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının ya da her ikisinin Türkiye'de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye'de yapılmasıdır.),
- Türkiye'de bulunan zirai işletmeden elde edilen kazançlar,
- Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançları,
- Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratlar,

- Türkiye'de elde edilen menkul sermaye iratları,
- Türkiye'de elde edilen diğer kazanç ve iratlar.

Yabancı bir şirketin Türkiye'de bir şube açmış olması halinde; kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve geçici vergi yönünden mükellef olması gerekir. Ayrıca, bu mükellefin muhtasar ve prim hizmet beyannamesi vermesini gerektiren bir durum var ise gelir stopaj vergisi yönünden de mükellefiyet tesis edilir. Yabancı bir şirketin Türkiye'de sadece irtibat bürosuna bağlı faaliyetleri bulunması durumunda irtibat bürosuna yönelik gelir stopaj vergisi (muhtasar ve prim hizmet beyannamesi) yönünden mükellefiyet açılır.

2. KURUMLAR VERGİSİNDE MUAFİYETLER VE İSTİSNALAR

2.1. Muafiyetler

Kurumlar vergisinden muaf olan kurumlar, Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinde sayılmıştır.

Aşağıda sayılan kurumlar, kurumlar vergisinden muaftır:

- a) Kamu idare ve kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi, fennî ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen okullar, okul atölyeleri, konservatuvarlar, kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvan geliştirme ve üretme istasyonları ile yarış yerleri, kitap, gazete ve dergi yayınevleri ve benzeri kuruluşlar.
- b) Kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi amacıyla işletilen hastane, klinik, dispanser, sanatoryum, huzurevi, çocuk bakımevi, hayvan hastanesi ve dispanseri, hayvan bakımevi, veteriner bakteriyoloji, seroloji, distofajin kuruluşları ve benzeri kuruluşlar.
- c) Kamu idare ve kuruluşları tarafından sosyal amaçlarla işletilen şefkat, rehin ve yardım sandıkları, sosyal yardım kurumları, yoksul aşevleri, ceza ve infaz kurumları ile tutukevlerine ait iş yurtları, darülaceze atölyeleri, öğrenci yurtları, pansiyonları ve benzeri kuruluşlar.

- ç) Kamu idare ve kuruluşları tarafından yetkili idarî makamların izniyle açılan yerel, ulusal veya uluslararası nitelikteki sergiler, fuarlar ve panayırar.
- d) Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olup sadece kamu görevlilerine hizmet veren, kâr amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş ve konukevleri ile askerî kışlalardaki kantinler.
- e) Kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumları.
- f) Yaptıkları iş veya hizmet karşılığında resim ve harç alan kamu kuruluşları.
- g) Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ile Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve Şans oyunları lisans veya işletim hakkının hasılatın belli oranında hesaplanan pay karşılığında verilmesi halinde bu hakkı devralan kurumlar hariç olmak üzere, 14/3/2007 tarihli ve 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 3 üncü maddesinde tanımlanan ilgili kurum ve kuruluşlar.
- h) Kuruluşlarındaki amaca uygun işlerle sınırlı olmak üzere Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü ile askerî fabrika ve atölyeler.
- ı) İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen;
- ▶ Kanal, boru ve benzeri yollarla dağıtım yapan su işletmeleri,
 - ▶ Belediye sınırları içinde faaliyette bulunan yolcu taşıma işletmeleri,
 - ▶ Kesim, taşıma ve muhafaza işleriyle sınırlı olmak üzere mezbahalar.
- i) Köyler veya köy birlikleri tarafından köylünün genel ve ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla işletilen hamam, çamaşırhane, değirmen, soğuk hava deposu ve bağlı oldukları il sınırı içinde faaliyette bulunmaları şartıyla yolcu taşıma işletmeleri ile köylere veya köy birliklerine ait tarım işletmeleri.
- j) Gençlik ve Spor Bakanlığı Spor Hizmetleri Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadî işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler.

- k) Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklarla iş görülmesine ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler ile bu kayıt ve şartlara ek olarak kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanunun 13 üncü maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermeyen ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan yapı kooperatifleri. (Kooperatiflerin ortakları dışındaki kişilerle yaptıkları işlemler ile kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda ortakları ile yaptıkları işlemler "ortak dışı" işlemlerdir. Kooperatiflerin faaliyetin icrasına tahsis ettikleri ve ekonomik ömrünü tamamlamış olan demirbaş, makine, teçhizat, taşıt ve benzeri amortismanına tabi iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları ile yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz. Kooperatiflerin ortak dışı işlemleri nedeniyle kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme oluşmuş kabul edilir. Kooperatiflerin, iktisadi işletmelerinden ve tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından kazanç elde etmelerinin ve bu kazançların daha sonra ortaklara dağıtılmasının muafiyete etkisi yoktur.)
- l) Yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan malî ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde yalnızca kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş olup bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları teminat sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip oldukları fonları ortaklarına dağıtmaksızın, kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumlar.
- m) Münhasıran bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar.

- n) Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin alt yapılarını hazırlamak ve buralarda faaliyette bulunanların; arsa, elektrik, gaz, buhar ve su gibi ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce birlikte oluşturulan ve kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanan iktisadî işletmeler.
- o) 28/3/2002 tarihli ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 7/A maddesine göre kurulan ve tamamı Hazine Müsteşarlığına ait olan varlık kiralama şirketleri.
- p) 18/6/2009 tarihli ve 5910 sayılı Türkiye İhracatçılar Meclisi ile İhracatçı Birliklerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunun 18 inci maddesi kapsamında ihracatçılar lehine münhasıran ihracat kredileri için kefalet vermek amacıyla kurulan kurumlar ile katılım bankalarının ortağı olduğu ve katılım bankacılığı ilke ve esaslarına uygun her türlü finansman için kefalet vermek amacıyla kurulan Katılım Finans Kefalet Anonim Şirketi.

2.2. İstisnalar

Kurumlar vergisinden istisna edilen kurum kazançları, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasında sayılmıştır.

2.2.1. İştirak Kazançları İstisnası

Kurumların;

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

katılma paylarının 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 279 uncu maddesi kapsamında değerlendirilmesinden kaynaklanan değer artış kazançları,

kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Ancak, diğer yatırım fonlarının katılma paylarından ve diğer yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen, (Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendindeki istisnadan yararlanamayan fon ve ortaklıklardan elde edilenler hariç) kâr payları için bu istisnadan yararlanılamayacaktır.

Bu düzenleme yalnızca, tam mükellefiyete tabi kurumların sermayelerine iştirak edilmesi suretiyle kurumlarca elde edilen kâr paylarını kapsamaktadır. Kâr payını alan kurumun, tam veya dar mükellefiyete tabi olmasının istisnanın uygulanmasında bir önemi bulunmamaktadır.

Dolayısıyla, dar mükellef kurumlardan kâr payı alan kurumlar, elde ettikleri kâr payları için iştirak kazançları istisnasından yararlanamazlar.

15/7/2023 tarihinden önce iktisap edilmiş diğer yatırım fonu katılma paylarından elde edilen kazançlar için 7456 sayılı Kanunun 19 uncu maddesiyle yapılan değişiklik öncesi Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-a maddesi hükümleri uygulanacaktır.

İştirak kazançları istisnası uygulaması açısından, kurumlar vergisi mükelleflerinin iştirak ettikleri tam mükellef kuruma hangi oranda iştirak ettiklerinin bir önemi bulunmamaktadır. İştirak oranına bakılmaksızın tam mükellef kurumlardan elde edilen kâr paylarının tamamı kurumlar vergisinden istisna edilecektir. Ayrıca, kâr payını elde eden kurumun tam mükellef kuruma belli bir süre iştirak etme şartı da aranılmamaktadır.

Diğer taraftan, 7524 sayılı Kanunun 32 nci maddesiyle yapılan değişiklikle 1/1/2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere, Kurumlar

Vergisi Kanununun 5 inci maddenin birinci fıkrasının (d) bendinde düzenlenen fon ve ortaklıkların (emeklilik fonları hariç) bentte öngörülen kazanç istisnasından yararlanabilmeleri için, taşınmaz gelirlerinin %50'sini dağıtmaları şartı getirilmiştir. Dolayısıyla, kar dağıtımı şartını sağlayan ve söz konusu istisnadan faydalanan bu fon ve ortaklıklardan elde edilen kar payları iştirak kazancı istisnasına konu edilemeyecektir. Kar dağıtımı şartını sağlayamayan ve söz konusu istisnadan faydalanamayan fon ve ortaklıklardan elde edilen kar payları ise iştirak kazancı istisnasına konu edilebilecektir.

İstisnadan faydalanamayan fon ve ortaklık kazançlarına ilişkin karın izleyen dönemlerde dağıtıldığı durumlarda da, kar payını elde eden kurum tarafından karın elde edildiği dönemde iştirak kazancı istisnasından yararlanılabilecektir.

2.2.2. Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası

Kurumların yurt dışından elde ettikleri iştirak kazançları, belli koşullar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

İstisnadan yararlanabilmek için;

- İştirak edilen kurumun anonim veya limited şirket niteliğinde bir kurum olması,
- İştirak edilen kurumun kanuni ve iş merkezinin Türkiye'de bulunmaması,
- İştirak payını elinde tutan kurumun, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10'una sahip olması,
- İştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla, iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süre ile elde tutulması,
- İştirak kazancının (kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler de dahil olmak üzere) iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında; iştirak edilen yabancı kurumun esas faaliyet konusunun finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında, gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,

- İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi, gerekmektedir.

Vergi yükü; kanunî veya iş merkezinin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil olmak üzere toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilir.

Yurt dışı iştirak kazançları istisnasından yararlanılabilmesi için yukarıda yer alan şartların topluca yerine getirilmesi şarttır.

İştirak oranı %10'dan fazla olsa dahi süre şartının gerçekleşmemesi halinde veya bütün şartlar gerçekleşmekle birlikte vergi yükü şartının gerçekleşmediği durumlarda istisnadan yararlanılabilmesi mümkün değildir.

Yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlara, herhangi bir şart aranmaksızın yurt dışı iştirak kazançları istisnası uygulanacaktır.

Ancak, söz konusu şirketlerin özel amaç için kurulduğunun ana sözleşmelerinde belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması gerekmektedir.

Diğer taraftan, kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki yabancı kurumların sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri iştirak kazançları için istisna oranı, iştirak payını elinde tutan şirketin yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %50'sine sahip olması ve kazancın elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi

şartıyla, bu bentte belirtilen diğer şartların sağlanması koşulu aranmaksızın %50 olarak uygulanabilecektir.

Örneğin, (A) A.Ş., yurt dışında bulunan limited şirket statüsündeki (B) GmbH şirketine, ödenmiş sermayesinin %70'ine sahip olmak suretiyle 28/11/2023 tarihinde iştirak etmiş ve söz konusu şirketten 30/6/2024 tarihinde 30.000 Avro kar payı geliri elde etmiştir. Elde edilen kar payı mükellef kurum tarafından 5/12/2024 tarihinde Türkiye'ye transfer edilmiştir. Kazancın elde edildiği hesap dönemi itibarıyla (B) GmbH'nin bulunduğu ülkede gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi yükü oranı %5'tir.

Buna göre, (A) A.Ş.'nin, ödenmiş sermayesinin %50'sinden fazlasına sahip olduğu yurt dışı mukimi kurumdan elde ettiği iştirak kazancı, 2024 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihten önce Türkiye'ye transfer edildiğinden söz konusu kazancın yarısı kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

İştirak edilen yurt dışı mukim kurumlardan elde edilen iştirak kazançları dolayısıyla yurt dışında ödenen ve istisna kazanca tekabül eden kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, Türkiye'deki kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden mahsup edilemeyecektir. Diğer taraftan, istisna kapsamında değerlendirilmeyen iştirak kazancının %50'lik kısmı için yurt dışında ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler ise ilgili hesap döneminin kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir.

2.2.3. Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Yurt Dışı İştirak Hisselerini Elden Çıkarmalarına İlişkin İstisna

Tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin;

- Yurt dışı iştiraklerinin anonim veya limited şirket niteliğinde olması ve bu iştiraklerin Türkiye'de tam mükellef olmaması,
- Yurt dışı iştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla; aralıksız olarak en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha fazlasının yurt dışı iştirak hisselerinden oluşması ve yurt dışı iştiraklerinin her birinin sermayesine en az %10 oranında iştirak etmesi,

- Satışa konu iştirak hisselerini, elden çıkarma tarihi itibarıyla en az iki tam yıl (730 gün) süreyle aktifinde tutmuş olması,

şartlarıyla yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları, kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Örneğin, Türkiye'de tam mükellef olan (C) A.Ş.'nin 13/1/2024 tarihi itibarıyla üç tam yıldır aktifinde bulunan ve aralıksız olarak en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışındaki aktif toplamının %80'i tam mükellef olmayan (D), (E) ve (F) anonim veya limited şirket mahiyetindeki şirketlere iştiraktan oluşmaktadır. Söz konusu yurt dışı iştiraklerinin bilançoda görülen kayıtlı değeri 4.000.000 TL, nakit varlıklar dışındaki aktif toplamı ise 5.000.000 TL'dir. (E) A.Ş.'nin bu şirketlerin sermayesine iştirak payları da aşağıdaki gibidir:

- ▶ (D) Şirketinin sermayesi 5.000.000 TL, (C) A.Ş.'nin sermaye payı 2.500.000 TL,
- ▶ (E) Şirketinin sermayesi 2.000.000 TL, (C) A.Ş.'nin sermaye payı 1.000.000 TL,
- ▶ (F) Şirketinin sermayesi 10.000.000 TL, (C) A.Ş.'nin sermaye payı 500.000 TL'dir.

