



KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAME DÜZENLEME REHBERİ (2018 Yılı Kazançları)

Yararlanılan Kaynaklar

- BDO Denet 2018 Yılına İlişkin Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi,
- Vergi Kanunları,
- Genel Tebliğler,
- Sirküler,
- Bakanlık özelgeleri,
- Yargı Kararları,

İÇİNDEKİLER

1. 2018 Yılında Gerçekleşen veya Yürürlüğe Giren Düzenlemeler.....	5
1.1. Kurumlar Vergisi Oranında 3 Yıllık Süre İçin Yapılan Geçici Artırım.....	6
1.2. Vergiye Uyumlu Mükelleflere Yapılan %5 Vergi İndirimi.....	6
1.3. Finansal Kiralama veya Finansman Şirketlerinin Kanuni Takibe Alınmış Alacakları Dolayısıyla Uygulanan İstisnalar.....	7
1.4. Finansman Gideri Kısıtlaması 2018 Yılı İçin de Uygulanmayacaktır.....	8
1.5. Yurt Dışından Getirilerek Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Yatırım Yapacak Tam Mükellef Sermaye Şirketlerine Sermaye Olarak Konulan Yabancı Paralara İlişkin Kur Farkları.....	8
1.6. 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Yer Alan İstisnalara İlişkin Düzenlemeler.....	9
1.7. Kooperatiflerle İlgili Düzenlemeler.....	10
1.8. İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması.....	12
2. Ticari Kârdan Mali Kâra Geçiş	12
2.1. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler ve Diğer İlaveler.....	13
2.2. Vergiye Tabi Olmayan Gelirler ve Diğer İndirimler.....	14
3. Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna Ve İndirimler	15
3.1. Beyanname Üzerinde Zarar Olsa veya İstisna Uygulaması Zarara Sebebiyet Verse Dahi 2018 yılı Beyannamesi Üzerinde Uygulanabilecek İstisnalar.....	16
3.2. Yararlanılması Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu İbrahimine Bağlı İstisnalar	16
4. Geçmiş Yıl Zarar Mahsubu.....	17
4.1. Mahsup Hangi Tutarla ve Hangi Sırada Yapılacaktır?	17
4.2. Yurt Dışı Zararların Mahsubu	18
4.3. Devir veya Tam Bölünme Yoluyla Devralınan Kurum Zararlarının Mahsubu	18
5. Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna Ve İndirimler.....	19
5.1. Risturnlar.....	19

5.2. KVK'nun 10 uncu Maddesi ve Bazı Kanunlar Uyarınca Yapılabilecek İndirimler.....	: 19
5.3. Özel Kanunlar Uyarınca Kurum Kazancından İndirilebilecek Diğer Bağış ve Yardımlar.....	: 21
5.4. Enflasyon Düzeltmesi.....	: 22
5.5. Diğer İndirim ve İstisnalar.....	: 22
5.6. Yatırım İndiriminde Endeksleme.....	: 22
6. Kurumlar Vergisi Matrahı Ve Oranı.....	: 23
6.1. İndirimli Matrah ve Oranlar.....	: 23
6.1.1. Uyumlu Mükelleflere % 5 Vergi İndirimi.....	: 23
6.1.2. Bölgesel, Büyük Ölçekli Ve Stratejik Yatırımlarda İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması.....	: 24
6.2. Genel Orana Tabi Matrah ve Genel Oran.....	: 25
6.3. İşletmeden Çekilen Enflasyon Farkları.....	: 25
6.4. Bilançodaki vergi Karşılığının Tahakkuk Eden Vergiden Farklı Olması	: 25
7. Mahsuplar.....	: 26
7.1. Yurt İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler.....	: 26
7.2. Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu.....	: 28
7.3. Geçici Vergi Mahsubu.....	: 29
7.4. Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi (GEKSİS).....	: 30
8. Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Verilme Zamanı.....	: 30
9. Kurumlar Vergisinin Ödeme Süresi.....	: 31
10. Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Gönderilme Şekli.....	: 31
11. Beyannameye Eklenecek Belgeler.....	: 31
11.1. Beyannameye Eklenecek Mali Tablolar.....	: 31
11.2. Beyannameye Eklenecek Diğer Belgeler ve Ekler.....	: 31
12. Beyannameyi İmzalayan Sm Veya Smmm'nin Kimlik Bilgileri.....	: 32
13. Beyanname ve Eklerini Tasdik Eden YMM'nin Kimlik Bilgileri.....	: 32



Özel Kanunlar Uyarınca İndirime Konu Edilebilecek veya Gider Yazılabilecek Bağışlara İlişkin Tablo..... : **33-34**

Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Formu'un (Ek:2) Doldurulmasına İlişkin Öneriler..... : **35-44**



2018 YILI KAZANÇLARINA İLİŞKİN KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ DÜZENLEME REHBERİ

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

% 20 olan genel kurumlar vergisi oranı, kurumların 2018, 2019 ve 2020 yılı vergilendirme dönemlerine (özel hesap dönemi tayin edilen kurumlar için ilgili yıl içinde başlayan hesap dönemlerine) ait kurum kazançları için % 22 olarak uygulanacaktır. Bu nedenle **2018 hesap dönemi için % 22 oranında kurumlar vergisi hesaplanacaktır.**

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

-İndirimi kabul edilmeyen giderlerin eklenmesi,

-Vergiye tabi olmayan gelirler ile bazı indirimlerin ve istisnaların ise düşülmesi,
gerekmektedir.

5

Beyanname düzenleme rehberimiz, 2018 yılına ait kurum kazançlarına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin düzenlenmesine yönelik açıklamalar yapmak amacıyla hazırlanmıştır. Kurum vergileme sisteminde, oran değişikliği dışında önceki yıla nazaran önemli bir değişiklik yoktur.

1. 2018 YILINDA GERÇEKLEŞEN VEYA YÜRÜRLÜĞE GİREN DÜZENLEMELER

1.1. Kurumlar Vergisi Oranında 3 Yıllık Süre İçin Yapılan Geçici Artırım

7061 sayılı Kanununla yapılan değişiklikle; Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan %20 oranının, kurumların 2018, 2019 ve 2020 yılı vergilendirme dönemlerine (özel hesap dönemi tayin edilen kurumlar için ilgili yıl içinde başlayan hesap dönemlerine) ait kurum kazançları için % 22 olarak uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Cumhurbaşkanı % 22 oranını % 20 oranına kadar indirmeye yetkisi bulunmakla birlikte bu yetki kullanılmadığından kurumların 2018 hesap dönemine ait kazançları üzerinden % 22 oranında kurumlar vergisi ödenecektir.

Ayrıca, söz konusu dönemlerde, anılan vergilendirme dönemlerinin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanun'unda belirtilen esaslara göre % 22 oranında geçici vergi ödenecektir.

1.2. Vergiye Uyumlu Mükelleflere Yapılan % 5 Vergi İndirimi

Yapılan değişiklikle; ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar ile 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 yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'inin, ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilmesi hükme bağlanmıştır. (G.V. Seri;301 genel tebliğ

7162 sayılı Kanunla yapılan değişiklik uyarınca, her bir beyanname itibarıyla **250 TL**'ye kadar yapılan eksik ödemeler, söz konusu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin kanuni süresi içerisinde ödenmiş olması şartının ihlali anlamına gelmeyecektir. Değişiklikten önce söz konusu tutar 10 TL idi. (G.V.K mük. md:121)

Diğer taraftan, ilgili vergi kanunu gereğince tecil edilerek belirlenen şartların gerçekleşmesi halinde terkin edilecek vergilerin, söz konusu şartların sağlanamaması durumunda, kanunlarında öngörülen tecil süresinin bitiminden itibaren 15 gün içerisinde ödenmesi halinde de, ödeme şartı ihlal edilmiş sayılmayacaktır.

7162 sayılı Kanununla yapılan düzenleme gereğince; **1/1/2019 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde indirim şartlarının varlığı açısından dikkate alınmak üzere** yayımı tarihinde yürürlüğe girdiğinden, 2018 yılına ilişkin gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde indirim uygulaması yapılırken, 2018 ve önceki iki yıl için de 250 TL'lik yeni tutar dikkate alınacaktır.

Buna göre, 2016 veya 2017 yılındaki 10 TL'yi aşan eksik ödeme nedeniyle 2017 yılı için indirimden yararlandırılmayan mükellefler, 2018 ve önceki iki yılda (2016 ve 2017) her bir beyanname itibarıyla 250 TL'yi aşan eksik ödeme bulunmaması şartıyla 2018 yılı için indirimden yararlanabileceklerdir.

Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 301)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 307)'de verilen ve aynen aşağıya alınan örnekte de uygulamanın bu şekilde yapılacağı teyit edilmiştir.

“**Örnek** : (L) A.Ş., 2018 hesap dönemine ilişkin olarak 25.04.2019 tarihinde vermiş olduğu kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden tahakkuk eden kurumlar vergisini vadesinde ödemiştir.

(L) A.Ş., 2016, 2017 ve 2018 yıllarına ilişkin tüm vergi beyannamelerini kanuni süresi içerisinde vermiş ve 2017 yılı Mayıs ayına ilişkin verilen muhtasar beyanname üzerine tahakkuk eden 33,90 TL'lik vergi hariç, tahakkuk eden vergilerini süresinde ödemiştir.

