

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,
- Doğrulanmış ve resmi sosyal medya hesaplarından,
- e-Posta bilgilendirme sisteminden,
- Dijital Vergi Asistanından (GİBİ),

ulaşabilirsiniz.

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

2023 Yılına Ait Kurumlar Vergisi Beyannamenizi 1 – 30 Nisan 2024 Tarihleri Arasında Vermeyi Unutmayınız.

Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı

Mart/2024

Yayın No: 517

İÇİNDEKİLER

	GİRİŞ	6
1.	KURUMLAR VERGİSİNİN KONUSU VE MÜKELLEFLERİ	6
1.1	Kurumlar Vergisinin Konusu	6
1.2.	Kurumlar Vergisi Mükellefleri	7
1.2.1.	Sermaye Şirketleri	7
1.2.2.	Kooperatifler	8
1.2.3.	İktisadi Kamu Kuruluşları	9
1.2.4.	Dernek veya Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler	9
1.2.5.	İş Ortaklıkları	11
1.3.	Mükellefiyet Türleri	12
1.3.1.	Tam Mükellef	12
1.3.2.	Dar Mükellef	12
2.	KURUMLAR VERGİSİNDE MUAFİYETLER VE İSTİSNALAR	13
2.1.	Muafiyetler	13
2.2.	İstisnalar	17
2.2.1.	İştirak Kazançları İstisnası	17
2.2.2.	Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası	18
2.2.3.	Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Yurt Dışı İştirak Hisselerini Elden Çıkarmalarına İlişkin İstisna	20
2.2.4.	Emisyon Primi Kazancı İstisnası	21
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 Rüçhan Hakları Satış Kazancı İstisnası	22
2.2.7.	Bankalara, Finansal Kiralama ya da Finansman Şirketlerine veya TMSF’ye Borçlu Durumda Olan Kurumlar ile Bankalara Tanınan İstisna	25
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	25
2.2.7.2.	Bankalara, Finansal Kiralama ya da Finansman Şirketlerine Tanınan İstisna Uygulaması	26

2.2.8.	Yurt Dışı Şube Kazançları İstisnası	26
2.2.9.	Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarda İstisna	27
2.2.10.	Eğitim Tesisleri, Özel Kreş ve Gündüz Bakımevleri ile Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna	27
2.2.11.	Risturn İstisnası	29
2.2.12.	Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinden Doğan Kazançlarda İstisna	29
2.2.13.	Kira Sertifikası İhracı Amacıyla Her Türlü Varlık ve Hakların Satışından Doğan Kazançlarda İstisna	30
2.2.14.	Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna	30
2.2.15.	Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 14 üncü Madde Kapsamındaki Kazançlara İlişkin İstisna	30
2.2.16.	Diğer Kanunlarda Yer Alan İstisnalar	31
2.3.	Kurumlar Vergisinden İstisna Edilen Kazançlara İsbet Eden Giderlerin Diğer Kazançlardan İndirilememesi	32
3.	KURUM KAZANCININ TESPİTİ	32
3.1.	Safi Kurum Kazancının Tespiti	33
3.1.1.	Tam Mükellef Kurumlarda Kurum Kazancının Tespiti	33
3.1.2.	Dar Mükellef Kurumlarda Kurum Kazancının Tespiti	35
3.2.	İndirilecek Giderler	36
3.2.1.	Gelir Vergisi Kanununa Göre İndirilecek Giderler	36
3.2.2.	Kurumlar Vergisi Kanununa Göre İndirilecek Giderler	39
3.2.2.1.	Menkul Kıymet İhraç Giderleri	40
3.2.2.2.	Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	40
3.2.2.3.	Genel Kurul Toplantıları İçin Yapılan Giderler ile Birleşme, Devir, Bölünme, Fesih ve Tasfiye Giderleri	41