Bu takdirde, (C) A.Ş.'nin (F) Şirketindeki sermaye payı %5 olduğundan ve bu iştirak payı dışındaki iştiraklerin (C) A.Ş.'nin nakit varlıklar dışındaki aktif toplamına oranı $[(2.500.000+1.000.000)/5.000.000=]$ %70 olacağından, bu kurum istisna uygulaması için gereken şartları taşımamaktadır. Bu nedenle, yurt dışı iştirak hisselerinin satışından elde edilecek kazançlar istisnadan yararlanamayacaktır.

Ancak, (C) A.Ş.'nin (F) Şirketi dışında kalan diğer şirketlere iştirak etmesi nedeniyle, nakit varlıklar dışındaki aktif toplamı %75 şartını taşıyor olsaydı, (F) şirketine ait iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar için de istisnadan yararlanılabilecekti.

2.2.4. Emisyon Primi Kazancı İstisnası

Anonim şirketlerin gerek kuruluşlarında gerekse sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların, itibari değerinde bir bedelle elden çıkarılması halinde oluşan kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmektedir.

İstisna, anonim şirketlerin portföylerinde bulunan başka şirketlere ait hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançları kapsamamaktadır.

2.2.5. Türkiye’de Kurulu Fonlar ile Yatırım Ortaklıklarının Kazançlarına İlişkin İstisna

Türkiye’de kurulmuş olan;

- Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- Portföyü Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları (esas faaliyet konusu itibarıyla gayrimenkul, gayrimenkul projeleri ve gayrimenkule dayalı haklardan oluşan portföyü işletmek amacıyla kurulanlar dışında kalanların kazançları hariç),
- Emeklilik yatırım fonlarının kazançları,
- Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları,

kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bu istisna, anılan fon ve ortaklıkların söz konusu kazançları üzerinden kesinti yoluyla vergi alınmasına engel teşkil etmemektedir.

1/1/2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere 7524 sayılı Kanunun 32 nci maddesiyle yapılan değişiklikle bu istisnadan faydalanılabilmesi için, fon ve ortaklıkların (emeklilik yatırım fonları hariç) sahip oldukları taşınmazlardan elde ettikleri kazançların en az %50’sinin, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı izleyen ikinci ayın sonuna kadar kar payı olarak dağıtılması şarttır. Bu süre içerisinde belirtilen orana kadar karın ortaklara dağıtılmaması durumunda, istisnadan faydalanılması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılacaktır.

Kar dağıtımına konu kazanç, bahse konu taşınmazlardan elde edilen kazançlara yönelik olup bu gelirler dışındaki kazançların dağıtım zorunluluğu bulunmamaktadır. Kar dağıtım şartının sağlanmaması durumunda, taşınmaz gelirleri dahil tüm gelirler için istisnadan yararlanılamayacaktır.

Kazancın öngörülen süreden sonra dağıtıldığı durumlarda anılan istisnadan yararlanılamayacaktır.

Dağıtılması gereken kazancın tespitinde, kurumların Türk Ticaret Kanunu uyarınca ayırması zorunlu olan kanuni yedek akçeler dikkate alınabilecek ve taşınmaz gelirlerine isabet eden kanuni yedek akçe tutarı düşüldükten sonraki kazancın %50'si dağıtımına konu edilecektir.

Bu bağlamda, söz konusu dönemlerde dağıtılması gereken kazancın tespitinde, enflasyon düzeltmesi sonucu bulunan kazancın dikkate alınması gerekmektedir.

Örneğin, (G) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş. 2025 yılında menkul kıymet gelirlerinden 10.000.000 TL, aktifine kayıtlı taşınmazlardan elde ettiği; taşınmaz satış kazancı 30.000.000 TL, taşınmaz kira geliri 10.000.000 TL, olmak üzere toplamda 50.000.000 TL kazanç elde etmiştir.

Bu durumda (G) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.'nin, aktifine kayıtlı taşınmazlardan elde etmiş olduğu 40.000.000 TL kazancın %50'si olan 20.000.000 TL'yi, 2025 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı izleyen ikinci ayın sonuna kadar kar payı olarak ortaklarına dağıtması şart olup, söz konusu tutarı dağıtması halinde 50.000.000 TL ortaklık kazancının tamamı 5 inci maddenin birinci fıkrasının (d) bendi uyarınca kurumlar vergisinden istisna edilecektir. (Kar dağıtımına konu edilecek tutarın tespitinde kanuni yedek akçeler ihmal edilmiştir.)

Belirtilen sürede kar dağıtımı şartının sağlanmaması durumunda ise (G) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş., 2025 hesap döneminde elde etmiş olduğu toplam 50.000.000 TL kazancının tamamı için istisnadan yararlanamayacaktır.

Bu durumda, 2025 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde istisnadan faydalanılmaması halinde yapılması gereken bir işlem olmayacak,

faydalanılması halinde ise zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler vergi dairesince vergi ziyai cezası kesilmek suretiyle tarh edilecek ve gecikme faizi uygulanmak suretiyle tahsil edilecektir.

2.2.6. Taşınmazlar ve İştirak Hisseleri ile Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri ve Rüşhan Hakları ile Girişim Sermayesi Yatırım Fonları Katılma Paylarının Satış Kazancı İstisnası

Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri, rüşhan hakları ve Kanunun 5/1-a maddesi kapsamında istisna kazançlarına kaynak oluşturan yatırım fonlarının katılma paylarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı (9160 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile istisna oranı %50 olarak belirlenmiştir) kurumlar vergisinden istisnadır.

7456 sayılı Kanunun 22 nci maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 16 ncı maddesiyle, bu maddenin yürürlüğe girdiği 15/7/2023 tarihinden önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazlar açısından kurumlar vergisi istisnası devam edecek olup, taşınmaz satış kazancı istisnası %50 yerine %25 olarak uygulanacaktır.

7456 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesi uyarınca, 15/7/2023 tarihi itibarıyla kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların %50'lik kısmına dair istisna yürürlükten kaldırılmıştır.

Bu istisnadan, dar mükellef kurumlar da dahil olmak üzere, tüm kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilecektir.

İstisna uygulamasına ilişkin şartlar aşağıdaki gibidir:

- a) İstisna uygulamasına konu olacak taşınmazlar, fonlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüşhan haklarının en az iki tam yıl (730 gün) süreyle kurumun aktifinde yer alması, diğer bir ifadeyle kurumun bu değerlere iki tam yıl süreyle bilfiil sahip olması gerekmektedir.

- ▶ Kurumların mevcut hisse senetleri dolayısıyla ellerinde bulunan rüçhan hakkı kuponları karşılığında itibari değeriyle yeni hisse senedi iktisap etmeleri halinde, yeni iktisap edilen söz konusu hisse senetleri açısından iktisap tarihi olarak, eski hisse senetleri ya da iştirak hissesinin iktisap tarihi esas alınacaktır. Aynı durum, iştirak edilen kurumun nedeni ne olursa olsun yapmış olduğu sermaye artışı dolayısıyla bedelsiz olarak iktisap edilen hisse senetleri açısından da geçerli olacaktır.
- ▶ Kurumlar Vergisi Kanununun 19 ve 20 nci maddeleri kapsamında gerçekleştirilen devir, tam ve kısmi bölünme hallerinde, devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, fonlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının iktisap tarihi olarak, devir alınan veya bölünen kurumdaki iktisap tarihi esas alınacaktır. Devir veya bölünme suretiyle devralınan iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışında aktifte bulundurma sürelerinin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır.
- ▶ Kurumlar tarafından, inşaatı henüz tamamlanmayan, fiilen kullanma imkanı da bulunmayan binaların satılması halinde; kurum aktifinde iki tam yıl kayıtlı olması koşuluyla, sadece binanın arsasının satış kazancına tekabül eden kısmı kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Ancak, arsa üzerinde inşa edilen ve aktife kaydedilen binanın, kurum adına tapuya tescil edilerek satılması halinde, satılan binanın iki yıllık aktifte bulundurulma süresinin başlangıç tarihi olarak, inşaatın tamamlandığı ve bina olarak kullanılmaya başlandığı tarih esas alınacaktır.
- ▶ Kurumlar vergisi mükelleflerinin, aynı kuruma ait değişik tarihler itibarıyla iktisap ettikleri iştirak hisselerinin bir kısmını satmaları durumunda, söz konusu iştirak hisselerinin iki tam yıl aktifte yer alma şartını sağlayıp sağlamadığının tespitinde ilk giren ilk çıkar (FİFO) yönteminin kullanılması gerekmektedir.

- b) Bu değerlerin satışından elde edilecek kazancın istisnadan yararlanan kısmının, pasifte özel bir fon hesabına alınması ve satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar söz konusu fon hesabında tutulması gerekmektedir.
- c) Satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması gereken kazançların, beş yıl içinde fon hesabından başka bir hesaba (sermayeye ilave hariç) nakledilmesi, işletmeden çekilmesi, dar mükellef kurumlar tarafından yurt dışına transfer edilmesi veya bu süre içinde işletmenin tasfiyeye girmesi halinde, bu işlemlere tabi tutulan kazanç kısmı için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, Vergi Usul Kanunu uyarınca vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte alınacaktır.
- d) Bu istisnadan yararlanabilmek için, menkul kıymet ve taşınmaz ticaretiyle uğraşılmaması gerekmektedir. Menkul kıymet ve taşınmaz ticaretiyle uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

Taşınmaz ticareti ile uğraşan mükelleflerin faaliyetlerinin yürütülmesi için 15/7/2023 tarihinden önce tahsis ettikleri taşınmazların (Örn: Bir inşaat şirketinin şirket merkezi olarak kullanılmak üzere inşa etmiş olduğu binayı en az iki tam yıl süre ile kullandıktan sonra satması halinde) satışından elde ettikleri kazançlara istisna uygulanabilecek; taşınmaz ticaretine konu edilen veya kiralama ya da başka suretle değerlendirilen taşınmazların satış kazancı ise istisnaya konu edilmeyecektir.

- Yapı kooperatiflerinin söz konusu istisnadan yararlanabilmesi mümkündür. Ancak, istisna edilen kazancın özel bir fon hesabında tutulması, hiç bir şekilde ortaklara dağıtılmayarak kooperatif amaçları doğrultusunda kullanılması gerekmektedir. Ayrıca, diğer kooperatiflerin yapacakları işlemlerden doğan kazançlar da kurumlar vergisinden istisna edilebilecektir.

- ▶ Holding şirketlerin “24-Mali Duran Varlıklar” grubundaki hesaplarda izlemesi gereken iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlar, diğer şartların da sağlanmış olması halinde, bu istisnadan yararlanabilir. Ayrıca, holding şirketlerin esas faaliyeti taşınmaz ticareti olmadığından bu şirketlerin aktifinde yer alan taşınmazların satışından elde edilen kazançları dolayısıyla istisnadan yararlandırılmaları gerekmektedir.
- ▶ Grup şirketlerinin her birinin ayrı tüzel kişilikleri bulunduğundan, her bir şirketin söz konusu istisnadan yararlanabilmesi mümkündür. Ancak, satış işleminin istisnanın amacına aykırı olarak işletmeye nakit girişi olmaksızın gerçekleştirilmesi halinde uygulanmayacaktır. Ayrıca, bağlı ortaklığın yapacağı sermaye artırımını sonucu doğacak sermaye taahhüdüne karşılık olmak üzere taşınmazların veya iştirak hisselerinin aynı sermaye olarak bağlı ortaklığa devredilmesi halinde, bağlı değer başka bir bağlı değere (iştirak hissesine) dönüşmüş olacağından söz konusu istisnadan yararlanılamayacaktır.