Buna göre, diğer şartların da sağlanmış olması kaydıyla, Mayıs 2017 dönemine ait muhtasar beyannameye ilişkin tahakkuk eden 33,90 TL'lik verginin süresinde ödenmemesi, (L) A.Ş.'nin vergi indiriminden yararlanmasına engel teşkil etmeyecektir.”

1.3. Finansal Kiralama veya Finansman Şirketlerinin Kanuni Takibe Alınmış Alacakları Dolayısıyla Uygulanan İstisnalar

Bilindiği üzere, Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-f inci maddesi ile bankalara 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 veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı kurumlar vergisinden müstesnadır.

Söz konusu maddede yapılan ve 01.01.2018 tarihinde yürürlüğe giren ibare değişikliğiyle finansal kiralama veya finansman şirketlerine borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık finansal kiralama ya da finansman şirketlerine devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı istisna kapsamına alınmıştır. (7061 sayılı Kanun md:89)

7

Buna göre, söz konusu değişikliğin yürürlüğe girdiği 01.01.2018 tarihinden itibaren taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının bent kapsamında finansal kiralama ve finansman şirketlerine devrinden doğan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamına kurumlar vergisi istisnası uygulanacaktır.

Finansal kiralama işlemlerinde; finansal kiralama konusu anılan varlıkların finansal kiralama şirketince 6361 sayılı Kanunun 33 üncü maddesi hükümleri çerçevesinde, üçüncü kişilere satışı veya kiracının temerrüdü sebebiyle kanuni takipteki finansal kiralama alacakları karşılığında tarafların karşılıklı mutabakatıyla finansal kiralama konusu anılan varlıklara ilişkin her türlü tasarruf hakkının kiralayana devri dolayısıyla kiracı nezdinde doğan kazançlar da istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Yine söz konusu düzenleme ile bankaların, kanuni takibe alınmış alacakları nedeniyle iktisap ettikleri taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışından doğan kazançların ise %75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmişti.

Düzenlemeyle; bir taraftan Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-f inci maddesinde yer alan %75 oranının taşınmazlar için %50 olarak uygulanmasına hükmedilerek, bankalarca 05.12.2017 tarihinden itibaren (bu tarih dahil) yapılan/yapılacak taşınmaz

satışlarında istisna oranı %50'ye düşürülürken, diğer taraftan 01.01.2018 tarihinden itibaren istisnanın kapsamına finansal kiralama veya finansman şirketleri de dahil edilmiştir. (7061 sayılı Kanun md:89/1-b)

Buna göre, finansal kiralama veya finansman şirketlerinin kanuni takibe alınmış alacakları nedeniyle 01.01/2018 tarihinden itibaren iktisap ettikleri taşınmazların satışından doğan kazançların %50'lik kısmı; iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışından doğan kazançların ise %75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Öte yandan, finansal kiralama şirketlerince 6361 sayılı Kanun kapsamında yapılan finansal kiralama işlemlerinde, kiracının temerrüdü sebebiyle kanuni takipteki finansal kiralama alacakları karşılığında tarafların mutabakatıyla, kiralayanın her türlü tasarruf hakkını devir aldığı finansal kiralama konusu taşınmazların finansal kiralama şirketlerince üçüncü kişilere satışından doğan kazançların %50'lik kısmına da istisna uygulanacaktır.

1.4. Finansman Gideri Kısıtlaması 2018 Yılı İçin de Uygulanmayacaktır.

Kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan kısmının vergi matrahından indirilmeyeceği, belirlenecek oranı sektörler itibarıyla farklılaştırmaya Bakanlar Kurulunun, bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye ise Maliye Bakanlığının yetkili olduğu hükme bağlanmıştır. (6332 sayılı Kanun md:6 ile G.V.K md:41/9 yapılan ve 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe giren düzenleme)

Bu düzenlemede yer alan Bakanlar Kurulu ibareleri 700 Sayılı KHK'nın 09.07.2018 tarihinde yürürlüğe giren 45 nci maddesiyle Cumhurbaşkanı olarak değiştirilmiştir.

Ancak bu konuda 2018 yılı için ne Bakanlar Kurulu ne de Cumhurbaşkanınca herhangi bir karar alınmadığından, finansman gider kısıtlaması bu yıl için de uygulamaya girmemiştir.

Dolayısıyla 2018 yılına ilişkin kurum kazançlarının tespiti sırasında finansman **gider kısıtlaması uygulanmayacaktır.**

1.5. Yurt Dışından Getirilerek Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Yatırım Yapacak Tam Mükellef Sermaye Şirketlerine Sermaye Olarak Konulan Yabancı Paralara İlişkin Kur Farkları

Vergi Usul Kanununun "Yurtdışından getirilerek sermaye olarak konulan yabancı paralar" başlıklı 280/A maddesinde yapılan düzenlemeyle;

-Yatırım teşvik belgesi kapsamında yatırım yapacak tam mükellef sermaye şirketlerine,

-İşe başladıkları hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonuna kadar yurtdışından getirilerek sermaye olarak konulan yabancı paraların,

-Söz konusu dönem zarfında yatırım teşvik belgesi kapsamında sarf olunan kısmı nedeniyle oluşan kur farklarının pasifte özel bir fon hesabına alınarak,

kur farkından doğan gelirlerin kurumlar vergisine tabi tutulmamasına imkânı sağlanmıştır. (7103 sayılı Kanunla eklenen)

Söz konusu düzenleme, 7103 sayılı Kanunun yayım tarihi olan 27 Mart 2018 tarihinden itibaren tescil edilen sermaye şirketlerine uygulanmak üzere, yine belirtilen tarihte yürürlüğe girmiştir.

Maliye Bakanlığı maddedeki yetkisini 25 Mayıs 2018 tarih ve 30431 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 495 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile kullanmıştır. (01.06.2018 tarih ve 2018/37 Özet Bültenimiz)

1.6. 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Yer Alan İstisnalara İlişkin Düzenlemeler

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun geçici 2'nci maddesinde, yönetici şirketler ile bölgede faaliyet gösteren kurumlar ve gelir vergisi mükelleflerinin kazançlarına uygulanan istisnaya ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.

Bu geçici maddede, 6676 sayılı Kanun'un 14'üncü maddesi, 7033 sayılı Kanun'un 64'üncü maddesi ve 7103 sayılı Kanun'un 51'inci maddesiyle bazı değişiklikler yapılmıştır.

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 16) ile bu düzenlemeler çerçevesinde 1 seri no.lu KV Genel Tebliği'nin ilgili bölümlerinde değişiklikler yapılmıştır.

Yukarıda belirtilen değişikliklerden biri, Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde gerçekleştirilen tasarım faaliyetlerinin de istisna kapsamına alınmasıdır. Buna göre KV Tebliğinin ilgili bölümlerine, **tasarım (faaliyeti) ifadesi eklenmiştir.**

9

Diğer taraftan, teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım ve Ar-Ge faaliyetinde bulunan şirketlerin;

-Bu faaliyetleri sonucu buldukları ürünleri kendilerinin seri üretime tabi tutarak pazarlamaları halinde,

-Bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayri maddi haklara isabet eden kısmı,

transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle istisnadan yararlanabilecektir.

Ayrıca, lisans, patent gibi gayri maddi haklara bağlanmamış olmakla birlikte uyarılama, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerden elde edilen kazançlar da istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Yönetici şirketlerin, 4691 sayılı Kanunun uygulanması ile ilgili faaliyetleri sonucunda elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi istisnası uygulanabilmesi için, kurumlar vergisi yönünden bağlı bulunan vergi dairesine başvuruda bulunmaları gerekmektedir.

Diğer taraftan, bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım, tasarım veya Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları dolayısıyla istisnadan yararlanabilmeleri için, gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairesine başvuruda bulunmaları

gerekmekte olup, bu başvuruya, yönetici şirketten alınacak olan vergi mükellefinin bölgede yer aldığını ve mükellefin faaliyet alanlarını gösteren belgeler de eklenmelidir.

Bu belgelerin bir örneğinin de muhtasar beyanname yönünden bağlı olunan vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir. Vergi dairelerince mükelleflere istisna uygulamasına ilişkin olarak herhangi bir belge verilmeyecektir.

7033 sayılı Kanun ile Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun anılan maddesinde yapılan değişiklik gereğince, Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin ilgili kazançlarının gayri maddi hakların satılması, devri veya kiralanmasından oluşması halinde, istisnadan yararlanma koşul ve şartlarını belirleme konusunda Bakanlar Kurulu yetkilidir.

Bakanlar Kurulu bu yetkisini 2017/10821 Sayılı Karar ile kullanmıştır. Anılan Karar ile istisna uygulamasına ilişkin olarak getirilen düzenlemeler özetle şöyledir.

-İstisnadan yararlanılabilmesi için bu hakların niteliğine göre ilgili mevzuat çerçevesinde tescile veya kayda yetkili kuruma başvurularak patent veya fonksiyonel olarak patente eşdeğer belgelere bağlanması şartı getirilmiştir.