3.2.2.4. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerde Komandite	
Ortağın Kâr Payı	41
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	45
3.4.1. Geçmiş Yıl Zararları	45
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. Kurumlar Vergisinde Mahsup ve İadeler	48
3.6.1. Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu	48
3.6.2. Yurt İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilerin Mahsup ve İadesi	48
3.6.2.1. Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiden Mahsup ve Kalan	
Kısmın İadesi	49
3.6.2.2. Mahsuben İade	49
3.6.2.3. Nakden İade	50
3.6.3. Geçici Verginin Mahsubu	51
3.6.4. Uyumlu Mükelleflere %5 Vergi İndirimi	51
3.6.5. Gelir/Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi (GEKSİS)	54
4. KURUMLAR VERGİSİNİN BEYANI VE ÖDEMESİ	55
4.1. Kurumlar Vergisi Oranı	55
4.2. Geçici Vergi	58
4.3. Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Verilmesi	59
4.4. Kurumlar Vergisinin Ödemesi	61
5. KURUMLAR VERGİSİ BEYANINA İLİŞKİN ÖRNEKLER	63

GİRİŞ

Kurumlar vergisi mükelleflerince 2023 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 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 değildirler.

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 olacaktır.



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 İktisadî 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 iktisadi 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 işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançlar (Bu şartları taşısalar 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 yayinevleri 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 panayırılar.

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.

i) 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 işyeri 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 Kanununun 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 Kanununun 18 inci maddesi kapsamında ihracatçılar lehine münhasıran ihracat kredileri için kefalet vermek amacıyla kurulan kurumlar.

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.

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 Kanunla 19 uncu maddesiyle yapılan değişiklik öncesi Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-a maddesi hükümleri uygulanacaktır.

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 dağıtılabılır 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.

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.

2.2.4. Emisyon Primi Kazancı İstisnası

Anonim şirketlerin gerek kuruluşlarında gerekse sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların, itibari değer üzerinde 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.

2.2.6. Taşınmazlar ve İştirak Hisseleri ile Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri ve Rüşhan Hakları 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 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 rüçhan 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 ziyai 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.

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 (2023 hesap dönemi için %25) gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşınması,

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.

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 çevrildiği tarih arasına isabet eden kısmı ile dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar 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 çevrildiği 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 senetlerinde kazanç istisnası (Gelir Vergisi Kanunu geçici 76 ncı madde).

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

Kurumlar Vergisi Kanununda yapılan değişiklikle; 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.

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 girsın 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 için 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, dağıtılsın veya dağıtılmasın aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde, Türkiye’de kurumlar vergisine tâbidir:

- ◆ İştirakin toplam gayrisafî 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 taşıması,
- ◆ Yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafî 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 daimî veya arızî olarak çalışan bütün kurumlar için;

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

olarak uygulanır.

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 17.000 Türk lirasına (324 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2024 yılında uygulanmak üzere 26.000 TL) kadarlık kısmı ile binek otomobillerinin iktisabına ilişkin özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının en fazla 440.000 Türk lirasına (324 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2024 yılında uygulanmak üzere 690.000 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 (İşletmeye 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 500.000 Türk lirasını, (324 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2024 yılında uygulanmak üzere 790.000 TL) söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde, amortismanına tabi tutarı 950.000 Türk lirasını (324 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2024 yılında uygulanmak üzere 1.500.000 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, işyerinde 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 Kanununun 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 İşKurumu 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 bilânço 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 diğer 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 yazılabileceği 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 karşılanırsa 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 Bankalarının Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kâr Payları

Katılım bankalarının 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 Bilanço 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 itibarî 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, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Cumhurbaşkanınca kararlaştırılan kısmı,
- 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 alınamaz.

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 ile 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 işyeri indirimi,
- Nakit sermaye artırımından kaynaklanan indirim,
- Teknogirişim ve teknokent sermaye desteği indirimi.

3.6. Kurumlar Vergisinde Mahsup ve İadeler

3.6.1. 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.

3.6.2. 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.

3.6.2.1. 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 kazanca ilişkin olması gerekmektedir. Mükelleflerin kesintiyi yapan vergi sorumlularına ait bilgiler ile yıl içinde yapılan tevkifatlara ilişkin tabloyu yıllık beyannamelerine eklemeleri yeterli olacaktır.

3.6.2.2. Mahsuben İade

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyannamedeki 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 alacağıının 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 alacağıının 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.