2.2.7. Bankalara, Finansal Kiralama ya da Finansman Şirketlerine veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumlar ile Bankalara Tanınan İstisna

2.2.7.1. Bankalara, Finansal Kiralama ya da Finansman Şirketlerine Borçları Nedeniyle Kanuni Takibe Alınmış veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumlar ile Bunların Kefillerine ve İpotek Verenlere Tanınan İstisna

Bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

2.2.7.2. Bankalara, Finansal Kiralama ya da Finansman Şirketlerine Tanınan İstisna Uygulaması

Bankaların, finansal kiralama ya da finansman şirketlerinin kanuni takibe alınmış alacakları nedeniyle iktisap ettikleri taşınmazların (6361 sayılı Kanun kapsamında yapılan finansal kiralama işlemlerinde kiracının temerrüdü sebebiyle kanuni takipteki finansal kiralama alacakları karşılığında tarafların karşılıklı mutabakatıyla kiralayanın her türlü tasarruf hakkını devraldığı finansal kiralama konusu taşınmazlar dâhil) satışından doğan kazançlarının %50'lik, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışından doğan kazançlarının %75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Örneğin, (H) Finansal Kiralama Şirketi (I) A.Ş.'ye ait olan taşınmazı (İ) A.Ş.'ye finansal kiralama suretiyle kiralamak üzere 3/1/2021 tarihinde 9.000.000 TL bedelle satın almış ve söz konusu taşınmazı 10 yıllığına (İ) A.Ş.'ye 10.000.000 TL kira ödemesi karşılığında kiralamıştır. 2.000.000 TL'si anapara ve 400.000 TL'si faiz olmak üzere toplam 2.400.000 TL kira ödemesi yapıldıktan sonra, kiralama süresinin üçüncü yılında mali zorluklar nedeniyle finansal kiralama bedellerini ödeyemeyen (İ) A.Ş. temerrüde düşmüştür.

Daha sonra söz konusu taşınmaz rayiç değeri olan 11.000.000 TL bedel dikkate alınmak suretiyle ve tarafların karşılıklı mutabakatıyla (H) Finansal Kiralama Şirketinin tasarrufuna bırakılmıştır. Kiralama süresinin üçüncü yılında tahakkuk ettiği halde ödenmeyen kira bedelleri 500.000 TL anapara, 80.000 TL faiz olmak üzere toplam 580.000 TL'dir. (H) Finansal Kiralama Şirketi bu taşınmazı 3/3/2024 tarihinde (J) Ltd. Şti.'ne 12.000.000 TL bedelle satmıştır.

Finansal kiralamaya konu taşınmazın sözleşmeden kaynaklanan tüm tasarruf haklarının (İ) A.Ş. tarafından (H) Finansal Kiralama Şirketine devri işleminde taşınmaz devri söz konusu olmadığından, (İ) A.Ş. açısından bu işlemde elde edilen kazançla ilişkin olarak istisna uygulanabilecek bir tutar da bulunmamaktadır.

Öte yandan, tarafların karşılıklı mutabakatı sonucu 11.000.000 TL bedel dikkate alınmak suretiyle (H) Finansal Kiralama Şirketince tüm tasarruf hakları devralınan

söz konusu taşınmazın (J) Ltd. Şti.'ne satılması nedeniyle doğan satış kazancının %50'lik kısmına kurumlar vergisi istisnası uygulanabilecektir.

2.2.8. Yurt Dışı Şube Kazançları İstisnası

Kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kurum kazançları, belli şartlar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

İstisnadan yararlanılabilmesi için, yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilciler aracılığıyla elde edilen kurum kazançlarının;

- Doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,
- Elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması,
- İştirak edilen şirketin ana faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olması durumunda, bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında (2024 hesap dönemi için %25) gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,

gerekmektedir.

2.2.9. Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarda İstisna

Yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla yapılan ve yurt dışında vergilendirilen inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlar, herhangi bir koşula bağlanmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

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

2.2.10. Eğitim Tesisleri, Özel Kreş ve Gündüz Bakımevleri ile Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna

- 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu kapsamında yer alan okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar,
- 633 sayılı Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında yer alan özel kreş ve gündüz bakımevlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar,
- Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar,

istisnadan yararlanabilmektedir.

İstisnadan yararlanma koşulları şunlardır:

- Mükellefler, Milli Eğitim Bakanlığınca kendilerine verilen kurum açma izin belgesiyle, faaliyete geçtikleri hesap döneminden itibaren söz konusu istisnadan yararlanabileceklerdir.
- Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile kamu yararına çalışan dernekler ilgili Bakanlıkça kendilerine verilen kurum açma izin belgesiyle, faaliyete geçtikleri hesap döneminden itibaren söz konusu istisnadan yararlanabileceklerdir.
- Kreş ve gündüz bakımevlerinin bu istisnadan yararlanabilmesi için 1/1/2017 tarihinden itibaren faaliyete geçmiş olmaları gerekmektedir. Bu kurumlar, Aile ve Sosyal Hizmetler Bakanlığınca kendilerine verilen kurum açma izin belgesiyle, faaliyete geçtikleri hesap döneminden itibaren söz konusu istisnadan yararlanabileceklerdir.
- Söz konusu istisnadan yararlanmak için ayrıca Hazine ve Maliye Bakanlığına başvurulmasına gerek bulunmamaktadır.
- İstisna, faaliyete geçilen dönemden itibaren beş hesap dönemi boyunca geçerli olacaktır.

- Eğitim öğretim işletmeleri ile rehabilitasyon merkezleri kazanç istisnasından yararlanan mükelleflerin, işletilen okul ve merkezlere ilave olarak yeni okul veya merkez açmaları durumunda, yeni açılan okul veya merkezden elde edilen kazanç, istisna uygulaması açısından ayrı bir birim olarak değerlendirilecektir. İlgili mevzuat çerçevesinde yeni bir okul açılışı olarak tanımlanmayan, mevcut okul kapasitesinin genişletilmesi veya başka bir binaya taşınması hallerinde istisna uygulaması söz konusu olmayacaktır.
- Eğitim ve öğretim istisnasından yararlanan mükelleflerin bu işletmeleri başka bir kuruma devretmeleri halinde, devralan kurum istisnadan beş hesap dönemi değil, faydalanılmayan dönem kadar yararlanacaktır.

Mükelleflerin, eğitim ve öğretim istisnasından yararlanmak için ayrıca Hazine ve Maliye Bakanlığına başvurmalarına gerek bulunmamaktadır.

2.2.11. Risturn İstisnası

Kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar ile tüketim kooperatiflerinde ortakların kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın alınan malların değerine göre hesaplanan risturnlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bu istisna, 29/6/2004 tarihli ve 5200 sayılı Tarımsal Üretici Birlikleri Kanununa göre kurulan Birliklerin üyeleri ile yaptıkları muameleler hakkında da uygulanır.

2.2.12. Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinden Doğan Kazançlarda İstisna

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 ile bu kurumlarca söz konusu varlıkların devralındığı kuruma kira süresi sonunda devrinden doğan kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. İstisna şartlarının sağlanması kaydıyla, kurumların tam veya dar mükellefiyete tabi olmasının istisna uygulamasında bir önemi bulunmamaktadır.

2.2.13. Kira Sertifikası İhracı Amacıyla Her Türlü Varlık ve Hakların Satışından Doğan Kazançlarda İstisna

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 kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

2.2.14. Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna

Türkiye’de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşların;

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

%50’si kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bu istisna, buluşa yönelik hakların ihlal edilmesi neticesinde elde edilen gelirler ile buluş nedeniyle alınan sigorta veya diğer tazminatlar için de uygulanır.

Örneğin, (K) A.Ş.’nin 6/5/2023 tarihinde TPE’ye yapmış olduğu başvuruya istinaden, bu başvurusuna konu buluşuna ilişkin patent 6/9/2023 tarihinde tescil edilmiştir. (K) A.Ş. söz konusu patentten doğan tüm haklarını 20/3/2024 tarihinde 5.000.000 TL’ye (L) A.Ş.’ye satmış ve bu satıştan 4.000.000 TL kâr elde etmiştir. (L) A.Ş. bu patentin kullanım haklarını, 2/6/2024 tarihinde iki yıl süre ile (M) Ltd. Şti.’ye inhisari lisans sözleşmesiyle vererek 2024 hesap döneminde 1.000.000 TL, 2025 hesap döneminde ise 500.000 TL kazanç elde etmiştir. (M) A.Ş. de söz konusu patente konu buluşu seri üretime tabi tutarak 2024 hesap döneminde 2.000.000 TL, 2025 hesap döneminde ise 1.000.000 TL kazanç elde etmiştir.

Buna göre;

- ▶ (K) A.Ş.'nin satış kazancının yarısı (4.000.000 TL X %50) 2.000.000 TL olup bu tutarın tamamı istisnaya konu edilebilecektir.
- ▶ (L) A.Ş. 2024 hesap dönemi için (1.000.000 TL X %50) 500.000.- TL, 2025 hesap dönemi için (500.000 TL X %50) 250.000 TL tutarında istisnadan faydalanabilecektir.
- ▶ (M) A.Ş. 2024 hesap dönemi için (2.000.000 TL X %50) 1.000.000 TL, 2025 hesap dönemi için (1.000.000 TL X %50) 500.000 TL tutarında istisnadan faydalanabilecektir.

2.2.15. Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 14 üncü Madde Kapsamındaki Kazançlara İlişkin İstisna

Kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını 30/6/2024 tarihine kadar Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve hesaplarında değerlendirmeleri durumunda oluşan kur farkı kazançlarının, geçici vergi dönemi sonu değerlemesiyle Türk lirasına çevildiği tarih arasına isabet eden kısmı ile dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır.

Kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan altın hesabı ile bu tarihten sonra açılacak işlenmiş ve hurda altın karşılığı altın hesabı bakiyelerini 30/6/2024 tarihine kadar Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm fiyatı üzerinden Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda Türk lirasına çevildiği tarihte oluşan kazançlar ile dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır.

Kurumların 31/3/2022 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını 30/6/2024 tarihine kadar Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda söz konusu hesapların dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır.

Cumhurbaşkanı bu istisnayı 30/6/2024 tarihine kadar her bir geçici vergi veya yıllık hesap dönemleri sonu itibarıyla gelir vergisi mükelleflerinin bilançolarında yer alan yabancı paralar için ayrı ayrı veya birlikte uygulamaya yetkilidir. Cumhurbaşkanı, 30/6/2022, 30/9/2022, 31/12/2022, 31/3/2023 ve 30/6/2023 tarihli bilançolarda yer alan yabancı paralar itibarıyla uygulamaya yönelik yetkisini kullanmış olup, konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalara Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 19)'inde yer verilmiştir.

Söz konusu istisnalar 30/6/2024 tarihine kadar vade sonunda yenilenen hesaplara da uygulanmaktadır.

2.2.16. Diğer Kanunlarda Yer alan İstisnalar

Diğer kanunlarda yer alan bazı istisna uygulamaları aşağıda yer almaktadır;

- Türk uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilecek kazançlara ilişkin istisna (4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu 12 nci madde),
- Teknoloji geliştirme bölgelerinde Ar-Ge, yazılım ve tasarım faaliyetlerinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna (Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu geçici 2 nci madde),
- Serbest bölge kazanç istisnası (3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu geçici 3 üncü madde),

- Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazanç istisnası (193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu geçici 76 ncı madde).

2.3. Kurumlar Vergisinden İstisna Edilen Kazançlara İsbet Eden Giderlerin Diğer Kazançlardan İndirilememesi

Kurumlar Vergisi Kanununda yapılan değişlikle; kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmeyecektir. Ancak, iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri, bu kanun kapsamında yapılan devir işlemleri sonrasında isabet edenler de dahil olmak üzere, kurum kazancından indirilebilecektir. Bu düzenleme, 1 Ocak 2023 tarihinden itibaren elde edilen gelir ve kazançlara uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

Buna göre, Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin birinci fıkrası kapsamında;

- İştirak eden şirketin iştirak ettiği şirketi veya
- İştirak edilen şirketin iştirak eden şirketi,

devraldığı durumlarda, iştirak hissesi ve pay alımı dolayısıyla yapılan, devir sonrasında tekabül eden ve 1/1/2023 sonrası ortaya çıkan finansman giderlerinin, devralan şirkette indirim konusu yapılması mümkün olacaktır.

3. KURUM KAZANCININ TESPİTİ

Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır.

3.1. Safi Kurum Kazancının Tespiti

3.1.1. Tam Mükellef Kurumlarda Kurum Kazancının Tespiti

Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Safi kurum kazancı, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümlerine göre tespit edilir.

Kurumların elde ettikleri kazanç ve iratlar, Gelir Vergisi Kanununda sayılan gelir unsurlarından hangisine girerse girsün ayırım yapılmaksızın bir bütün halinde “kurum kazancı” sayılır.

Vergi Usul Kanununun 177 nci maddesine göre; her türlü ticaret şirketleri ile kurumlar vergisine tabi olan diğer tüzel kişiler birinci sınıf tüccardır. Birinci sınıf tüccarlar ise Vergi Usul Kanununun 176 ncı maddesine göre bilanço esasına göre defter tutmak zorundadır.

Dolayısıyla kurum kazancı, bilanço esasında ticari kazancın tespitine ilişkin hükümlere göre belirlenir.

Ancak, ticaret şirketleri dışındaki kurumlar vergisi mükelleflerinden işlerinin icabı bilanço esasına göre defter tutmalarına imkan veya lüzum görülmeyenlerin, işletme hesabına göre defter tutmalarına Hazine ve Maliye Bakanlığınca müsaade edilir.