-Son 5 hesap döneminin ortalaması dikkate alınmak suretiyle, gayri maddi haklardan elde edilen yıllık brüt gelirleri 30 milyon Türk Lirasını ve dâhil olduğu şirketler grubunun (herhangi bir gruba dâhil değilse kendisinin) yıllık net satış hasılatı toplamı 200 milyon Türk Lirasını aşmayan mükelleflerin Ar-Ge faaliyetlerine yönelik patentlenebilirlik kriterlerini taşıyan gayri maddi haklardan ve ilgili mevzuat kapsamında aranan şartları haiz tasarım faaliyetlerinden doğan gayri maddi haklardan elde ettikleri kazançları, Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığında alınan proje bitirme belgesine dayanılarak istisnadan yararlandırılır. Bu durumda, istisnadan yararlanmak için patent veya fonksiyonel olarak patente eşdeğer bir başka belge aranmaz.

-Karar kapsamında patent veya fonksiyonel olarak patente eşdeğer belgelere bağlanan gayri maddi haklardan kaynaklanan kazançların istisnadan yararlanacak kısmı, kazancı doğuran faaliyet kapsamında gerçekleştirilen nitelikli harcamaların toplam harcamalara oranı esas alınarak tespit edilir.

-Karar ile yapılan düzenlemeler; sipariş üzerine yapılan ve doğabilecek tüm gayri maddi hakların sözleşme hükümleri çerçevesinde siparişi verene ait olacağı işlerde olduğu gibi faaliyeti gerçekleştiren lehine gayri maddi hak doğmayan durumlar için mükelleflerin bölgedeki faaliyetleri dolayısıyla elde edeceği kazançları kapsamaz.

1.7. Kooperatiflerle İlgili Düzenlemeler

7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 4/1-k üncü maddesine eklenen ve 01.01.2018 tarihinden itibaren yürürlüğe giren parantez içi hükümlerle, kooperatiflerin faaliyetin icrasına tahsis ettikleri ve ekonomik ömrünü tamamlamış olan demirbaş, makine, teçhizat, taşıt ve benzeri amortismanına tabi iktisadi kıymetleri elden çıkarmalarının ortak dışı işlem sayılmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Örneğin; bir üretim kooperatifinin amacını gerçekleştirmek üzere kullanmış olduğu iş makinesini, ekonomik ömrünü tamamladıktan sonra satması ortak dışı işlem olarak değerlendirilmeyecek ve bu satış işlemi dolayısıyla kooperatif muafiyeti etkilenmeyecektir.

Yapılan düzenlemeyle;

-Kurumlar vergisinden muaf kooperatiflerin ortak dışı işlemleri nedeniyle kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme oluşmuş kabul edileceği,

-Kooperatiflerin bu iktisadi işletmelerinden ve tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından kazanç elde etmelerinin ve bu kazançların daha sonra ortaklara dağıtılmasının da muafiyete etkisinin olmayacağı,

-Ortak dışı işlemlerden elde edilen kazancın vergilendirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca belirleneceği hüküm altına alınmıştır.

Bu suretle kooperatiflerin, 01.01.2018 tarihinden itibaren gerçekleştirecekleri ortak dışı işlemler nedeniyle muafiyetleri etkilenmeyecek; ancak bu işlemlerden elde edilen kazançlar kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Dolayısıyla, muafiyete ilişkin diğer şartları taşıyan kooperatiflerin ortak dışı işlemlerinden elde edilen kazançları kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisine tabi tutulacak, ortak içi işlemlerinden elde edilen kazançlarının kurumlar vergisine tabi tutulması söz konusu olmayacaktır.

Ortak dışı işlemlerle ilgili olarak kooperatif tüzel kişiliğine bağlı olduğu kabul edilen iktisadi işletme adına kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir.

Öte yandan, ortak dışı işlemlerde bulunmaları nedeniyle 01.01.2018 tarihinden önce kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmiş olan kooperatiflerin, muafiyete ilişkin diğer şartları da taşıyor olmaları kaydıyla, 01.01.2018 tarihi itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyet kayıtları sonlandırılacaktır.

Bu kooperatiflerin 01.01.2018 tarihinden itibaren gerçekleştirdikleri ortak dışı işlemlerine ilişkin olarak kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmek suretiyle bu işlemlerden elde ettikleri kazançları vergilendirilecektir.

Kurumlar vergisinden muaf olan kooperatifler, ortak dışı işlemlerine ilişkin hesap ve kayıtlarını kooperatif hesaplarıyla ilişkilendirmeksizin iktisadi işletme adına tasdik ettirecekleri ayrı defterlerde izleyeceklerdir.

Ayrıca, kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerin tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımları, iktisadi işletmeleri ile bu kurumlardan kazanç elde etmeleri ve söz konusu kazançları daha sonra ortaklarına dağıtmaları muafiyetlerini etkilemeyecektir.

Öte yandan; 7061 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-i inci maddesinde yapılan ve 01.01.2018 tarihinde yürürlüğe giren değişiklikle, kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar ile tüketim kooperatiflerinin, ortaklarının kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine göre hesapladıkları risturnlara ilişkin kurumlar vergisi istisnası korunmuş; münhasıran üretim ve kredi kooperatiflerine tanınan risturn istisnası, Kanununun 4 üncü maddesinde yer alan kooperatif muafiyetine ilişkin olarak yapılan düzenleme çerçevesinde yürürlükten kaldırılmıştır.

Buna göre, ortaklarla 01.01.2018 tarihinden önceki dönemlerde yapılan işlemler dolayısıyla üretim ve kredi kooperatiflerinin hesapladığı risturnlar kurumlar vergisi istisnasından faydalanabilecektir.

Kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerin farklı alan veya konularda yaptığı tüm ortak dışı işlemler nedeniyle, alan veya konu ayrımı gözetilmeksizin, her bir kooperatifin tüzel kişiliğine bağlı tek bir iktisadi işletme için kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilecektir. Bu iktisadi işletmenin mükellefiyetle ilgili ödevlerinin yerine getirilmesinden kooperatif tüzel kişiliği sorumlu olacaktır.

Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılan ve kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflere, iştirak ettiği tam mükellef kurumlar tarafından 01.01.2018 tarihinden itibaren dağıtılan kâr payları üzerinden %15 vergi kesintisi yapılacaktır.

Ancak söz konusu kooperatiflerin elde etmiş oldukları bu kâr paylarının, daha sonra ortaklara dağıtılması durumunda dağıtılan tutarlar üzerinden Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca herhangi bir vergi kesintisi yapılması söz konusu olmayacaktır.

Kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerin ortak dışı işlemleri nedeniyle oluşan iktisadi işletmenin kazançları üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi, kooperatif tüzel kişiliği adına tarh olunacaktır.

1.8. İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması

2012/3305 sayılı Karar ve daha önceki kararlara istinaden imalat sanayiine yönelik "US-97 Kodu:15-37" düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, **01.01.2017 ile 31.12.2017** tarihleri arasında gerçekleştirilen yatırım harcamaları için; (22.02.2017 tarih ve 29987 sayılı R.G.)

- Her bir bölgede geçerli yatırıma katkı oranına **15 puan ilave** edilmiş,
- Kurumlar vergisi veya gelir vergisi **indirim oranı tüm bölgelerde %100'e** çıkarılmış,
- Yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde yatırımcının **diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına uygulanacak oranı %100** olarak belirlenmiştir.

Geçici 8. madde ile sağlanan bu avantajlı teşvik uygulaması, teşvik belgesi üzerinde herhangi bir işlem yapılmaksızın uygulanabilmektedir.

Bakanlar Kurulunun **2017/11175 sayılı** "Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılması Hakkında Karar" ile teşvik kararının geçici 8/1'nci maddesinde yer alan "31.12.2017" ibaresi "**31.12.2018**" şeklinde değiştirilmek suretiyle, söz konusu avantajlı teşvik uygulamasının **2018 yılında yapılan harcamalar için de uygulanabilmesine imkân sağlanmıştır.** (30.12.2017 tarih ve 30286 sayılı 3 mük. R.G.)

2. TİCARİ KÂRDAN MALİ KÂRA GEÇİŞ

Bilindiği gibi kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde, ticari bilançoda yer alan vergi öncesi kurum kazancı (ticari bilanço kâr veya zararı) rakamından hareket edilerek vergi hesaplanır.

Ancak ticari esaslara göre çıkarılan ticari bilançolarda yer alan kurum kazancı vergisel standartlardan çeşitli nedenlerle farklı olabilir. Bu farklılıkların beyanname

üzerinde matraha eklenerek veya matrahtan düşülerek düzeltilmesi, yani vergi mevzuatına uygun hale getirilmesi gerekir.