3.6.2.3. Nakden İade

Nakden iade taleplerinin iade talep dilekçesi (1A) ile yapılması şarttır. Tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin nakden iade edilecek tutarın 151.000 TL'yi (2024 yılı için 239.000 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 151.000 TL'yi (2024 yılı için 239.000 TL) aşması halinde, 151.000 TL'yi (2024 yılı için 239.000 TL) aşan kısım Vergi Usul Kanununa göre vergi inceleme yetkisi bulunanlarca yapılacak inceleme sonucunda düzenlenecek vergi inceleme raporuna göre iade edilir. 151.000 Türk lirasına (2024 yılı için 239.000 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 1.518.000 Türk lirasına (2024 yılı için 2.405.000 TL) kadar olan kısmı mükellefle süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş yeminli mali müşavirce düzenlenecek tam tasdik raporu uyarınca iade edilebilir. İade talebinin 1.518.000 Türk lirasını (2024 yılı için 2.405.000 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.

3.6.3. 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.

3.6.4. 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 yararlandıktan sonra söz konusu iade alacağı tutarının mahsuben ödemesi talep edilen vergi borcu tutarının altına düşmesi hâlinde, eksik ödenmiş duruma gelen vergilerin mahsuben ödenmek istenilen tutarın %10'unu aşmaması kaydıyla, eksik ödenmiş vergiler dolayısıyla veya vergi kanunları gereğince, tecil edilerek belirlenen şartların gerçekleşmesine bağlı olarak terkin edilecek vergilerin, şartların sağlanamaması hâlinde kanunlarında belirlenen tecil süresinin sonunu takip eden 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 1/1/2024 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere 6.900.000 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 ziyası 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.

3.6.5. 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 iadelere 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.

Şu kadarki bankalar, 6361 sayılı Kanun kapsamındaki şirketler, elektronik ödeme ve para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri ve emeklilik şirketlerinin 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 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 ziyayı 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 iştigal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli uygulanır.
- Kurumlar Vergisi Kanununda yapılan bir diğer değişiklikle 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 iştigal eden kurumların sadece üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranı 1 puan

indirimli uygulanır.

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 sanayi sicil belgesine sahip ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların ihracat yapması halinde ise elde ettikleri kazançlarına ayrıca indirimli kurumlar vergisi uygulanmayacak olup indirim oranı 1 puan ile sınırlı olacaktır.

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 ulaşınca 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.

2023 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 aracılı 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), câri vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre câri dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi öderler.

Hesap dönemi takvim yılı olan mükellefler için 2023 yılı 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. 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, 2023 hesap dönemine ilişkin beyannamelerini **1 – 30 Nisan 2024 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.

4.4. Kurumlar Vergisinin Ödemesi

Kurumlar vergisi, beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar ödenir.

Hesap dönemi takvim yılı olan kurumlar, 2023 hesap dönemine ilişkin hesaplanan kurumlar vergisini **1 – 30 Nisan 2024** 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: (A) Ltd. Şti. yurtdışı faaliyetinden 2019, 2020, 2021 ve 2022 hesap dönemlerinde kâr, 2023 hesap döneminde ise zarar etmiştir. Tam mükellef kurumun, son beş yıla ait raporlarını ilgili yıllarda bağlı olduğu vergi dairesine ibraz etmiş olması halinde, 2023 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: (B) A.Ş. yurt dışında 5.500.000 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, (B) A.Ş. 5.500.000 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 $[(5.500.000 \times \%30) 1.650.000 - (5.500.000 \times \%25) 1.375.000 =] 275.000$ TL’yi Türkiye’de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edemeyecektir. Kanunda belirtilen şartların sağlanması kaydıyla, kalan kısım Türkiye’de mahsuba konu olacaktır.

Örnek 3: (C) A.Ş.’nin 2023 yılı ticari bilanço kârı 8.900.000 TL, kanunen kabul edilmeyen giderleri 600.000 TL, 2022 yılından devreden geçmiş yıl zararı 3.000.000 TL, dönem içi iştirak kazancı 700.000 TL ve Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınmış olan (K) Vakfına 2023 yılında makbuz karşılığı 400.000 TL bağışta bulunulmuştur.