Kurumlar vergisi mükellefleri için bilanço esasına göre tespit edilecek olan kurum kazancı, kurumun hesap dönemi sonundaki öz sermayesi ile hesap dönemi başındaki öz sermayesi arasındaki müspet farktır. Bu kıyaslama yapılırken, dönem içinde işletmeden çekilen değerler ilave edilir, dönem içinde işletmeye ilave edilen değerler ise indirilir.

Kurum kazancının bu şekilde tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile Gelir Vergisi Kanununun ticari kazancın tespitinde indirilecek giderlere ilişkin hükümlerine uyulması gerekir.

Ziraî faaliyetle uğraşan kurumların bu faaliyetinden doğan kazançlarının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun 59 uncu maddesinin son fıkra hükmü de dikkate alınır.

● **Yurt Dışı Faaliyetlerde Kazanç Tespiti**

Yurt dışında elde edilen kazanç ve iratlar;

- ▶ Mükellefin bunları Türkiye’de hesaplarına intikal ettirdiği yılda,

- ▶ Türkiye'de hesaplara intikal ettirilmesinin mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden ileri geldiğinin ispat edilmesi halinde mükellefin bunlara tasarruf edebildiği yılda,

elde edilmiş sayılır.

● **Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde Kazanç Tespiti**

Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kazanç tespiti Gelir Vergisi Kanununun 42 ve 43 üncü maddelerinde düzenlenmiştir.

Buna göre; birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak mezkur yıl beyannamesinde gösterilir.

● **Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancının Tespiti**

Tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az %50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kurum kazançları, dağıtılın veya dağıtılmasın aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde, Türkiye'de kurumlar vergisine tâbidir:

- ▶ İştirakin toplam gayrisafi hasılatının %25 veya fazlasının faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, ziraî veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması,
- ▶ Yurt dışındaki iştirakin ticarî bilânço kârı üzerinden %10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşınması,
- ▶ Yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının 100.000 TL karşılığı yabancı parayı geçmesi.

3.1.2. Dar Mükellef Kurumlarda Kurum Kazancının Tespiti

Dar mükellef kurumların iş yeri veya daimî temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanır.

Dar mükellefiyete tâbi kurumun kazancı;

- Ticari veya zirai kazanç ya da her ikisi birlikte ise ticari kazanç hükümlerine göre,
- Serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlardan ibaret ise elde edilen iradın türüne göre,
- Ticari kazanç ve zirai kazançla birlikte diğer gelir unsurlarını da içeriyorsa ticari kazanç hükümlerine göre tespit edilir.

Yabancı ulaştırma kurumlarının vergiye matrah olacak kurum kazancı, hasıllata ortalama emsal oranlarının uygulanması suretiyle hesaplanır. Ortalama emsal oranları, Türkiye’de daimi veya arızı olarak çalışan bütün kurumlar için;

- Kara taşımacılığında %12
- Deniz taşımacılığında %15
- Hava taşımacılığında %5

Dar mükellefiyette kurum kazancının tespitinde, ayrıca aşağıdaki indirimlerin yapılması kabul edilmez:

- Bu kurumlar hesabına yaptıkları alım-satımlar için ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere verilen faizler, komisyonlar ve benzerleri,
- Türkiye’deki kurumun kazancının elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olan ve emsallere uygunluk ilkesi uyarınca belirlenecek dağıtım anahtarlarına göre ayrılan paylar ile Türkiye’deki kurumun denetimi için yabancı ülkelerden gönderilen yetkili kişilerin seyahat giderleri hariç olmak üzere, ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin genel yönetim giderlerine veya zararlarına katılmak üzere ayrılan paylar.

3.2. İndirilecek Giderler

3.2.1. Gelir Vergisi Kanununa Göre İndirilecek Giderler

Safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununda sayılan aşağıdaki giderlerin indirilmesi kabul edilir:

- Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler (İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden 1/1/2024 tarihinden önce döviz olarak elde ettikleri hâsılâtın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler. Ancak, söz konusu indirim hükmü, 7491 Sayılı Kanunun 9 uncu maddesiyle 1/1/2024 tarihinden itibaren elde edilen gelir ve kazançlara uygulanmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır.)

(Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerinin her birine ilişkin aylık kira 26.000 Türk lirasına (329 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2025 yılında uygulanmak üzere 37.000 TL) kadarlık kısmı ile binek otomobillerinin iktisabına ilişkin özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının en fazla 690.000 Türk lirasına (329 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2025 yılında uygulanmak üzere 990.000 TL) kadarlık kısmı gider olarak dikkate alınabilir.),

- Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatında iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (bu primlerin ve aidatın istirdat edilmemek üzere Türkiye’de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla) ve demirbaş olarak verilen giyim giderleri,
- İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar,

- İşle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri (seyahat maksadının gerektirdiği süreye maksur olmak şartıyla),
- Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri (Şu kadar ki faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, binek otomobillere ilişkin giderlerin en fazla %70'i indirilebilir.),
- İşletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar,
- Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar (işletmeye dâhil olan gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalar, yapıldığı yılda doğrudan gider yazılabilir.) (Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 790.000 Türk lirasını, (329 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2025 yılında uygulanmak üzere 1.100.000 TL) söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde, amortismanına tabi tutarı 1.500.000 Türk lirasını (329 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2025 yılında uygulanmak üzere 2.100.000 TL) aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gider yazılabilir. Bu hükmün uygulanmasında binek otomobilin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutar dikkate alınır.),
- İşverenlerce, Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar (Şu kadar ki; ödenen aidatın bir aylık tutarı, iş yerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşamaz.),
- İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları (İşverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen ve ücretle ilişkilendirilmeksizin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılacak katkı paylarının toplamı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz. Gerek işverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları, gerekse bu Kanunun 63 üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi

kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz.),

- Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedeli,
- Türkiye İş Kurumu tarafından düzenlenen işbaşı eğitim programlarından faydalananlara, programı yürüten işverenlerce fiilen ödenen tutarlar (Bu kapsamda işverenler tarafından ticari kazancın tespitinde ücretle ilişkilendirilmeksizin her bir katılımcı itibarıyla indirim konusu yapılacak tutar aylık olarak asgari ücretin brüt tutarının yarısını aşamaz.).

3.2.2. Kurumlar Vergisi Kanununa Göre İndirilecek Giderler

Safi kurum kazancının tespitinde, Kurumlar Vergisi Kanununda sayılan aşağıdaki giderlerin indirilmesi kabul edilir:

- Menkul kıymet ihraç giderleri,
- Kuruluş ve örgütlenme giderleri,
- Genel kurul toplantıları için yapılan giderler ile birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye giderleri,
- Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortağın kâr payı,
- Katılım bankalarının katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları,
- Sigorta ve reasürans şirketlerinde bilanço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait teknik karşılıklar.

3.2.2.1. Menkul Kıymet İhraç Giderleri

İhraç edilen menkul kıymetlere ilişkin tüm giderler hasılattan indirilebilir. Bu giderler arasında senetlerin kağıt ve basım giderlerini, mahkeme, noter ve diğer tasdik ve tescil giderlerini, damga vergisini ve ihraç dolayısıyla ödenen sair harç ve resimleri, ihraç dolayısıyla bankalara verilen komisyonları, hisse ve tahvil

senetlerinin borsaya kaydı için yapılan giderleri ve bunlara benzer diğerk her türlü giderleri saymak mümkündür.

3.2.2.2. Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri

Kurumların kuruluşları sırasında yapılan; ana sözleşmenin hazırlanması, kuruluş genel kurul toplantılarının yapılması, tanıtma ve reklam gibi kuruluş ve örgütlenmeye ilişkin bir takım giderlerin kurum kazancından indirilebilmesi mümkündür.

Kuruluş ve örgütlenme giderleri doğrudan gider olarak yazılabileceğı gibi, aktifleştirilerek mukayyet değerleri üzerinden beş yılda ve eşit miktarlarda gider yazılarak itfa da edilebilir.

3.2.2.3. Genel Kurul Toplantıları İçin Yapılan Giderler ile Birleşme, Devir, Bölünme, Fesih ve Tasfiye Giderleri

Genel kurul toplantıları için kurum tarafından yapılacak giderler; ilan ve posta giderleri, toplantı salonu kira bedeli ve benzeri giderlerden oluşur.

Genel kurul üyelerinin genel kurula katılmak için yaptıkları giderler, kurumlarca karşılansa dahi gider kaydedilemez. Çünkü bu tür giderler genel kurul yapan kuruma ait giderler olmayıp, ortakların kuruma koydukları sermayelerinin idaresi ile ilgili giderlerdir.

Genel kurul toplantılarında, genel kurul üyelerinin ağırlanmaları ile ilgili giderler, genel örf ve adetlere uygun temsil ve ağırlama gideri niteliğinin ötesine geçmemek koşuluyla gider kaydedilebilir.

Ayrıca birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye aşamalarında yapılan giderler de kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

3.2.2.4. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerde Komandite Ortağın Kâr Payı

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde kurumlar vergisi matrahı, şirket kazancından komandite ortaklara düşen pay dışındaki tutardan ibarettir. Komandite ortakların şirket kârından aldıkları pay, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazançla ilgili hükümleri uyarınca şahsi ticari kazanç sayılmaktadır. Bu nedenle, söz konusu payın şirket bünyesinde kurumlar vergisine tabi tutulmaması için komandite ortağın kâr hissesi gider olarak hasılatından indirilebilecektir.

3.2.2.5. Katılım Bankalarınca Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kâr Payları

Katılım bankalarınca katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları kurum kazancından indirilecek giderler arasında bulunmaktadır.

Öte yandan, katılım bankalarının faizsiz olarak kredi temin etmeleri karşılığında yaptıkları kâr payı ödemeleri, finansman gideri niteliğinde olduğundan, söz konusu giderler Gelir Vergisi Kanununda sayılan "ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler" kapsamında gider olarak dikkate alınır.

Ayrıca, mükelleflerin katılım bankalarından sağladıkları bu nitelikteki krediler için hesapladıkları finansman giderleri de ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel gider mahiyetinde olduğundan, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

3.2.2.6. Sigorta ve Reasürans Şirketlerinde Bilânço Gününde Hükmü Devam Eden Sigorta Sözleşmelerine Ait Teknik Karşılıklar

Sigorta ve reasürans şirketlerinde bilanço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait;

- Muallak hasar ve tazminat karşılıkları,
- Kazanılmamış prim karşılıkları,
- Hayat sigortalarında matematik karşılıklar ve

- Dengeleme karşılığı,

kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir.

3.3. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler

3.3.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Uyarınca Kabul Edilmeyen İndirimler

Aşağıda yer alan giderlerin kurumlar vergisi matrahının tespiti sırasında indirilmesi mümkün değildir:

- Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler,
- Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler,
- Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar,
- Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler,
- Hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, gecikme zamları ve gecikme faizleri,
- Menkul kıymetlerin itibârî değerlerinin altında ihracından doğan zararlar ile bu menkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler,
- İşletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayan deniz ve hava taşıtlarına ilişkin giderler ve amortismanlar,
- Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminat giderleri,
- Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri,
- Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin tamamı,
- Kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktöring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine

eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamını %10'unu aşmamak üzere Cumhurbaşkanınca kararlaştırılan kısmı,

- 5651 sayılı İnternet Ortamında Yapılan Yayınların Düzenlenmesi ve Bu Yayınlar Yoluyla İşlenen Suçlarla Mücadele Edilmesi Hakkında Kanunun ek 4 üncü maddesi kapsamında hakkında reklam yasağı uygulananlara verilen reklamların giderleri.

3.3.2. Diğer Kanunlar Uyarınca Kabul Edilmeyen Giderler

- Mükellefler, vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladıkları katma değer vergisi ile indirilecek katma değer vergisini kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak indiremezler.
- Ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopter ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç olmak üzere, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun I, I/A ve IV sayılı tarifelerinde yer alan taşıtlardan alınan motorlu taşıtlar vergisi ve cezalar ile gecikme zamları, kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilemez.
- 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununa göre, Kuruma fiilen ödenmeyen prim tutarları kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınmaz.

3.4. Zarar Mahsubu

Kurumların ticari faaliyetlerden doğan zararlar, aşağıda yapılan açıklamalara göre sonraki dönemlerde doğan kazançlarından indirilebilecektir.

3.4.1. Geçmiş Yıl Zararları

Kurumlar vergisi beyannamesinde, her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve 5 yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar kurum kazancından indirilebilecektir.

Mükelleflerce bir hesap dönemi içerisinde oluşan zararın, müteakip 5 hesap döneminde oluşacak kârlarla mahsup edilememesi halinde mahsup imkanı ortadan kalkmaktadır.

7326 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun hükümlerinden yararlanan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, matrah artırımında buldukları yıllara ait zararların %50'si, 2021 ve izleyen yıllar kârlarından mahsup edilmez.