2.1. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler ve Diğer İlaveler

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

- Kıdem tazminatı karşılığı,
- VUK hükümlerine uygun olmayan reeskontlar,
- VUK hükümlerine uygun olmayan diğer karşılıklar,
- Ödenmemiş SSK primleri,
- Tahakkuk esasına aykırı olarak bu yıla dahil edilmiş giderler,
- Dönemsellik ilkesine aykırı olarak bu yıla dahil edilmiş giderler,
- Belgesiz giderler (İhracat giderleri dahil),

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

- Binek oto motorlu taşıt vergileri,
- Özel iletişim vergisi,
- Cezalar, gecikme zamları, gecikme faizleri, pişmanlık zamları, tecil faizleri,
- Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar,
- Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler,
- İndirimi kabul edilen ve edilmeyen tüm bağışlar (gider olarak dikkate alınan gıda bankacılığı kapsamındaki bağışlar hariç),
- Kontrol edilen yabancı kurum (CFC) kazançları,
- Kanunen kabul edilmeyen tazminatlar,
- İstisna kazançlara ilişkin giderler ve istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararlar,
- Sair kanunen kabul edilmeyen giderler ve diğer ilaveler.

Bilindiği gibi, kurumlar vergisi beyannamesinde bazı değişiklikler yapılarak, kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin bir tablo ilave edilmiş ve bazı gider

tutarlarının bildirilmesi istenilmiştir. Bu tabloda yer almayan gider türleri en altta "Diğer" satırında topluca bildirilecektir. Söz konusu tablo aşağıda bilgilerinize sunulmuştur

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

2.2. Vergiye Tabi Olmayan Gelirler ve Diğer İndirimler

Yaygın olarak karşılaşılan vergiye tabi olmayan gelirler ile diğer indirimlere ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir.

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

3. ZARAR OLSA DAHİ İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER

3.1. Beyanname Üzerinde Zarar Olsa veya İstisna Uygulaması Zarara Sebebiyet Verse Dahi 2018 yılı Beyannamesi Üzerinde Uygulanabilecek İstisnalar

Bazı kurum kazançları KVK'nun 5'inci maddesi ile kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bazı kazançlar için ise özel kanunlarla kurumlar vergisi istisnası getirilmiştir.

Aşağıda, 2018 yılı kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde zarar olsa veya bu istisnaların uygulanması zarara sebebiyet verse dahi uygulanabilecek istisnalar sayılmıştır.

- Tam mükellef kurumlardan elde edilen iştirak kazançları (KVK Md. 5/1-a)
- Yurt dışı iştirak kazançları (KVK Md. 5/1-b)
- Tam mükellef anonim şirketlerin yurtdışı iştirak hisseleri satış kazançları (KVK Md. 5/1-c)
- Emisyon primi kazancı (KVK Md. 5/1-ç)
- Yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları (KVK Md. 5/1-d)
- Taşınmaz ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satış kazancının %75'i (KVK Md. 5/1-e, 05.12.2017 tarihinden itibaren yapılan taşınmaz satışlarında istisna oranı % 50 olarak uygulanacaktır.)
- Bankalara, finansal kiralama şirketleri ya da finansman şirketlerine borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurumlar ile bankalar, finansal kiralama şirketleri ve finansman şirketlerine tanınan istisna (KVK Md. 5/1-f)
- Yurt dışı şube kazançları (KVK Md. 5/1-g)
- Yurt dışı inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanan kazançlar (KVK Md. 5/1-h)
- Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları, özel kreş ve gündüz bakımevleri ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usûller çerçevesinde beş hesap dönemi itibarıyla elde edilen kazançlar (KVK Md. 5/1-ı)
- Her türlü taşınır ve taşınmaz malların 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kurumlar tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına satışından doğan kazançlar ve bu kurumlarca söz konusu varlıkların devralındığı kuruma kira süresi sonunda devrinden doğan kazançlar (KVK Md. 5/1-j)
- Her türlü varlık ve hakların, kaynak kuruluşlarca, kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile varlık kiralama şirketlerince bu varlıkların devralındığı kuruma satışından doğan kazançlar (KVK Md. 5/1-k)

-Serbest bölgelerde elde edilen kazançlar (3218 Sayılı Kanun Geç. Md. 3/a)

-Teknoloji geliştirme bölgelerinde elde edilen kazançlar (4691 sayılı Kanun Geçici Md. 2, Teknoloji geliştirme bölgelerinden elde edilen kazançlarla ilgili olarak kurumlar vergisi beyannamesine bir tablo eklenmiştir. Bu tabloda faaliyet kolu, faaliyette bulunulan teknoloji geliştirme bölgesi ve elde edilen kazançlar yer verilecektir.)

-Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar (4490 sayılı Kanun)

-5300 sayılı Kanun kapsamındaki tarımsal ürün senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar (GVK Geç.Md.76)

-Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan buluşlardan sağlanan bazı kazanç unsurlarının % 50'si (KVK Ek Md.5/B),

-Uluslararası anlaşmalarla sağlanan istisnalar,

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

3.2. Yararlanılması Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu İbrahimine Bağlı İstisnalar

16

Bilindiği gibi, Vergi Usul Kanununun mükerrer 227/2 nci maddesinde, vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz şartına bağlamaya Maliye Bakanlığının yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

Ayrıca, söz konusu maddede, 2 numaralı bent hükmüne göre yararlanılması yeminli mali müşavirlerce düzenlenen tasdik raporu ibraz şartına bağlanan konularda, tasdik raporunu zamanında ibraz etmeyen mükelleflerin tasdike konu haktan yararlanamayacakları belirtilmiştir.

Dolayısıyla, yeminli mali müşavirlerce tasdiki zorunlu olan işlemlerde, tasdik işleminin yaptırılmaması halinde mükellefler tasdike konu haklardan yararlanamayacaklardır.

Maliye Bakanlığı 5, 7 ve 25 sıra numaralı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği ile bazı istisnalardan yararlanmayı yeminli mali müşaviri tasdik raporu ibrazına bağlamıştır. Bunların bir kısmı belli haddi geçmeleri halinde rapor ibraz etmek durumundadırlar.

37 sıra no.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği uyarınca, bu hadler hakkında Maliye Bakanlığınca yeni belirleme yapılmadığı takdirde, ilgili Tebliğlerdeki parasal hadlerin bir önceki yıl yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanması gerekmektedir.

2018 yılı için yararlanılması tasdik raporu ibraz şartına bağlı istisnalar ve geçerli hadler aşağıdaki gibidir,

İstisnanın Türü	2018 İçin Geçerli Parasal Had (TL)
A tipi yatırım fonlarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançlarına ilişkin istisna,	Yararlanılan istisna tutarının 292.000 TL'yi aşması
Taşınmaz ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlara ilişkin istisna,	Yararlanılan istisna tutarının 292.000 TL'yi aşması,
Yatırım indirimi,	Proje Tutarının 666.000 TL'yi aşması,

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

4. GEÇMİŞ YIL ZARAR MAHSUBU

4.1. Mahsup Hangi Tutarla ve Hangi Sırada Yapılacaktır?

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

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

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

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

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

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

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

4.2. Yurt Dışı Zararların Mahsubu

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

Yurt dışı zarar mahsubunun yapılabilmesi için,

-Faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının zarar dâhil, her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması,

-Bu raporun aslı ile tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibrazı,

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

4.3. Devir veya Tam Bölünme Yoluyla Devralınan Kurum Zararlarının Mahsubu

KVK'nun 20/1'nci maddesi kapsamında vergisiz olarak devralınan kurumların zararları ile ikinci fıkrası kapsamında gerçekleştirilen tam bölünme işleminde, bölünen kurumun mali zararlarının devralınan kurum tarafından mahsubu mümkündür.

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

-Devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile,

-Bölünen kurumun öz sermayesinin devralınan kısmını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararları indirilebilecektir.

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

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

Başka bir ifade ile, devralınan zararlar, devreden veya bölünen kurumda doğdukları dönemi takip eden beş yıllık süre içinde mahsup edilebilecektir. Zararın öz sermaye veya devralınan aktif toplamını aşması, devir veya bölünmeye ve zarar mahsubuna engel değildir.

Ancak bu takdirde öz sermaye veya devralınan aktif toplamını aşan zarar tutarı mahsuba konu edilemez. Böyle bir durumda mahsup edilecek zararlarla, mahsubu mümkün olmayan zararların nasıl ayrıştırılacağı tereddüt konusu olabilir. Kurumlar bu

ayrımı serbestçe yapabilirler, yani mahsup edilebilecek zararların en yeni yıllara ait olduğunu, mahsup edilemeyecek kısmın ise eski yıllardan kaynaklandığını kabul edebilirler.

5. KAZANCIN BULUNMASI HALİNDE İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER

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

5.1. Risturnlar:

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

-Tüketim kooperatiflerinde, ortakların kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine,

-Üretim kooperatiflerinde, ortakların üreterek kooperatife sattıkları veya kooperatiften üretim faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların değerine,

-Kredi kooperatiflerinde, ortakların kullandıkları kredilere, göre hesapladıkları risturnlar kurumlar vergisinden müstesna idi.

Söz konusu madde, 7061 sayılı Kanunun 89 uncu maddesiyle **01.01.2018 tarihinden geçerli olmak üzere** değiştirilerek, kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar ile tüketim kooperatiflerinin, ortaklarının kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine göre hesapladıkları risturnlar istisna edilmiş bulunmaktadır.