2023 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden indirilebilecek bağış tutarı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Ticari bilanço kârı	8.900.000 TL
Kanunen kabul edilmeyen giderler	600.000 TL
İştirak kazancı istisnası	700.000 TL
Geçmiş yıl zararı	3.000.000 TL
İndirime esas tutar [[8.900.000 + 600.000] – (700.000 + 3.000.000)]	5.800.000 TL
Vakfa yapılan bağış için dikkate alınabilecek azami tutar [ticari bilanço kârı - (iştirak kazancı istisnası + geçmiş yıl zararı) sonucunun %5'i] (8.900.000 – (700.000 + 3.000.000))	5.200.000 TL
Bağış ve yardımların üst sınırı (5.200.000 X %5)	260.000 TL
İndirilebilecek bağış ve yardım tutarı	260.000 TL
İndirilemeyecek bağış ve yardım tutarı (400.000 – 260.000)	140.000 TL

Yukarıdaki hesaplama göre, mükellef 260.000 TL bağış tutarını kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden indirim konusu yapabilecektir.

Örnek 4: (Y) A.Ş.'nin bir yılı aşkın süreden beri sermayesine %20 oranında iştirak ettiği televizyon üretimi ve satışı alanında faaliyet gösteren yurt dışındaki (Z) A.Ş.'nin ticari kazancının 370 birim, vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyen gider tutarınının 40 birim, dolayısıyla vergiye tabi kazancının 410 birim olduğunu ve bu kazancın 250 biriminin vergiden istisna olduğunu varsayalım.

Aynı zamanda, bu ülkede vergi oranının %25 olması durumunda, vergiye tabi kurum kazancı [(370+40) - 250=] 160 birim olacaktır. Hesaplanacak kurumlar vergisi benzeri vergi ise (160 X %25=) 40 birim olacak ve bu verginin, dağıtılabılır kazanç olan (370-40=) 330 birim ile hesaplanan kurumlar vergisi olan 25'in toplamı olan 370'e oranlanması (25/370) sonucu bulunacak vergi yükü %6,75 olacaktır. Dolayısıyla elde edilen yurt dışı iştirak kazancı, en az %15 oranında gelir ve

kurumlar vergisi benzeri vergi yükü taşımadığından, bu kurumdan elde edilen iştirak kazancının yurt dışı iştirak kazancı istisnasından yararlanması mümkün olmayacaktır.

Buna karşılık, yurt dışı iştirakin bulunduğu ülkede söz konusu istisnadan yararlanılmaması halinde, yurt dışı iştirakin kurum kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi ($410 \times \%25=$) 102,5 birim olacak ve bu verginin, kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan dağıtılabilir kazanç olan ($370-102,5=$) 267,5 birim ile hesaplanan kurumlar vergisi olan 102,5'in toplamı olan ($267,5+102,5=$) 370 birime oranlanması ($102,5/370$) sonucu ortaya çıkacak olan vergi yükü $\%27,70$ birim olacaktır. Bu durumda, anılan iştiraktan elde edilen iştirak kazançlarının istisnadan yararlanması gerekmektedir.

Örnekte, yurt dışındaki (Z) Kurumunun kâr payı dağıtması durumunda dağıtılan kâr payları üzerinden ayrıca vergi kesintisi yapılması söz konusu ise yapılacak vergi kesintisinin de vergi yükünün hesabında dikkate alınacağı tabiidir.

Ayrıca, ilgili ülkede istisna kazançlar üzerinden kesinti suretiyle bir vergi ödenmiş olması halinde, toplam vergi yükünün hesabında ödenen bu verginin de dikkate alınması gerekmektedir.

Örnek 5: (D) A.Ş.'nin 2023 hesap dönemi 3. geçici vergi dönemi ticari kazancı 900.000 TL, kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olan giderleri 72.000 TL, indirebileceği geçmiş yıl zararı tutarı 100.000 TL'dir.

2023 yılının ikinci geçici vergi döneminde 70.000 TL geçici vergi ödenmiş olup, birinci geçici vergi döneminde ödenecek geçici vergi tutarı bulunmamaktadır.

Buna göre, 2023 yılı 3. geçici vergi döneminde beyan aşağıdaki gibi olacaktır.

Ticari kazanç	900.000 TL
Kanunen kabul edilmeyen giderler	72.000 TL
Mahsup edilecek geçmiş yıl zararları	100.000 TL
Geçici vergi matrahı (900.000 + 72.000) – 100.000	872.000 TL
Hesaplanan geçici vergi (872.000 X %25)	218.000 TL
Önceki dönemde ödenen geçici vergi	70.000 TL
Ödenmesi gereken geçici vergi (218.000 – 70.000)	148.000 TL