7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun hükümlerinden yararlanan kurumlar vergisi mükelleflerinin, matrah artırımında buldukları yıllara ait olup indirim konusu yapılmayan 2018 ila 2021 yıllarına ait geçmiş yıl zararlarının yarısı ile 2022 yılına ait zararının tamamı, 2023 ve müteakip yıl kârlarından mahsup edilmez.

3.4.2. Devir ve Bölünme Durumunda Zarar Mahsubu

Devir veya tam bölünme hallerinde, varlıkları devralan kurumlar, devralınan veya bölünen kurumların zararlarını aşağıda belirtilen sınırlamalar dahilinde mahsup imkanına sahiptirler.

Buna göre devralan kurumlar, kendi bünyelerinde oluşan zararların yanı sıra;

- Devir halinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile
- Tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumun öz sermaye tutarını geçmeyen zararlarını,

kazançlarından indirebileceklerdir.

Devir ve bölünme hallerinde devreden zarar tutarları, devralınan veya bölünen kurumun öz sermayesi ile sınırlıdır. Tam bölünme işleminde, bölünen kurumun zararlarından, söz konusu kurumun öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zarar kısmı mahsup edilebilecektir.

Devir ve bölünme halinde zarar mahsubunun yapılabilmesi için;

- Devralınan veya bölünen kurumların son 5 yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması,
- Devir veya bölünme neticesinde zarar mahsubu yapacak kurumun, aynı faaliyete devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az 5 yıl süreyle devam etmesi,

gerekmektedir.

3.4.3. Yurt Dışı Zararların Mahsubu

Kurumların yurt dışı faaliyetlerinden zarar doğması halinde, belirli koşullar dahilinde yurt dışı zararların kurum kazancından indirilebilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, kazançları Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna edilen faaliyetlere ilişkin yurt dışı zararların mahsup imkanı yoktur.

Kurumların yurt dışı faaliyetlerinden doğan zararlarının mahsup edilebilmesi için;

- Söz konusu zararların Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olmaması,
- Beş yıldan fazla nakledilmemesi,

gerekmektedir.

Yurt dışı inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançlar, Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna edilmiş olduğundan, bu faaliyetlerden zarar doğması halinde, bu zararlar diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirim konusu yapılamaz.

Ayrıca faaliyette buldukları ülkenin vergi kanunlarına göre beyan ettikleri vergi matrahlarını (zarar dahil), her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisini haiz kuruluşlara incelettirip rapora bağlatmaları ve bu raporun aslı ile birlikte tercüme edilmiş bir örneğini Türkiye’deki ilgili vergi dairesine vermeleri şarttır. Ayrıca, söz konusu denetim kuruluşlarınca hazırlanan rapor ekinde yer alacak vergi beyanları ile bilanço ve gelir tablosunun, yabancı ülkedeki yetkili makamlara onaylatılması zorunludur.

Türkiye’de indirim konusu yapılan yurt dışı zararın, ilgili ülkede de mahsup edilmesi veya gider yazılması halinde, Türkiye’deki beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, mahsup veya gider yazılmadan önceki tutardır.

3.5. Diğer İndirimler

Kurumlar Vergisi Kanunu ile diğer Kanunlarda yer alan ve yalnızca beyanname üzerinde dikkate alınabilecek diğer indirim unsurları şunlardır:

- Ar-Ge ve tasarım indirimi,
- Sponsorluk harcamaları indirimi,
- Belirli kişi, kurum ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımlar,
- Girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar,
- Türkiye'den yurtdışı mukimi kişi ve kurumlara verilen hizmetlerden elde edilen kazançlara ilişkin indirim,
- Korumalı iş yeri indirimi,
- Nakit sermaye artırımından kaynaklanan indirim,
- Teknogirişim ve teknokent sermaye desteği indirimi.

3.6. Tasfiye

Tasfiye haline giren kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye dönemi geçerli olacaktır. Tasfiye, kurumun tasfiyeye girmesine ilişkin genel kurul kararının tescil edildiği tarihte başlar ve tasfiye kararının tescil edildiği tarihte sona erer.

Başlangıç tarihinden aynı takvim yılı sonuna kadar olan dönem ile bu dönemden sonraki her takvim yılı ve tasfiyenin sona erdiği dönem için ilgili takvim yılı başından tasfiyenin bitiş tarihine kadar olan dönem bağımsız bir tasfiye dönemi sayılır. Tasfiyenin aynı takvim yılı içinde sona ermesi halinde tasfiye dönemi, kurumun tasfiye haline girdiği tarihte başlayacak ve tasfiyenin bittiği tarihe kadar devam edecektir.

Tasfiyenin zararla kapanması halinde tasfiye sonucu, önceki tasfiye dönemlerine doğru düzeltilir ve önceki dönemlerde fazla ödenen vergiler mükellefe iade edilir. Nihai tasfiye sonucunda matrah beyan edilmesi halinde önceki tasfiye dönemlerinin düzeltilmesi söz konusu olmaz.

Tasfiye işlemleri sürerken vergi oranında meydana gelecek değişimler söz konusu düzeltme işleminin yapılmasını gerektirmeyecektir. Düzeltme işlemleri ancak son tasfiye döneminin zararlarla sonuçlanması halinde yapılacaktır.

Tasfiyeden vazgeçilmesi halinde, kurum hakkında tasfiye hükümleri uygulanmaz. Bu durumda tasfiyeden vazgeçme kararı, bu kararın alındığı tasfiye döneminin başından itibaren geçerli olacak, tasfiyeden vazgeçme kararının alındığı tarihe kadar verilen tasfiye dönemi beyannameleri, normal faaliyet beyannamelerinin yerine geçecektir.

Tasfiyesinden vazgeçilen kurumun geçici vergiyle ilgili yükümlülükleri de tasfiyeden vazgeçilmesine ilişkin kararın alındığı tarihi kapsayan geçici vergilendirme dönemi başından itibaren başlayacaktır.

Tasfiye beyannamesi, tasfiyenin aynı takvim yılı içinde başlayıp sonuçlanması halinde, tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren otuz gün içinde kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilecektir.

Tasfiyeye giriş tarihi ile tasfiyenin sonuçlanma tarihinin farklı takvim yıllarında gerçekleşmesi durumunda, her bir tasfiye dönemine ilişkin tasfiye beyannamesi, tasfiye memuru tarafından tasfiye döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın son günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilecektir.

Tasfiyenin sona erdiği döneme ilişkin tasfiye beyannamesi ise tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren otuz gün içinde kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilecektir.

3.7. Birleşme

Bir veya daha fazla kurumun diğer bir kurumla birleşmesi durumunda, birleşme sebebiyle infisah eden kurumların birleşme kârı için tasfiye hükümleri geçerli olacaktır. Ancak, birleşmede tasfiye kârı yerine birleşme kârı vergiye matrah olacaktır. Dolayısıyla, birleşme tarihine kadar, birleşen kurumda ortaya çıkan faaliyet kârları ile birlikte değer artışlarının da vergilendirilmesi gerekecektir.

Birleşme kârının hesaplanması sırasında, birleşen kurumların ortaklarına birleşilen kurum tarafından verilen değerlerin, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümlerine göre belirlenmesi gerekmektedir.

Vergili birleşme olarak da ifade edilebilen bu tür birleşmelerde, tasfiye kârının tespiti hakkındaki hükümler, birleşme kârının tespitinde de geçerlidir. Şu kadar ki; münfesihi kurumun veya kurumların, ortaklarına ya da sahiplerine birleşilen kurum tarafından doğrudan doğruya veya dolaylı olarak verilen değerler, kurumun tasfiyesi halinde ortaklara dağıtılan değerler yerine geçecektir.

Ayrıca, tasfiye hükümlerine göre tasfiye memurlarına düşen sorumluluk ve ödevler, birleşme halinde birleşilen kuruma ait olacaktır.

3.8. Devir, Bölünme ve Hisse Değişimi

3.8.1. Devir

Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin birinci ve ikinci fıkrası, birleşmenin özel bir türünü devir olarak tanımlamakta, tam mükellef kurumlar arasında kayıtlı değerler üzerinden ve kül halinde devralma suretiyle gerçekleştirilen işlemler devir olarak nitelendirilmektedir. Buna göre, aşağıdaki şartlar dahilinde gerçekleşen birleşmeler devir hükmündedir:

- Birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye’de bulunması,
- Münfesihi kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi.

Devir tarihi, şirket yetkili kurulunun devre ilişkin kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarihtir. Kurumların yukarıdaki şartlar dahilinde tür değiştirmeleri de devir hükmündedir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesine uygun olarak yapılacak devirlerde, münfesihi kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilecek, birleşmeden doğan kârlar ise hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecektir.

Devre ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi, birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde münfesi kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verilecektir.

Beyanname, münfesi kurum ile birleşilen kurum tarafından devir tarihi itibarıyla hazırlanacak ve müştereken imzalanacaktır.

Devir tarihine kadar olan kazancın vergilendirilebilmesi için devir tarihi itibarıyla hesaplanan kazancın bu beyannameye dahil edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu tarihten sonraki işlemlerden doğan kazanç, devralan kuruma ait olacaktır.

Devir işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, münfesi kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlanacak kurumlar vergisi beyannamesi de devre ilişkin kurumlar beyannamesi ile birlikte verilecektir. Söz konusu beyannamelerin de münfesi kurum ve birleşen kurum tarafından müştereken imzalanarak münfesi kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

3.8.2. Bölünme

3.8.2.1. Tam Bölünme

Tam mükellef bir sermaye şirketinin tasfiyesiz olarak infisah etmek suretiyle bütün mal varlığını, alacaklarını ve borçlarını kayıtlı değerleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak iki veya daha fazla tam mükellef sermaye şirketine devretmesi ve karşılığında devreden sermaye şirketinin ortaklarına devralan sermaye şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisseleri verilmesi tam bölünme olarak tanımlanmıştır. Bu durumda, bölünen şirketin tüm mal varlığı iki veya daha fazla şirkete geçmekte ve bölünen şirketin ortakları devralan şirketlerin ortaklık paylarını iktisap etmektedir.

Bölünen şirketin varlıkları, kayıtlı değer üzerinden devralan şirketlere aktarılacaktır. Vergi Usul Kanununun 265 inci maddesinde bu değer, bir iktisadi

kıymetin muhasebe kayıtlarında yer alan hesap değeri olarak tanımlanmıştır. Tam bölünme işleminde, aktifi ve pasifi düzenleyici hesaplar, ilgili olduğu aktif veya pasif hesapla birlikte devrolunacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesi uyarınca yapılacak tam bölünmelerde, münfesi kurumun sadece bölünme tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilecek; bölünmeden doğan kârlar ise hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecektir.

Tam bölünme tarihi, şirket yetkili kurulunun bölünmeye ilişkin kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarihtir.

Bölünme işlemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi, bölünmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde bölünme suretiyle infisah eden (bölünen) kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilecektir.

Beyanname, bölünen kurum ile bu kurumun varlıklarını devralan kurumlar tarafından bölünme tarihi itibarıyla hazırlanacak ve müştereken imzalanarak verilecektir.

Bölünme tarihine kadar olan kazancın vergilendirilebilmesi için bölünme tarihi itibarıyla hesaplanan kazancın bu beyannameye dahil edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu tarihten sonraki işlemlerden doğan kazanç, devralan kurumlara ait olacaktır.

Bölünme işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, bölünen kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlanacak kurumlar vergisi beyannamesi de bölünmeye ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi ile birlikte verilecektir. Söz konusu beyannamenin de bölünen kurum ve bu kurumun varlıklarını devralan kurumlar tarafından müştereken imzalanarak münfesi kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

3.8.2.2. Kısmi Bölünme

Tam mükellef bir sermaye şirketi veya sermaye şirketi niteliğindeki yabancı bir kurumun Türkiye'deki iş yeri ya da daimi temsilcisinin bilançosunda yer alan ve en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçının mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak konulması kısmi bölünme olarak kabul edilmiştir.

Bu düzenleme ile iştirak hisselerinin kısmi bölünme kapsamında aynı sermaye olarak konulabilmesi için aktifte yer alan bu kıymetlerin en az iki tam yıl süreyle elde tutulması şarttır. Kısmi bölünme işleminde, aktif ve pasifi düzenleyici hesaplar, ilgili olduğu aktif veya pasif hesaplara birlikte devrolunmak zorundadır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesine göre gerçekleşen kısmi bölünme işlemlerinden doğan kârlar hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecektir.

Devir, tasfiye dönemi, tam bölünme ve nevi değişikliği nedenleriyle verilmesi gereken kıst dönem beyannamelerin elektronik ortamda e-Beyanname sisteminden verilmesi gerekmektedir.

3.8.3. Hisse Değişimi

Tam mükellef bir sermaye şirketinin, diğer bir sermaye şirketinin hisselerini, bu şirketin yönetimini ve hisse çoğunluğunu elde edecek şekilde devralması ve karşılığında bu şirketin hisselerini devreden ortaklarına kendi şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisselerini vermesi, hisse değişimi olarak tanımlanmıştır.