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

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

-Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının **% 100'ü** oranında hesaplanacak **AR-GE İndirimi (KVK Md.10/1-a, 6728 sayılı Kanunla 09.08.2016 tarihinde yürürlükten kaldırılmış olmakla birlikte, bu tarihten önce yapılan başvurulara konu projelerle ilgili olarak 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinin 6728 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki hükümlerine göre Ar-Ge indiriminden faydalanılacaktır.)**

-**5746** sayılı Kanun'un 3/1. maddesi kapsamında gerçekleştirilen **AR-GE harcamalarının % 100'ü** oranında hesaplanacak **Ar-GE ve Tasarım İndirimi** (Bazı koşullara bağlı olarak ilave destek sağlanabilmektedir.),

-5746 sayılı Kanun'un 3/A maddesi kapsamında gerçekleştirilen **AR-GE ve tasarım harcamalarının % 100'ü** oranında hesaplanacak **AR-GE İndirimi**,

-**Sponsorluk harcamaları** (KVK Md.10/1-b),

-Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, kamu menfaatlerine yararlı sayılan derneklere ve bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan o yıla ait kurum kazancının **% 5'i ile sınırlı** olarak indirim imkanı bulunan **bağış ve yardımlar** (KVK Md.10/1-c, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde belirtildiği üzere, indirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespitinde esas alınan kurum kazancı, zarar mahsubu dahil giderler ile iştirak kazançları istisnası düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki tutardır. [Ticari Bilanço Karı-(İştirak Kazançları İstisnası + Geçmiş Yıl Zararları)

-Yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara **bağışlanan okul, sağlık tesisi, öğrenci yurdu, yetiştirme yurdu, çocuk yuvası, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi** ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak **ibadethaneler** ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde **yaygın din eğitimi verilen tesislerin ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının** inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı (KVK Md.10/1-ç),

-**Kültür ve turizm amaçlı bağış ve yardımlar** (KVK Md.10/1-d),

-**Başbakanlıkça veya Bakanlar Kurulunca başlatılan yardım kampanyalarına** makbuz karşılığı yapılan aynı ve nakdî bağışların tamamı (KVK Md.10/1-e),

-İktisadi işletmeleri hariç, Türk **Kızılay Derneği'**ne ve **Türkiye Yeşilay Cemiyeti'**ne makbuz karşılığı yapılan **nakdi bağış ve yardımların tamamı** (KVK Md.10/1-f)

-**Girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların beyan edilen gelirin %10'unu aşmayan kısmı** (KVK Md. 10/1-g),

-Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'si (KVK Md. 10/1-ğ)

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Diğer İndirimler" başlıklı 10'uncu maddesinin (ğ) bendinde belirtilen kazançlarla ilgili olarak beyannameye;

-Yurt dışı mukimi Kişi ve/veya Kurumlara Verilen Eğitim Hizmetlerine,

-Yurt dışı mukimi Kişi ve/veya Kurumlara Verilen Sağlık Hizmetlerine,

ilişkin formlar eklenmiştir.

-5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanuna göre kurulan korumalı işyerlerinde istihdam edilen ve iş gücü piyasasına kazandırılmaları güç olan zihinsel veya ruhsal engelli çalışanlar için diğer kişi ve kurumlarca karşılanan tutar dâhil yapılan ücret ödemelerinin yıllık brüt tutarının % 100'ü oranında korumalı işyeri indirimi (İndirim, her bir engelli çalışan için azami beş yıl süre ile uygulanır ve yıllık olarak indirilecek tutar, her bir engelli çalışan için asgari ücretin yıllık brüt tutarının % 150'sini aşamaz.) (KVK Md. 10/1-h),

"5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Diğer indirimler" başlıklı 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (I) bendinde; sermaye şirketlerinin 01.07.2015 tarihinden itibaren tescil edilen nakit sermaye artırımlarının ödenen kısımları üzerinden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) tarafından indirimden yararlanan yıl için en son açıklanan "Bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı" dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50'sinin kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

9 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğiyle 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine eklenen "10.6. Sermaye artırımında indirim" başlıklı bölümde, indirim uygulamasında TCMB tarafından indirimden yararlanan yıl için en son açıklanan "Bankalarca Açılan Kredilere Uygulanan Ağırlıklı Ortalama Faiz Oranları"ndan "Ticari Krediler (TL Üzerinden Açılan) (Tüzel Kişi KMH ve Kurumsal Kredi Kartları Hariç)" faiz oranının dikkate alınacağı belirtilmiştir. 2018 yılı için geçerli indirim oranı % 27,04'tür.

-Nakit sermaye artırımında faiz indirimi (KVK Md. 10/1-ı

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

-Yatırım indirimi,

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

Ancak beyanname formatına göre, yatırım indirimi daha önce uygulandığından, stopaja tabi yatırım indirimi hakları olan ve bu indirim dolayısıyla indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecek kazançları kalmayan mükelleflerin, öncelikle yatırım indirimini uygulama ve dolayısıyla % 19,8 oranındaki stopajı ödeme yükümlülükleri vardır.

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

Bazı özel kanunlarda, belli kuruluşlara yapılan bağışların kurumlar vergisi matrahını etkileyebileceğine dair hükümler bulunmaktadır. Bu hükümler önceki bölümde belirtilen indirimlere ilaveten uygulanmaktadır.

Bu kapsamda yapılabilecek bağışlara ilişkin bilgi Beyanname Düzenleme Rehberi ekinde tablo şeklinde gösterilmiştir. Tabloda yer alan bağışlardan bazıları, ilgili kanunda "gider yazılabileceği belirtildiği için" indirim şeklinde değil gider yazılmak

suretiyle matrahtan indirilecektir. Bunun anlamı söz konusu bağışların zarar olsa dahi indirilebileceğidir.

5.4. Enflasyon Düzeltmesi

2018 yılında VUK 'nun mükerrer 298 inci maddesinde belirtilen şartlar oluşmadığından (ÜFE'deki artış oranı, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde %10'dan fazla olmadığından), 2018 yılı için enflasyon düzeltmesi yapılmayacaktır.

Ancak, aynı maddeye istinaden, münhasıran sürekli olarak işlenmiş; altın, gümüş alım-satımı ve imali ile işigal eden ve kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olan kuyumcuların, enflasyon düzeltme şartlarının oluşup oluşmadığına bakılmaksızın enflasyon düzeltmesi yapmaları zorunludur.

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

5.5. Diğer İndirim ve İstisnalar

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

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

5.6. Yatırım İndiriminde Endeksleme

2018 yılına ilişkin olarak yararlanılacak yatırım indirimi haklarının 2016 yılından devretmiş olması halinde, devreden yatırım indirimi haklarının 2018 yılında nasıl endeksleneceği aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Yatırım İndiriminin Kaynağı	Endekslemenin Hangi Ölçü ile Yapılacağı	2018 Yılı Endeksleme Oranı
GVK'nın mülga Ek:1-6 maddeleri kapsamındaki (eski hükümlere tabi) teşvik belgeli yatırım indirimi hakları	Yeniden değerlendirme oranı	% 23,73
GVK'nın mülga 19 uncu maddesi kapsamındaki (yeni hükümlere tabi) teşvik belgesi yatırım indirimi hakları	Yİ-ÜFE artış oranı	% 33,64

6. KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI VE ORANI

6.1. İndirimli Matrah ve Oranlar

Kurumlar vergisi oranı % 22'dir, ancak aşağıdaki hallerde indirimli oran uygulanmaktadır.

6.1.1. Uyumlu Mükelleflere % 5 Vergi İndirimi

Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar ile 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 yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'i, ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilir.

Yani % 5 daha düşük oranda vergi ödenmesi söz konusu olmayıp, hesaplanan (ödenen değil) verginin % 5'i oranında bir indirim yapılmaktadır. Buna göre, genel orana tabi bir kurum, şartları da sağlarsa, 2018 yılı kazancı üzerinden ($\% 22 \times \%5 =$) %1,1 puanlık indirimden yararlanarak % 20,9 oranında kurumlar vergisi ödeyecektir.

Söz konusu indirimden faydalanmak için belirlenen şartlar Gelir Vergisi Kanunu Mükerrer 121 inci maddesinde düzenlenmiş olup, 301 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde açıklanmıştır.

Buna göre mükelleflerin;

a) İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresi içerisinde verilmiş ve bu beyannameler **üzerine tahakkuk eden vergilerin de kanuni süresi içerisinde ödenmiş olması** (Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz. Her bir beyanname itibarıyla 250 Türk lirasına kadar yapılan eksik ödemeler bu şartın ihlali sayılmaz.),

b) İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıl içerisinde haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması (Yapılan tarhiyatların kesinleşmiş yargı kararlarıyla veya Vergi Usul Kanununun uzlaşma ya da düzeltme hükümlerine göre tamamen ortadan kaldırılmış olması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmaz. Ancak, yapılan tarhiyatların kesinleşmiş yargı kararları, uzlaşma veya düzeltme hükümleri ile **kısmen** ortadan kaldırılması halinde indirimden yararlanılamaz.),

c) Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı (vergi cezaları dâhil) 1.000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması,

ç) Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde sayılan fiillerin işlenmemiş olması şarttır.