Yapılan işlemin hisse değişimi olarak kabul edilebilmesi için;

- Devralan kurumun sermaye şirketi olması,
- İştirak hisseleri devredilen kurumun sermaye şirketi olması,

- Devralan kurumun tam mükellef olması,
- Devralan kurumun diğer şirketin hisselerini yönetim ve hisse senedi çoğunluğunu elde edecek şekilde devralması,
- İştirak hisseleri devredilen kurumun ortaklarına devralan kurumun kendi sermayesini temsil eden iştirak hisselerinin verilmesi,

gerekmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesine göre gerçekleşen hisse değişimi işlemlerinden doğan kârlar hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecektir.

3.9. Kurumlar Vergisinde Mahsup ve İadeler

3.9.1. Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu

Yurt dışında elde edilerek Türkiye’de genel netice hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, Türkiye’de tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebilir. Ancak, indirilecek tutar, yurt dışında elde edilen kazançlara ilgili dönem kurumlar vergisi oranının uygulamasıyla bulunacak tutardan fazla olamaz. Ayrıca, yurt dışında ödenen bu vergilerin ilgili yılda indirilememesi halinde mahsup hakkı izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar kullanılabilir.

Örneğin, (N) Kurumu, (O) Ülkesindeki iş yerinde 1.000.000 TL karşılığı kurum kazancı elde etmiştir. Bu kazanç üzerinden yabancı ülkedeki vergi mevzuatı uyarınca %30 oranında kurumlar vergisi ve benzeri vergi ödenmiştir. Bu durumda, (N) Kurumu, 1.000.000 TL’yi Türkiye’de kurum kazancına dahil edecek, ancak bu kazançla ilişkin yurt dışında ödenen verginin, Türkiye’de bu kazançla ilişkin olarak hesaplanan vergiyi aşan kısmını yani $[300.000 - (1.000.000 \times \%25)=]$ 50.000 TL’yi Türkiye’de hesaplanan vergiden mahsup edemeyecektir. Bu verginin, cârî yılda olduğu gibi sonraki yıllarda da mahsup edilmesi mümkün değildir.

Ayrıca, yurt dışında elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmiş olması halinde, bu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen vergilerin yurt içinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.

3.9.2. Yurt İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilerin Mahsup ve İadesi

Beyannameye dahil edilen kazanç üzerinden Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca vergi kesintisi yapılmışsa, kesinti yoluyla ödenen bu vergiler hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilir.

Mahsubu gereken miktar beyanname üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olursa, aradaki fark vergi dairesince mükellefe bildirilir ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade edilir.

3.9.2.1. Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiden Mahsup ve Kalan Kısımın İadesi

Yıllık beyanname ile beyan edilen kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergiler mahsup edilir. Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tevkif yoluyla kesilen verginin beyannameye dahil edilen kazançla ilişkin olması gerekmektedir. Mükelleflerin kesintiyi yapan vergi sorumlularına ait bilgiler ile yıl içinde yapılan tevkifatlarla ilişkin tabloyu yıllık beyannamelerine eklemeleri yeterli olacaktır.

3.9.2.2. Mahsuben İade

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyanamedeki mahsuplar sonunda kalan kısmının diğer vergi borçlarına mahsup talebi, tutarına bakılmaksızın ve inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir. Mahsup talebinin 429 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekindeki iade talep dilekçesi (1A) ile yapılması gerekmektedir.

Mahsuben iade işlemi, aranan tüm belgelerin tamamlanması koşuluyla, yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarih esas alınarak yapılacaktır.

Yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin kanuni süresinde verilmemesi ya da sair nedenlerle ikmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlar üzerine tahakkuk eden vergiler ile ilgili olarak daha önce tevkif yoluyla kesilen vergiler öncelikle tarhiyat aşamasında vergi dairesince dikkate alınarak yerine getirilir. Bu mahsuplar sonunda kalan kısım talep edilmesi halinde diğer vergi borçlarına

mahsup edilir. Bu durumda mahsup talepleri iade talep dilekçesinin (1A) ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten itibaren hüküm ifade eder. Bu tarihten itibaren mükelleflerin mahsubunu talep ettikleri vergi borçları için gecikme zammı uygulanmaz.

Mükellefin vadesi gelmiş vergi borcunun bulunmaması halinde, iade alacağının sonraki dönemlerde vadesi gelecek vergi borçlarına mahsubu mümkündür.

Mükellefler, ortağı buldukları adi ortaklık veya kollektif şirketlerin müteselsilen sorumlu oldukları vergi borçlarına da mahsuben iade talebinde bulunabilirler. Bu taleplerin yerine getirilebilmesi için, iade alacaklısı mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması ve mahsup dilekçesinde adi ortaklık veya kollektif şirketin hangi dönem borçları için mahsup talep edildiğinin belirtilmesi gerekir. Mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması halinde, iade alacağının sonraki dönemlerde muaccel hale gelecek vergi borçlarına mahsubu mümkündür. Bu taktirde mahsup talebi sonraki dönemlerde doğacak verginin tahakkuku ile hüküm ifade eder.

Mahsup taleplerinin yerine getirilmesinde, zamanaşımı hükümleri göz önünde bulundurulur.

3.9.2.3. Nakden İade

Nakden iade taleplerinin iade talep dilekçesi (1A) ile yapılması şarttır. Tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin nakden iade edilecek tutarın 239.000 TL'yi (2025 yılı için 340.000 TL) geçmemesi halinde iade talebi, iade talep dilekçesi (1A) ile birlikte, bu dilekçenin "Nakden İadelere İlişkin Açıklamalar" kısmında yer alan eklenecek belgelerin eksiksiz ibraz edilmesi kaydıyla inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir.

Bu kapsamda; kurumlar vergisi mükellefleri ile ticari veya zirai kazanç elde edenler için tevkif yoluyla kesilen vergilerin vergi sorumluları tarafından ilgili vergi dairesine ödenmiş olduğuna ilişkin belgenin ilgili kurumca onaylanan bir örneğinin, iade işlemini gerçekleştirecek olan vergi dairesine iade talep dilekçesi (1A) ile birlikte ibraz edilmesi yeterli bulunmaktadır.

Nakden yapılacak iade taleplerinin 239.000 TL'yi (2025 yılı için 340.000 TL) aşması halinde, 239.000 TL'yi (2025 yılı için 340.000 TL) aşan kısım Vergi Usul Kanununa göre vergi inceleme yetkisi bulunanlarca yapılacak inceleme sonucunda düzenlenecek vergi inceleme raporuna göre iade edilir. 239.000 Türk lirasına (2025 yılı için 340.000 TL) kadar olan kısım ise, iade talep dilekçesi (1A) ve eklerinin eksiksiz ibraz edilmesi koşuluyla teminat aranmaksızın ve inceleme raporu beklenmeksizin iade edilir. İade talebi teminat gösterilmesi halinde inceleme sonucu beklenmeksizin yerine getirilir.

Nakden iade talebinin 2.405.000 Türk lirasına (2025 yılı için 3.400.000 TL) kadar olan kısmı mükellefle süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş yeminli mali müşavirce düzenlenecek tam tasdik raporu uyarınca iade edilebilir. İade talebinin 2.405.000 Türk lirasını (2025 yılı için 3.400.000 TL) aşan kısmının iadesi ise vergi inceleme yetkisi bulunanlarca düzenlenen vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

Nakden iade edilebilir aşamaya gelen alacağın üçüncü şahısların vergi borçlarına mahsubu talep edilebilir. Bu mahsup işlemine ilişkin verilecek iade talep dilekçesine (1A), Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin (Sıra No: 429) ekinde yer alan "Üçüncü Kişilerin/Kurumların Vergi Borçlarına Mahsup Talebine İlişkin Liste" eklenir. Bu şekilde yapılan mahsup talepleri düzeltme fişinin onaylandığı tarih itibarıyla yerine getirilir.

3.9.3. Geçici Verginin Mahsubu

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 beyannameye mahsup edilemez.

3.9.4. Uyumlu Mükelleflere %5 Vergi İndirimi

Kurumlar vergisi mükelleflerinden (finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere) gerekli şartları taşıyanların kurumlar vergisi

beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'i, ödenmesi gereken kurumlar vergisinden indirilir.

Buna göre mükelleflerin;

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

şarttır.

Vergi indirimine ilişkin şartları haiz mükellefler, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinin %5'i oranında vergi indirimi tutarını hesaplayacaktır.

Vergi indirimi tutarı, her hal ve takdirde 1/1/2025 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere 9.900.000 Türk lirasından fazla olamaz. Vergi indirimi tutarının ödenmesi gereken vergiden fazla olması halinde ise kalan tutar, kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilecektir. Bu süre içerisinde mahsup edilemeyen tutarlar red ve iade edilmeyecektir.

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

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

3.9.5. Gelir/Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi (GEKSİS)

99 Seri No.lu Gelir Vergisi Sirkülerinde belirtildiği üzere; elektronik ortamda beyanname gönderme zorunluluğu olan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin iade taleplerini Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemini (GEKSİS) kullanmak suretiyle yapmaları gerekmektedir.

GEKSİS kontrol raporunun oluşabilmesi için iade talep eden mükellefler tarafından Dijital Vergi Dairesi (İnternet Vergi Dairesi) aracılığı ile bilgi girişi yapılmalıdır. Bu şekilde yapılan bilgi girişleri iade talep dilekçesi mahiyetinde değildir. İade taleplerini elektronik olarak yapmak zorunda olan mükellefler iade talep dilekçelerini de vermelidir. Standart Gelir/ Kurumlar Vergisi İade Talep

Dilekçelerini (1A ve 1B) vermeyen ve bilgi girişi yapmayan mükelleflerin GEKSİS kontrol raporu oluşturulmayacaktır.

Mükelleflerin elektronik ortamda gönderecekleri bilgi ve belgeler esas alınarak iadelerle yönelik kontrol ve analizler elektronik ortamda yapılacak olup Başkanlığımızca hazırlanan GEKSİS Kontrol Raporu iadeyi yapacak birime sunulacaktır. Mükellefler de oluşturulan GEKSİS Özet Raporuna Dijital Vergi Dairesi (İnternet Vergi Dairesi) aracılığıyla ulaşabileceklerdir.

Diğer taraftan, elektronik ortamda gönderilemeyen diğer belge/liste/ tablolar eskiden olduğu gibi kâğıt ortamında dilekçe ekinde vergi dairesine verilecektir.

Ayrıca; sistem ile ilgili olarak ayrıntılı bilgilerin yer aldığı Gelir/ Kurumlar Vergisi İade Talebi Girişi Kılavuzuna ve Sık Sorulan Sorulara https://intvrg.gib.gov.tr/GEKSIS_Kilavuz.pdf adresinden ulaşılabilir.

4. KURUMLAR VERGİSİNİN BEYANI VE ÖDEMESİ

4.1. Kurumlar Vergisi Oranı

Kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden 1/10/2023 tarihinden itibaren verilmesi gereken beyannamelerden başlamak üzere; kurumların 2023 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına, özel hesap dönemine tabi olan kurumların ise 2023 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına uygulanmak üzere %25 oranında alınır.

6361 sayılı Kanun kapsamındaki şirketler, elektronik ödeme ve para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri ve emeklilik şirketlerinin 2023 yılı vergilendirme dönemine ait kurum kazançları için kurumlar vergisi 1/10/2023 tarihinden itibaren verilmesi gereken beyannamelerden başlamak üzere; kurumların 2023 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına, özel hesap dönemine tabi olan kurumların ise 2023 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına uygulanmak üzere %30 oranında alınır.

Kurumlar Vergisi Kanununda yapılan değişiklik ile 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanuna göre yap-ışlet-devret modeli çerçevesinde gerçekleştirilen projeler ile 6428 sayılı Sağlık Bakanlığınca Kamu Özel İş Birliği Modeli ile Tesis Yaptırılması, Yenilenmesi ve Hizmet Alınması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun hükümlerine göre kamu özel iş birliği modeli çerçevesinde yürütölen projelerde sözleşmenin tarafı olarak faaliyette bulunan şirketlerin 2025 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançları, özel hesap dönemine tabi olan kurumların ise 2025 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançları üzerinden kurumlar vergisi %30 oranında alınacaktır.

- Kurumlar Vergisi Kanununda yapılan değişiklikle 1/1/2021 tarihinden, özel hesap dönemine tabi olan mükelleflerde 2021 takvim yılında başlayan özel hesap döneminin başından itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere; Payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurumların (bankalar, finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, ödeme ve elektronik para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri ve emeklilik şirketleri hariç) paylarının ilk defa halka arz edildiği hesap döneminden başlamak üzere beş hesap dönemine ait kurum kazançlarına kurumlar vergisi oranı 2 puan indirimli olarak uygulanır.

İndirimden yararlanan hesap döneminden itibaren beş hesap dönemi içinde pay oranına ilişkin bu fıkrada belirlenen şartın kaybedilmesi hâlinde, indirimli vergi oranı uygulaması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir.

- Kurumlar Vergisi Kanununda yapılan değişiklikle 1/1/2022 tarihinden, özel hesap dönemine tabi olan mükelleflerde 2022 takvim yılında başlayan özel hesap döneminin başından itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere; sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştilgal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli uygulanır.

- Kurumlar Vergisi Kanununda yapılan bir diğer değişlikle 1/10/2023 tarihinden itibaren verilmesi gereken beyannamelerden başlamak üzere; kurumların 2023 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına, özel hesap dönemine tabi olan kurumların ise 2023 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına uygulanmak üzere, ihracat yapan kurumların münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranı 5 puan indirimli olarak uygulanır.

Aracılı ihracat sözleşmesine dayanarak imalatçı veya tedarikçi kurumların, dış ticaret sermaye şirketleri veya sektörel dış ticaret şirketleri üzerinden gerçekleştirdikleri ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına da bu indirim uygulanır.

Buna göre;

- İhracat yapan kurumların sadece ihracattan elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranı 5 puan,
- Sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle işgal eden kurumların sadece üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranı 1 puan,

indirimli uygulanır.

Tam mükellef kurumlar için geçerli olan esaslar, dar mükellef kurumlara da aynen uygulanır.

İlgili Bakanlık tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulur. Ayrıca, bu mükellefler yatırım dönemleri devam ettiği sürede, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımları dolayısıyla hesaplandıkları yatırıma katkı tutarını, diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlara indirimli oranda kurumlar vergisi uygulayarak kullanabilmektedirler.

2024 Hesap Döneminde Uygulanacak Kurumlar Vergisi Oranları

Kurumlar Vergisi Mükellefleri	Kurumlar Vergisi Oranları
Aşağıda sayılan kurumlar dışında kalan kurumlar vergisi mükellefleri için	%25
Bankalar, 6361 sayılı Kanun kapsamındaki şirketler, elektronik ödeme ve para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri ve emeklilik şirketleri için	%30
Payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurumlar için	%23
İhracat yapan kurumlar ve aracı ihracat sözleşmesine dayanarak imalatçı veya tedarikçi kurumların, dış ticaret sermaye şirketleri veya sektörel dış ticaret şirketleri üzerinden gerçekleştirdikleri ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar için	%20
Sanayi sicil belgesine haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlar için	%24
Payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen ve ihracat yapan kurumlar için	%18
Payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen ve sanayi sicil belgesine haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlar için	%22

2025 Hesap Döneminde Uygulanacak Kurumlar Vergisi Oranları

Kurumlar Vergisi Mükellefleri	Kurumlar Vergisi Oranları
Aşağıda sayılan kurumlar dışında kalan kurumlar vergisi mükellefleri için	%25
Bankalar, 6361 sayılı Kanun kapsamındaki şirketler, elektronik ödeme ve para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapıtırılması Hakkında Kanuna göre yap-işlet-devret modeli çerçevesinde gerçekleştirilen projeler ile 21/2/2013 tarihli ve 6428 sayılı Sağlık Bakanlığınca Kamu Özel İş Birliği Modeli ile Tesis Yapıtırılması, Yenilenmesi ve Hizmet Alınması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun hükümlerine göre kamu özel iş birliği modeli çerçevesinde yürütülen projelerde sözleşmenin tarafı olarak faaliyette bulunan şirketler için	%30

Payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurumlar için	%23
İhracat yapan kurumlar ve aracı ihracat sözleşmesine dayanarak imalatçı veya tedarikçi kurumların, dış ticaret sermaye şirketleri veya sektörel dış ticaret şirketleri üzerinden gerçekleştirdikleri ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar için	%20
Sanayi sicil belgesine haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlar için	%24
Payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen ve ihracat yapan kurumlar için	%18
Payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen ve sanayi sicil belgesine haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlar için	%22

4.2. Geçici Vergi

Kurumlar Vergisi mükellefleri (ticari ve zirai kazanç elde eden dar mükellef kurumlar dahil), cârî vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre cârî dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi öderler. Kurumlar vergisi oranının indirimli olarak uygulanması durumunda kurum geçici vergi oranı da indirimli olarak uygulanacaktır.

Hesap dönemi takvim yılı olan mükellefler için geçici vergi dönemleri ile beyan ve ödeme zamanları aşağıdaki gibidir:

DÖNEMLER	BEYAN VE ÖDEME ZAMANI
1. Dönem (Ocak-Şubat-Mart)	17 Mayıs
2. Dönem (Nisan-Mayıs Haziran)	17 Ağustos
3. Dönem (Temmuz-Ağustos-Eylül)	17 Kasım

Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler için geçici vergi dönemleri; özel hesap döneminin başlangıç tarihinden itibaren üçer aylık dönemler olarak hesaplanır. Üçer aylık dönemi izleyen ikinci ayın 17'si beyan zamanı ve aynı ayın 17'si ödeme zamanıdır.

Kurumlar vergisi mükelleflerinde geçici vergi, her geçici vergi döneminde, önceki geçici vergi dönemlerini de kapsayacak şekilde kümülatif olarak tespit edilen geçici vergi matrahına geçici vergi oranı uygulanarak hesaplanır. Hesaplanan geçici vergiden aynı yılın bir önceki veya daha önceki geçici vergi dönemine ilişkin olarak ödenmiş olan geçici vergi toplamı düşülerek ödenmesi gereken geçici vergi tutarına ulaşılır. Geçici vergi beyannamesi, elektronik ortamda düzenlenerek beyan edilir.

4.3. Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi

7524 sayılı Kanununun 36 ncı maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununa "Yurt içi asgari kurumlar vergisi" başlıklı 32/C maddesi eklenmiştir. Bu madde, 2025 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlara; özel hesap dönemine tabi olan kurumların ise 2025 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına uygulanacaktır. Buna göre, ilgili kanununun 32 nci ve 32/A maddeleri hükümleri dikkate alınarak hesaplanan kurumlar vergisi, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %10'undan az olamayacaktır.

Geçici vergi dönemlerinde de, asgari kurumlar vergisi hesaplaması yapılacaktır.

4.3.1. Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisinin Mükellefleri

Asgari kurumlar vergisinin mükellefleri, Kurumlar Vergisi Kanununda sayılan mükelleflerdir. Türkiye'de elde ettikleri kazançlarını kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan etmek zorunda olan dar mükellef kurumlar da asgari kurumlar vergisine tabidir. Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinde yer alan ve vergisi

tevkif suretiyle alınan kazanç ve iratların beyanı dar mükelleflerin ihtiyarına bırakılmıştır. Dar mükellef kurumların söz konusu kazanç ve iratlar nedeniyle beyanname vermeleri halinde, bu kurumlar da asgari kurumlar vergisine tabi olacaklardır.

4.3.2. Asgari Kurumlar Vergisinin Uygulanmayacağı Mükellefler

Kurumlar vergisinden muaf olan ya da hasılat esasına göre vergilendirilen kurumlar vergisi mükellefleri için asgari kurumlar vergisi uygulanmayacaktır. Ayrıca ilk defa faaliyete başlayan kurumlar hakkında faaliyete başlanılan hesap döneminden itibaren üç hesap dönemi boyunca asgari vergi hükümleri uygulanmayacaktır.

Birleşme, devir, tür değişikliği ile kısmi ve tam bölünme suretiyle kurulan şirketler ilk defa faaliyete başlayan şirket olarak kabul edilmeyecektir.

Örneğin, 2025 hesap döneminde kurulan bir şirket, 2025, 2026 ve 2027 hesap dönemlerinde asgari kurumlar vergisi uygulamasına tabi olmayacaktır. 2023 yılında kurulan bir şirket için 2025 hesap döneminde, 2024 yılında kurulan bir şirket için ise 2025 ve 2026 hesap dönemlerinde asgari vergi uygulanmayacaktır.

4.3.3. Asgari Kurumlar Vergisi Uygulaması ve Hesaplaması

Kurumların bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri kazançlarına, Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesinin bir ila dokuzuncu fıkrası hükümleri ile 32/A maddesinin uygulanması suretiyle tespit olunacak oranın tatbik edilmesiyle hesaplanan kurumlar vergisi, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %10'undan az olamayacaktır. İndirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancı ibaresi, hesap dönemi sonundaki ticari bilanço kârına veya zararına kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesiyle bulunan tutarı ifade etmektedir. Ticari bilanço karı ile kanunen kabul edilmeyen giderler toplamının veya ticari bilanço zararı ile kanunen kabul edilmeyen giderler toplamının sıfırdan büyük olduğu durumlarda asgari kurumlar vergisi hesaplaması yapılacaktır.

Kurumlar vergisi mükellefleri, ticari bilanço karı/zararına kanunen kabul edilmeyen giderlerini ekleyeceklerdir. Bu tutarın sıfırdan büyük olması halinde, bu tutardan asgari kurumlar vergisi kapsamı dışında bulunan istisna ve indirimler düşülecektir. Kalan bir tutar bulunması halinde bu tutara %10 oranı uygulanmak suretiyle asgari kurumlar vergisi hesaplanacaktır.

Beyannamelerde indirim konusu yapılan geçmiş yıl zararları asgari kurumlar vergisinden düşülmeyecek asgari kurumlar vergisinin hesaplanmasında dikkate alınacaktır.

(Danıştay 3. Dairesi E.2024/5700 sayılı dosya kapsamında 10.02.2025 tarihinde verdiği ara karar ile 23 seri no.lu Tebliğ ile 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ne eklenen ve asgari kurumlar vergisi uygulamasında geçmiş yıl zararlarının matrahtan indirilmemesini öngören tebliğ hükümlerinin yürütmesinin durdurulmasına karar vermiştir.)

Mükelleflerin; tasfiye, birleşme, devir ve tam bölünme işlemleri nedeniyle vermiş oldukları beyannamelerinde de asgari kurumlar vergisini hesaplamaları gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesi kapsamında vergi indirimi hakkı bulunan kurumlar, hesaplanan asgari kurumlar vergisi için de bu haklarını kullanabileceklerdir.

4.3.4. Kurum Kazancından Düşülen İstisna ve İndirimler

Kurumlar Vergisi Kanunu ile diğer Kanunlarda yer alan ve asgari kurumlar vergisi matrahından düşülen istisnalar şunlardır:

- İştirak kazançları istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-a)
- Emisyon primi kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-ç)
- Yatırım fon ve ortaklıklarının kazancı istisnası (taşınmazlardan elde edilen kazançlar hariç) (5520 sayılı Kanun madde 5/1-d)

- Risturn kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-i)
- Sat-kirala-geri al işlemlerine yönelik kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-j)
- Varlık kiralama işlemlerinden elde edilen kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-k)
- Türk uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden sağlanan kazanç istisnası (4490 sayılı Kanun madde 12)
- Serbest bölgelerde elde edilen kazanç istisnası (3218 sayılı Kanun geçici madde 3)
- Teknoloji geliştirme bölgelerinde elde edilen kazanç istisnası (4691 sayılı Kanun geçici madde 2)

Kurumlar Vergisi Kanunu ile diğer Kanunlarda yer alan ve asgari kurumlar vergisi matrahından düşülen indirimler şunlardır:

- 213 sayılı Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-g)
- 1/7/2005 tarihli ve 5378 sayılı Engelliler hakkında Kanuna göre korumalı iş yeri indirimi (5520 sayılı Kanun madde 10/1-h)
- Ar-Ge ve tasarım indirimi (5746 sayılı Kanun madde 3 ve 3/A) (6550 sayılı Kanun geçici madde 1/c) (5520 sayılı Kanun madde 10/1-a)

4.3.5. Kurum Kazancından Düşülmeyen İstisna ve İndirimler

Kurumlar Vergisi Kanunu ile diğer Kanunlarda yer alan ve asgari kurumlar vergisi matrahından düşülemeyen istisnalar aşağıdaki gibidir:

- Yurt dışı iştirak kazançları istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-b)
- Yurt dışı iştirak hissesi satış kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-c)
- Yatırım fon ve ortaklığı kazancı istisnası (Taşınmazlardan elde edilen kazançlar) (5520 sayılı Kanun madde 5/1-d)
- Taşınmaz, iştirak hisseleri ve fon satış kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-e)

- Bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine veya TMSF'ye borçlu durumda olanların taşınmaz veya iştirak hisselerinin satış kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-f)
- Yurt dışı şube kazançları istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-g)
- Yurt dışı inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetler kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-h)
- Eğitim ve öğretim kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-ı)
- Yabancı fon kazançlarının vergilendirilmesinde yönetici şirketlere ilişkin kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/A)
- Sınai mülkiyet hakları satış kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/B)
- Kur korumalı mevduat ve katılım hesaplarından elde edilen kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun geçici madde 14)
- Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazanç istisnası (193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu geçici madde 76)
- Araştırma altyapılarının Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarda istisna (6550 sayılı Kanun geçici madde 1/a)
- Özel kanunlarda yer alan ve asgari vergi matrahına dâhil edilmesi gereken diğer istisnalar.