Hesaplanan indirim tutarı, her hâl ve takdirde 1 milyon Türk lirasından fazla olamaz. İndirilecek tutarın ödenmesi gereken vergiden fazla olması durumunda kalan tutar, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen

bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilir. Bu süre içinde mahsup edilemeyen tutarlar iade edilmez.

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

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

Bilindiği üzere, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesi çerçevesinde, bölgesel, büyük ölçekli ve stratejik yatırımlar kapsamında gerçekleştirilen yatırımlarda kurumlar vergisi indirimi uygulanmaktadır. İndirim oranı yatırıma ve bölgeye göre değişmekte olup, bu madde gereğince indirimli kurumlar vergisi uygulanacak matrah, 2018 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırına yazılacak ve bu matraha uygulanacak indirimli kurumlar vergisi oranı ile bu oran uygulanarak hesaplanacak indirimli kurumlar vergisi tutarı izleyen satırlarda gösterilecektir.

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

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

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

- Teşvik belgesi tarih – no,
- Toplam yatırım tutarı,
- Yatırıma katkı oranı,
- Vergi indirim oranı,
- Toplam yatırıma katkı tutarı,
- Yatırım türü,
- Bölge,
- Gerçekleştirilen toplam yatırım tutarı,
- Yatırımdan elde edilen kazanç üzerinden önceki yıllarda yararlanan yatırıma katkı tutarı,

-Diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç üzerinden önceki yıllarda yararlanılan yatırıma katkı tutarı,

-Yatırımdan elde edilen kazanç üzerinden cari yılda yararlanılan yatırıma katkı tutarı,

-Diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç üzerinden cari yılda yararlanılan yatırıma katkı tutarı,

-Toplam yararlanılan yatırıma katkı tutarı,

6.2. Genel Orana Tabi Matrah ve Genel Oran

2018 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde, indirimli orana tabi matrahlar düşüldükten sonra kalan tutar genel orana tabi matrah için ayrılan satıra yazılacaktır. Bu satıra yazılacak kurum kazancı üzerinden %22 oranında kurumlar vergisi hesaplanacaktır.

6.3. İşletmeden Çekilen Enflasyon Farkları

Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 ve geçici 25'inci maddelerine göre, pasif kalemlere ait enflasyon farkları, düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup veya sermayeye ilave edilebilir. Bu işlemler kar dağıtımı sayılmaz.

Bunların dışında, söz konusu enflasyon farklarının herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde, eklenen veya çekilen tutarlar ilgili dönemin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin (yani dönem faaliyet sonucu zararlı bile olsa veya istisna yahut indirimler sebebiyle matrah oluşmasa bile) eklendiği veya çekildiği dönemde vergiye tabi tutulur.

Bu vergilemeyi sağlamak için kurumlar vergisi beyannamesinde özel bir satır tahsis edilmiştir. 2018 yılı içinde işletmeden çekilen veya başka bir hesaba nakledilen enflasyon farklarının "*İşletmeden Çekilen Enflasyon Düzeltmesi Farkları*" satırına yazılmak suretiyle 2018 yılı itibarıyla vergiye tabi tutulması gerekir. Bu farklar üzerinden 2018 yılında geçerli olan % 22 oranı esas alınarak kurumlar vergisi hesaplanacaktır.

Maliye İdaresi **sermaye azaltımlarında** sermayenin terkindeki en yüksek vergili kalemden başlanarak sermayenin azaltıldığı varsayılacağı ve azaltıma istinaden (şanki ilgili özvarlık kalemi sermayeye eklenmeksizin ortaklara dağıtılmış gibi) vergileme yapılacağı görüşündedir.

Buna göre sermaye terki içindeki (daha önce sermayeye eklenmiş) enflasyon düzeltme farkları sermaye azaltımlarında hem kurumlar vergisi hem de tam mükellef kurum olmayan ortaklar açısından stopaj doğurmaktadır.

6.4. Bilançodaki Vergi Karşılığının Tahakkuk Eden Vergiden Farklı Olması

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

Dönem kârı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi ve yasal yükümlülükler, dönem kârı hesabının borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir. Vergi tahakkukunun kesinleşmesi durumunda borç kaydı suretiyle hesap kapatılır ve ilgili tutar "371. Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri" ile mahsup edilerek kalan tutar "350. Ödenecek Vergi ve Fonlar" hesabına aktarılır.

Geçerli yasal düzenlemelere göre, 2018 yılı kurumlar vergisi karşılığı, hesaplanan kurumlar vergisi ile varsa eski hükümlere göre yararlanılan yatırım indirimi üzerinden GVK'nun geçici 61 nci maddesi uyarınca hesaplanan %19,8 oranındaki yatırım indirimi stopajının toplamından oluşur.

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

Ancak, olağan genel kurul toplantısının yapılmış olması, bilânçonun SPK veya sair mercilere verilmiş bulunması ve sair nedenlerle fark giderilemiyorsa vergi karşılığındaki bu fazlalığın (yani 370 No.lu hesapta kalan alacak bakiyesinin) cari yılda (2019'da) 671 no.lu Önceki Dönem Gelir ve Kârları hesabına aktarılması ve 2018 yılının kurumlar vergisi matrahının tespiti sırasında bunun vergiye tâbi olmayan gelir olarak dikkate alınması uygun olacaktır.

Farkın aksi yönde oluşması (yani ayrılan karşılığın tahakkuk edecek vergiden düşük olması) durumunda ise önerimiz, 370 No.lu hesapta meydana gelen vergi karşılığı ile tahakkuk eden vergi arasındaki farkın YENİ YILDA (2019'da) gider yazılması ve vergi hesabında bu giderin kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkat alınmasıdır.

7. MAHSUPLAR

Beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden,

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

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

7.1. Yurt İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler

Beyannameye dahil edilen kazanç üzerinden GVK'nun 94 ve geçici 67 nci maddeleri ile KVK'nun 15 ve 30 uncu maddeleri uyarınca vergi kesintisi yapılmışsa, kesinti yoluyla ödenen bu vergiler KVK'nun 34 üncü maddesi uyarınca hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilir.

Mahsubu gereken miktar beyanname üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olduğu takdirde, keyfiyet vergi dairesince mükellefe yazı ile bildirilir. Aradaki fark mükellefin işbu yazıyı tebellüğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı halinde kendisine iade olunur.

Bir yıl içinde müracaat etmeyen mükelleflerin bu farktan doğan alacakları düşer. Maliye Bakanlığı; iadeyi mahsuben veya nakden yaptırmaya, inceleme raporuna,

yeminli mali müşavir raporuna veya teminata bağlamaya ve iade için aranılacak belgeleri belirlemeye yetkilidir.

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

Konuyu özetleyecek olursak;

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

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

-Stopaj yoluyla ödenen vergilerin beyanname üzerinde hesaplanan vergilere mahsubundan arta kalan stopajların başka vergi borçlarına mahsubu, inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilecektir. Mahsubu talep edilen verginin tutarı önemli değildir. **Başka bir deyişle diğer vergi borçlarına mahsup taleplerinin sınırsız olarak inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilmesi öngörülmüştür.**

Mahsup talebine ilişkin olarak verilmesi gereken dilekçenin örneği, ilgili Tebliğ ekinde yer almaktadır. **Mahsubun ileride doğacak borçlara yönelik olarak yapılması da mümkündür.** Mükellefler ortağı buldukları adi ortaklık veya kollektif şirketlerin müteselsilen sorumlu oldukları vergi borçlarına da mahsup talebinde bulunabilirler.

-Stopaj yoluyla ödenen vergilerin beyanname üzerinde mahsubundan arta kalan kısmının 10.000 TL'yi geçmemesi halinde nakit iade talebi, inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilecektir. İade talebine ilişkin dilekçeye, stopaj yoluyla ödenen tablonun eklenmesi gerekmektedir.

E-Beyannamede ise "Ekler" in içinde yer alan "Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilere İlişkin Liste" doldurulacaktır. **Mahsuptan arta kalan tutarın 10.000 TL'yi aşması halinde, aşan kısmın iadesi prensip itibariyle vergi inceleme raporuna istinaden yapılacaktır. 10.000 TL'ye kadar olan kısmın teminat aranmaksızın ve inceleme raporu beklenmeksizin iadesi mümkündür.** 10.000 TL'yi aşan kısım için teminat mektubu verilerek inceleme raporu beklenmeksizin iadenin alınması mümkündür. Bu takdirde teminat mektubu vergi inceleme raporuna istinaden çözülecektir.

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

-Nakden iade edilebilir aşamaya gelen (10.000 TL'den düşük olan iade taleplerinde gerekli belgeleri ibraz edilmiş, 10.000 TL'yi aşan iadelerde ise, YMM tam tasdik veya vergi inceleme raporu düzenlenmiş veya teminat verilmiş) iade alacağının üçüncü şahısların vergi borçlarına mahsubu mümkündür.

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

Bu dilekçeler 429 no.lu VUK Genel Tebliğinde düzenlenmiştir.

7.2. Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu

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

Ancak;

-İndirilecek miktar, yurt dışında elde edilen kazançlara, Türkiye'de geçerli kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak miktardan fazla olamaz. Bu mukayeseyi mümkün kılmak üzere beyannamenin "*Safi Kurum Kazancının Türkiye Dışında Elde Edilen Kısmı*" satırı doldurulmalıdır.