5520 sayılı Kanun ile diğer Kanunlarda yer alan ve asgari kurumlar vergisi matrahından düşülemeyen indirimler aşağıdaki gibidir:

- Sponsorluk harcamalarında indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-b)
- Bağış ve yardımlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-c)
- Eğitim ve sağlık tesisleri ile yurt inşaatlarına ilişkin bağış ve yardımlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-ç)
- Kültür ve turizm amaçlı bağış ve yardımlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-d)
- Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına yapılan bağışlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-e)

- Kızılay Derneği ile Yeşilay Cemiyetine yapılan nakdi bağış ve yardımlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-f)
- Yurt dışına verilen yazılım, mühendislik, eğitim ve sağlık hizmetleri kazanç indirimi (5520 sayılı Kanun madde 10/1-ğ)
- Nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi (5520 sayılı Kanun madde 10/1-ı)
- İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde faaliyette bulunan kurumların elde ettiği kazançlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-i)
- Yatırım indirimi istisnası (193 sayılı Kanun mülga 19, geçici 61 ve geçici 69)
- Teknogirişim sermaye desteği indirimi (5746 sayılı Kanun madde 3/5)
- Teknokent sermaye desteği indirimi (4691 sayılı Kanun geçici madde 4)
- Özel kanunlarda yer alan ve asgari vergi matrahına dâhil edilmesi gereken diğer indirimler.

5520 sayılı Kanun ile diğer Kanunlarda yer alan istisna ve indirimlerin, kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırlarında gösterilerek indirim konusu yapılması gerekmekte olup, ilgili satırı bulunmayan istisna ve indirimlerin ilgisine göre beyannamenin "Diğer indirimler ve istisnalar" veya "Diğer indirimler" bölümlerinde gösterilerek vergiye tabi matrahın tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Bu şekilde indirim konusu yapılan istisna ve indirimler de asgari kurumlar vergisi kapsamına girecektir.

Örneğin, (Ö) A.Ş.'nin 2025 hesap dönemine ilişkin ticari bilanço karı 10.000.000 TL, kanunen kabul edilmeyen gideri 1.000.000 TL'dir. Şirketin ihracattan elde ettiği ve ilgili hükümlere göre 5 puan indirimli orana tabi tutacağı kazancı ise 2.000.000 TL'dir. Öte yandan, kurumun serbest bölgede faaliyette bulunan şubesinden elde ettiği istisna kazancı 1.000.000 TL, sınai mülkiyet hakları istisna satış kazancı 4.000.000 TL'dir. Kurum ayrıca, 2.000.000 TL nakdi sermaye faiz indirimini matrahından indirim konusu yapmıştır.

Buna göre, anılan kurumun asgari kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

	Kurumlar Vergisi	Asgari Kurumlar Vergisi
Ticari Bilanço Karı (a)	10.000.000 TL	10.000.000 TL
KKEG (b)	1.000.000 TL	1.000.000 TL
İstisnalar - Serbest bölge kazanç istisnası 1.000.000 TL (c) - Sınai mülkiyet hakları kazanç istisnası 4.000.000 TL (ç)	5.000.000 TL (c + ç)	1.000.000 TL (c)
İndirimler - Nakdi sermaye indirimi 2.000.000 TL (d)	2.000.000 TL (d)	0 TL
Kurumlar vergisi matrahı	[(a + b) – (c + ç + d)] 4.000.000 TL	[(a + b) – c] 10.000.000 TL
İhracat kazancı üzerinden 5 puan indirimli orana göre hesaplanan vergi (e)	(2.000.000 X %20) 400.000 TL	
İhracat oran indirimi kaynaklı alınmayan vergi (f)	(2.000.000 X %5) 100.000 TL	
Genel orana tabi matrah üzerinden hesaplanan vergi (g)	(2.000.000 X %25) 500.000 TL	
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	(e + g) 900.000 TL	[(10.000.000 x %10) – f] 900.000 TL
Ödenecek Kurumlar Vergisi	900.000 TL	

4.4. Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Verilmesi

Kurumlar vergisi beyannamesi, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden son günü saat 23.59'a kadar, dar mükellef kurumlarda muhatabın Türkiye'yi terk etmesi halinde ise ülkeyi terk etmesinden önceki 15 gün içinde verilir.

Normal hesap dönemi; 1 Ocak - 31 Aralık olan takvim yılıdır. Bu nedenle hesap dönemi takvim yılı olan kurumlar, 2024 hesap dönemine ilişkin beyannamelerini 1 - 30 Nisan 2025 tarihleri arasında verebileceklerdir.

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

Örneğin, özel hesap dönemi 1 Temmuz - 30 Haziran olan bir kurumun beyannamesini 31 Ekim akşamına kadar vermesi gerekmektedir.

Kurumlar vergisi beyannamesi ile geçici vergi beyannamesi elektronik ortamda verilir.

Kurumlar vergisi beyannamesinde aşağıda yer alan ekler bulunmakta olup mükellefler durumlarına göre gerekli kısımları doldurmak zorundadır.

- Ayrıntılı bilanço ve ayrıntılı gelir tablosu veya işletme hesabı özeti,
- Kesinti yoluyla ödenen vergilere ilişkin belgeler,
- Gerçek faydalanıcıya ilişkin bilgiler,
- Serbest bölgelerde elde edilen kazançlar,
- Teknogirişim ve teknokent sermaye desteği,
- Yabancı ülkelerde ödenen vergilere ilişkin belgeler,
- Dar mükellef ortağı bulunan kurumların bu ortakların adları, unvanları ve ikamet adreslerine ait bildirim,
- Muhasebe sistemi genel tebliğleri uyarınca temel mali tabloların (bilanço, gelir tablosu) yanı sıra diğer mali tabloları düzenlemek mecburiyetinde olan mükelleflerce düzenlenen kâr dağıtım tablosu,
- Kurum ortaklarına ve yönetim kurulu üyelerine ilişkin bildirim,
- Transfer fiyatlandırması, kontrol edilen yabancı kurum ve örtülü sermayeye ilişkin bilgiler,
- Yurt dışı mukimi kişi veya kurumlara verilen eğitim ve sağlık hizmetlerine ilişkin form,

- Teknokentlerden elde edilen kazançlara ilişkin bilgiler,
- Ar-Ge ve tasarım indirimi bilgileri,
- KKEG bilgileri,
- İndirimli kurumlar vergisi tablosu,
- Nakdi sermaye artışı indirimi bilgileri,
- Sınai mülkiyet hakkı istisnası bilgileri,
- Dar mükellef ulaştırma kurumu hasılat defteri,
- Yabancı para pozisyonuna ilişkin bilgiler,
- 6491 sayılı Kanun 12/5 mad. kapsamında itfa payları tablosu,
- G.V.K. 113 üncü madde kapsamında hasılat esaslı kazanç tablosu,
- KVK 5/1-a maddesine göre yurt içi iştirak kazancı istisnasına ilişkin bilgiler,
- KVK 5/1-b maddesine göre yurt dışı iştirak kazancı istisnasına ilişkin bilgiler,
- KVK 5/1-c maddesine göre yurt dışı iştirak satış kazancı istisnasına ilişkin bilgiler,
- KVK 5/1-g maddesine göre şube kazancı istisnasına ilişkin bilgiler.

4.5. Kurumlar Vergisinin Ödemesi

Kurumlar vergisi, beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar ödenir.

Hesap dönemi takvim yılı olan kurumlar, 2024 hesap dönemine ilişkin hesaplanan kurumlar vergisini 1 - 30 Nisan 2025 tarihleri arasında öderler.

Özel hesap dönemi tayin edilen kurumlar ise beyannamelerini verdikleri ayın sonuna kadar kurumlar vergisini ödemelidir.

Tasfiye ve birleşme halinde, tasfiye edilen veya birleşen kurumlar adına tasfiye veya birleşme kârı üzerinden tarh olunan vergiler, tasfiye veya birleşme nedeniyle infisah eden kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içinde ödenir. Tasfiye edilen veya birleşen kurumların bu Kanuna göre tahakkuk etmiş olup, henüz vadeleri gelmemiş bulunan vergileri de aynı süre içinde ödenir.

Verginizi;

- ▶ Başkanlığımıza ait gib.gov.tr internet sitesi (Dijital Vergi Dairesi ve GİB Mobil Uygulaması) üzerinden;
 - Başkanlığımızca belirlenen tutarlar dahilinde, anlaşmalı bankaların kredi kartları ile
 - Anlaşmalı bankaların banka kartları veya banka hesabından,
 - Yabancı ülkede faaliyet gösteren bankaların; kredi kartları, banka kartları ve diğer ödeme yöntemleri ile
- ▶ Anlaşmalı bankaların;
 - Şubelerinden,
 - Alternatif ödeme kanallarından (İnternet Bankacılığı, Telefon Bankacılığı, Mobil Bankacılık vb.),
- ▶ PTT işyerlerinden,

ödeyebilirsiniz.

5. KURUMLAR VERGİSİ BEYANINA İLİŞKİN ÖRNEKLER

Örnek 1: (P) Ltd. Şti. yurt dışı faaliyetinden 2020, 2021, 2022 ve 2023 hesap dönemlerinde kâr, 2024 hesap döneminde ise zarar etmiştir. Tam mükellef kurumun, son beş yıla ait raporlarını ilgili yıllarda bağlı olduğu vergi dairesine ibraz etmiş olması halinde, 2024 hesap dönemine ilişkin yurt dışı zararlarını, Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, indirim konusu yapması mümkün bulunmaktadır.

Ancak, mükelleflerin söz konusu raporları ilgili vergi dairesine ibraz etmemiş olmaları halinde ise bu dönemlere ilişkin raporların zararın mahsup edileceği ilgili dönemde ibraz edilmesi de yeterli olacaktır.

Örnek 2: (R) A.Ş. yurt dışında 7.500.000 TL karşılığı yabancı para cinsinden faiz geliri elde etmiştir. Bu kazanç üzerinden yabancı ülkedeki vergi mevzuatı uyarınca %30 oranında kurumlar vergisi ve benzeri vergi ödenmiştir. Bu durumda,

(R) A.Ş. 7.500.000 TL'yi Türkiye'de kurum kazancına dahil edecektir. Ancak, bu kazançla ilişkin yurt dışında ödenen verginin Türkiye'de bu kazançla ilişkin olarak hesaplanan vergiyi aşan kısmı olan $[(7.500.000 \times \%30) 2.250.000 - (7.500.000 \times \%25) 1.875.000 =]$ 375.000 TL'yi Türkiye'de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edemeyecektir. Kanunda belirtilen şartların sağlanması kaydıyla, kalan kısım Türkiye'de mahsuba konu olacaktır.

Örnek 3: (S) A.Ş.'nin 2024 yılı ticari bilanço kârı 12.900.000 TL, kanunen kabul edilmeyen giderleri 800.000 TL, 2023 yılından devreden geçmiş yıl zararı 3.600.000 TL, dönem içi iştirak kazancı 900.000 TL ve Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınmış olan (Ş) Vakfına 2024 yılında makbuz karşılığı 700.000 TL bağışta bulunulmuştur.

2024 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden indirilebilecek bağış tutarı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Ticari bilanço kârı	12.900.000 TL
Kanunen kabul edilmeyen giderler	800.000 TL
İştirak kazancı istisnası	900.000 TL
Geçmiş yıl zararı	3.600.000 TL
İndirime esas tutar [[12.900.000 + 800.000] – (900.000 + 3.600.000)]	9.200.000 TL
Vakfa yapılan bağış için dikkate alınabilecek azami tutar [ticari bilanço kârı - (iştirak kazancı istisnası + geçmiş yıl zararı) sonucunun %5'i] (12.900.000 – (900.000 + 3.600.000))	8.400.000 TL
Bağış ve yardımların üst sınırı (8.400.000 X %5)	420.000 TL
İndirilebilecek bağış ve yardım tutarı	420.000 TL
İndirilemeyecek bağış ve yardım tutarı (700.000 – 420.000)	280.000 TL

Yukarıdaki hesaplama göre, mükellef 420.000 TL bağış tutarını kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden indirim konusu yapabilecektir.

Örnek 4: (T) A.Ş.'nin 2024 hesap dönemi 3. geçici vergi dönemi ticari kazancı 1.400.000 TL, kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olan giderleri 104.000 TL, indirebileceği geçmiş yıl zararı tutarı 250.000 TL'dir.

2024 yılının ikinci geçici vergi döneminde 98.000 TL geçici vergi ödenmiş olup, birinci geçici vergi döneminde ödenecek geçici vergi tutarı bulunmamaktadır.

Buna göre, 2024 yılı 3. geçici vergi döneminde beyan aşağıdaki gibi olacaktır.

Ticari kazanç	1.400.000 TL
Kanunen kabul edilmeyen giderler	104.000 TL
Mahsup edilecek geçmiş yıl zararları	250.000 TL
Geçici vergi matrahı (1.400.000 + 104.000) – 250.000	1.254.000 TL
Hesaplanan geçici vergi (1.254.000 X %25)	313.500 TL
Önceki dönemde ödenen geçici vergi	98.000 TL
Ödenmesi gereken geçici vergi (313.500 – 98.000)	215.500 TL