Yurt dışında ödenen vergilerin, en fazla bu satıra yazılan tutarın % 22'sine tekabül eden, yani mahsubu mümkün bulunan kısmı "*Mahsup Edilecek Vergiler*" satırına dahil edilir.

Örneğin yurt dışında elde edilen 100.000 TL karşılığı hasılat üzerinden % 10 oranında (10.000 TL) vergi kesintisi yapılmışsa ve bu işle ilgili olarak da 60.000 TL'lik gider oluşmuşsa, bu kurumun mahsup edebileceği miktar, elde edilen kazanç tutarı olan (100.000 – 60.000=) 40.000 TL'nin %22'sini oluşturan (40.000 x % 22=) 8.800 TL'yi aşamaz.

Bu örnekte mükellef kesinti yoluyla ödediği verginin tamamını mahsup edemeyip, 8.800 TL'lik kısmını mahsup edebilmektedir. Mahsup edilemeyen kısım (10.000 – 8.800=) 1.200 TL gider olarak dikkate alınacaktır. Bu giderin kazancın elde edildiği dönemde dikkate alınabileceğini düşünüyoruz.

-Yabancı memleketlerde ödenen vergiler, yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa mahallinde Türk menfaatlerini koruyan memleketin aynı mahiyetteki temsilcileri tarafından tasdik olunan vesikalarla tevsik edilmedikçe, yabancı memleketin vergisi Türkiye'de tarh olunan vergiden indirilemez.

-KVK'nun 33/3'üncü maddesinde, tam mükellef kurumların doğrudan veya dolaylı olarak sermayesi veya oy hakkının % 25'ine sahip olduğu yurt dışı iştiraklerinden elde ettikleri kâr payları üzerinden Türkiye'de ödenecek kurumlar vergisinden, iştirakin bulunduğu ülkede kesilen kâr payı stopajına ilaveten iştirakin kazancı üzerinden

ödediği kurumlar vergisi ve benzeri vergilerin de, elde edilen kâr payına isabet eden kısım itibarıyla mahsup edilebileceği hükme bağlanmıştır.

Bu mahsubun yapılabilmesi için yurt dışı iştirak kazancına Türkiye'de istisna uygulanmaması gerekir. Elde edilen iştirak kazancı, KVK veya vergi anlaşması gereğince Türkiye'de vergiden müstesna ise bu mahsubun yapılamayacağı tabiidir.

-Yurt dışında ödenen ve mahsubu mümkün bulunan vergilerin beyanname üzerinde mahsup edilemeyen kısmı (yani mahsuptan arta kalan tutar) izleyen üçüncü dönemin sonuna kadar indirim konusu yapılabilir. İndirim konusu yapılamayan tutar ancak üç yılla sınırlı olarak devreder. Bu tutarlara ilişkin olarak nakit iade imkânı yoktur.

Kurumlar vergisi beyannamesinde, yabancı ülkelerde ödenen vergilerden cari yılda mahsup edilemeyip gelecek yıla devreden kısım için ayrı bir satır açılmıştır. Üçüncü yılın sonunda mahsup edilemeyen tutarların söz konusu yılda gider yazılabileceği anlaşılmaktadır.

-Yurt dışı inşaat ve onarma işlerinden sağlanan kazançlar ile gerekli koşulları taşıyan yurt dışı iştirak ve şube kazançları kurumlar vergisinden müstesna olduğundan, bu kazançlara ilişkin olarak yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu söz konusu değildir.

-E-beyanname veren kurumlar vergisi mükellefleri, "Ekler" in içinde yer alan "Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergiler"e ilişkin bölümü dolduracaklardır.

-E-Beyanname verenler de dahil olmak üzere mükelleflerin, yabancı ülkelerde ödenen vergilere ilişkin belgeleri Kurumlar Vergisi Kanununun 33 üncü maddesi uyarınca bağlı buldukları vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

7.3. Geçici Vergi Mahsubu

KVK'nun 32/2'nci maddesi gereğince kurumlar vergisi mükellefleri, cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere, Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen esaslara göre kurumlar vergisi oranında (% 22) geçici vergi öderler.

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

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

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

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

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

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

Buna göre, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun;

-32 nci maddesi kapsamında Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümlerine göre ödenen geçici vergilere ilişkin iade taleplerinde ve

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

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

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

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

Mükellefler talep ettikleri iadenin konusuna ve beyan ettikleri kazanç türlerine göre Maliye Bakanlığının uygun göreceği liste ve tabloları aşağıdaki esaslara uygun olarak elektronik ortamda göndereceklerdir.

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

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

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

Elektronik ortamda alınan belgelerin ayrıca kâğıt ortamında verilmesine gerek bulunmamaktadır.

8. KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN VERİLME ZAMANI

Kurumlar vergisi beyannamesi, hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın birinci gününden 25'inci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilir (KVK Md.14/3). Buna göre hesap dönemi takvim yılı olan

kurumlara ait beyannamenin **Nisan ayının 25 inci günü akşamına kadar verilmesi gerekir.**

9. KURUMLAR VERGİSİNİN ÖDEME SÜRESİ

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

10. KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN GÖNDERİLME ŞEKLİ

Tüm kurumlar vergisi mükellefleri beyannameleri **elektronik ortamda göndermek zorundadırlar.**

Aktif toplamı veya net satışları belli hadlerin üzerinde olduğu için beyannamelerini SMMM'lere imzalatmak zorunluluğu bulunmayan mükellefler doğrudan kendileri, **hadlerden ikisinin birden altında kaldığı için beyannamelerini SM veya SMMM'lere imzalatmak zorunda olanlar** ise, prensip itibariyle aracılık yetkisi verilen **meslek mensupları aracılığı ile e-beyannamelerini gönderebileceklerdir.**

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

11. BEYANNAMEYE EKLENECEK BELGELER

11.1. Beyannameye Eklenecek Mali Tablolar

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

Buna göre;

-2018 yılı sonuçlarına göre, hem aktif toplamı 20.697.300 TL'nin hem de net satışları 45.993.700 TL'nin altında kalan mükellefler, 2019 yılında verecekleri (2018 yılı) beyannamelerine hiçbir ek mali tablo eklemeyeceklerdir.

-Bu hâdlerden herhangi birisini aşmış olanlar, 2018 yılı kurum kazançlarına ilişkin beyannamelerine sadece **kâr dağıtım tablosunu** ekleyeceklerdir. Diğer ek mali tabloları eklemelerine gerek yoktur.

11.2. Beyannameye Eklenecek Diğer Belgeler ve Ekler

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

- Yurt içinde kesinti yoluyla ödenen vergilere ilişkin liste ve/veya belgeler,
- Yurt dışında ödenen vergilere ilişkin belgeler,
- Ortakları arasında dar mükellef ortağı bulunan kurumların, bu ortaklarının adları, unvanları ve ikametgah adreslerini gösteren liste,
- Kurum ortaklarına ve yönetim kurulu üyelerine ilişkin bildirim,
- Transfer fiyatlandırması, kontrol edilen yabancı kurum ve örtülü sermayeye ilişkin form,

- Yabancı para pozisyonuna ilişkin bilgi formu,
- Diğer indirim ve istisnaları açıklayan bir yazı,
- İndirilemeyen yatırım indirimi tutarlarını ve beyannamedeki indirimi açıklayan bir yazı,
- Kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin tablo,
- İndirimli kurumlar vergisine ilişkin tablo,
- Teknoloji geliştirme bölgelerinden elde edilen kazançlara ilişkin tablo,
- Yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurumlara verilen eğitim ve sağlık hizmetlerine ilişkin formlar,
- Beyannamedeki tabloların yetersizliği nedeniyle ayrıca düzenlenen liste ve diğer ekler.

E-Beyannamede ise "Ekler" in içinde yer alan söz konusu bölümler doldurulacaktır. Bu bölümde yer almayan ekler kağıt ortamında verilecektir.

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

12. BEYANNAMEYİ İMZALAYAN SM VEYA SMMM'NİN KİMLİK BİLGİLERİ

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

2017 mali tablolarına göre, hem aktif toplamı 8.012.000 TL'yi hem de net satışları 16.019.000 TL'yi aşmayan mükellefler, beyannamelerini bir SMMM'ye imzalattıkları takdirde, tam tasdik yaptıkları takdirde bu mecburiyete tabi değildir.

13. BEYANNAME VE EKLERİNİ TASDİK EDEN YMM'NİN KİMLİK BİLGİLERİ

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

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

	Bağışın İndirilmesi veya Gider Yazılabilmesi İçin Hangi Kuruluşa Yapılması Gerektiği	Dayanak Kanun		Bağışın Nev'i	Yüzdesel Sınır	Meblağ Sınırı	İndirim mi, Gider Kaydı mı?
		Sayı	Madde				
1.	Umumi Hayata Müesir Afet Felaketzedeleri için Milli ve Mahalli Yardım Komiteleri	7269	45	Nakdi ve Ayni	Yok	Yok	Gider
2.	Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu İle Kuruluşları	2828	20/b	Sadece Nakdi	Yok	Yok	İndirim
3.	Üniversiteler ve Yüksek teknoloji enstitüleri	2547	56	Nakdi ve Ayni	Yok	Yok	İndirim
4.	İlköğretim Kurumları	222	76/g	Sadece Nakdi	Yok	Yok	İndirim
5.	Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK)	278	13	Sadece Nakdi	Yok	Yok	İndirim
6.	Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Kurumu	2876	101	Nakdi ve Ayni	Yok	Yok	Gider
7.	3294 Sayılı Kanunla kurulan Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu veya Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıfları	3294	9	Nakdi ve Ayni	Yok	Yok	İndirim
8.	4122 Sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu Çerçevesinde Yapılan Harcamalar	4122	12	Nakdi ve Ayni	Yok	Yok	İndirim
9.	Sekiz Yıllık Kesintisiz Eğitim İçin Yapılan Bağışlar (97/1 Tebliğin R.G.'si 22.08.1997)	4306	97/1 (Tebliğ)	Sadece Nakdi	Yok	Yok	İndirim
10.	Emekli Sandığı Kanunu	5434	Ek.44	Ayni ve Nakdi	Yok	Yok	İndirim
11.	Gülhane Askeri Tıp Akademisi Kanunu	2955	46/b	Sadece Nakdi	Yok	Yok	İndirim
12.	Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı	3388	3	Ayni ve Nakdi	Yok	Yok	İndirim



13.	SSK Hastanelerine Yapılan Bağış ve Yardımlar (SSK Hastaneleri 5283 sayılı Kanunla Sağlık Bakanlığına devredildiği için bu bağışın uygulama alanı kalmamıştır.)	4958	23	Aynı ve Nakdi	Yok	Yok	İndirim
14.	Terörle Mücadele Kanunu	3713	21	Aynı	Yok	Yok	İndirim
15.	Çanakkale Savaşları Gelibolu Tarihi Alan Başkanlığı Kurulması Hakkında Kanun	6546	11/2	Aynı ve Nakdi	Yok	Yok	İndirim
16.	Türkiye Sağlık Enstitüleri Başkanlığı Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	6569	17/1	Nakdi	Yok	Yok	İndirim
17.	Türkiye Maarif Vakfı Kanunu	6721	5/5	Aynı ve Nakdi	Yok	Yok	İndirim
18.	Türk – Japon Bilim ve Teknoloji Üniversitesinin Kuruluşu Hakkında Kanun	7034	4/2	Aynı ve Nakdi	Yok	Yok	İndirim
19.	Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname	633	Ek:5	Aynı ve Nakdi	Yok	Yok	İndirim

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

GENEL:

Bu formun, transfer fiyatlandırmasına ilişkin rapor hazırlamak zorunda olmayanlar da dahil olmak üzere **tüm kurumlar vergisi mükellefleri tarafından doldurularak verilmesi gerekmektedir**. Ancak ilişkili kişi ile 2018 yılında herhangi bir alım-satım işlemi olmayan, kontrol edilen yabancı kurum kazancı olarak matraha ilavede bulunmayan kurumların bu formu doldurmasına gerek olmadığını düşünüyoruz.

2018 yılına ilişkin formun, 2018 yılı kurumlar vergisi beyannamesi ile birlikte verilmesi gerekmektedir. Beyannamenin elektronik ortamda verilmesi zorunlu olduğundan, söz konusu formun da elektronik ortamda verilmesi gerekmektedir.

6728 Sayılı Kanun ile KVK'nun transfer fiyatlandırması hükümlerini düzenleyen 13 Üncü maddesine 8 inci fıkra eklenmiş; bu kapsamda 09.08.2016 tarihinden itibaren transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüklerinin tam ve zamanında yerine getirilmiş olması kaydıyla, örtülü olarak dağıtılan kazanç nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş veya eksik tahakkuk ettirilmiş vergiler için vergi ziyai cezasının %50 indirimli olarak uygulanmasına hükmedilmiştir. Söz konusu ceza indiriminden faydalanmak için mükelleflerin formun doldurulmasında azami hassasiyet göstermesi gerekmektedir.

GİB tarafından 3 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ **TASLAK** olarak yayımlanmış ve bu kılavuzun yayınlandığı tarih itibari ile henüz yürürlüğe girmemiştir. Bu nedenle yapılan açıklamalarımızda bu TASLAK ile getirilmesi öngörülen değişiklikler göz ardı edilmiştir.

I. Transfer Fiyatlandırması Kapsamındaki İlişkili Kişilere İlişkin Bilgiler:

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

Bu bölümde sadece, 2018 yılı içerisinde işlemde bulunulan yurtiçindeki ve/veya yurtdışındaki ilişkili kişiler listelenecektir. İlişkili kişi olmakla birlikte 2018 yılı içerisinde herhangi bir işlemi (alım/satım) bulunmayanların yazılmasına gerek yoktur. Diğer yandan, doğrudan veya dolaylı ortaklık ilişkisi bulunmasa dahi Türkiye pazarında dağıtıcısı (distribütörü) olunan yurt dışındaki kişi ve kurumların da transfer fiyatlandırması yönünden ilişkili kişi sayıldığı ve bunların da forma dahil edilmesi gerektiği unutulmamalıdır¹. Serbest bölgelerdeki ilişkili kişiler ile şubeler de yurt içinde bulunan ilişkili kişi sayılmaktadır. Yurtiçi işlemler için örtülü kazanç dağıtımının hazine zararına bağlandığı işlemlerde, hazine zararı olmasa dahi bu işlemlerin ve işlemlerin gerçekleştirildiği ilişkili kişilerin forma dahil edilmesi gerekmektedir.

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

II. İlişkili Kişilerle Gerçekleştirilen Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin İşlemler

II-İLİŞKİLİ KİŞİLERLE GERÇEKLEŞTİRİLEN TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN İŞLEMLER			
		Alım (TL)	Satım (TL)
	Varlıklar		
1.	Hammadde – Yarı Mamul		
2.	Mamul – Ticari Mallar		
3.	Gayri Maddi Haklar/Varlıklar (Edinilen veya kullanılan)		
4.	Kiralamalar		
5.	Diğer (Belirtiniz)		
	Hizmetler		
6.	İnşaat-Onarım-Teknik		
7.	Araştırma-Geliştirme		
8.	Komisyon		
9.	Diğer (Belirtiniz)		
	Mali İşlemler		
10.	Ödünç Para/Kredi-Faiz		
11.	Gayri Nakdi Krediler		
12.	Mevduat/Repo-Faiz		

13.	Vadeli İşlemler (Türev Ürünler)				
14.	Menkul Kıymetler				
15.	Sigorta				
16.	Diğer (Belirtiniz)				
	Diğer İşlemler				
17.	İkramiye ve Benzeri Ödemeler				
18.	Grup İçi Hizmetler				
19.	Diğer (Belirtiniz)				
	Yapılan İşlemlerin Toplamı				

-Formda yer alan Alım-Satım sütunlarında, prensip olarak hasılat-maliyet hesapları üzerinde etkisi olan işlemler yer almalıdır. 2018 yılı içinde ilişkili kişilerle gerçekleştirilen tüm alım ve satım işlemlerine ilişkin bilgiler forma yazılacaktır.

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

-2018 yılında kayıtlara alınmış ancak henüz stoklara girmemiş olan malların da (yoldaki mallar) Formda, Ticari Mallar bölümünde gösterilmesi gerekmektedir.

37

-Alım ve satım sütunlarında yer verilecek tutarlara KDV (bankalar hariç) ve ÖTV dahil edilmeyecektir. (KDV'nin maliyet olarak dikkate alındığı, banka ve sigorta şirketleri, aracı kurumlar gibi şirketlerde KDV dahil tutarlar dikkate alınabilir.) Ayrıca ilgili sütunlara iade, iskonto ve diğer indirimler düşüldükten sonra kalan net tutarlar yazılacaktır.

-Peşin ödenen giderler ile peşin tahsil olunmuş hasılat hesaplarına kaydedilmiş tutarların da karşılıklı mutabakatın sağlanabilmesi bakımından forma yazılması gerektiğini düşünüyoruz. Keza yapılmakta olan yatırımlar hesabında izlenen tutarlara da formda yer verilmelidir.

-Yurt dışı ilişkili kuruluş tarafından gönderilen "debit note" ve/veya "credit note" uygulamalarında, "debit note" tutarının mal alım tutarına ilave edilmesi/satım tutarından düşülmesi, "credit note" tutarının mal alım tutarından indirilmesi ve alım/satım tutarlarının netleştirilerek gösterilmesi gerekmektedir.

¹ Her ne kadar TASLAK Tebliğde sadece distribütörlük ilişkisinin transfer fiyatlandırması açısından ilişkili kişi sayılması için yeterli olmadığı belirtilse de, TASLAK henüz yayımlanmadığı için eski uygulamaya devam edilmesi gerekmektedir.

-Kurum ile çalışanları arasındaki yalnızca istihdam ilişkisi dışındaki işlemlerin alım/satım tutarlarının formda gösterilmesi gerekmektedir. Örneğin inşaat yapım işi ile iştigal eden bir şirketin çalışanına aktifinde yer alan bir taşıtı satması durumunda bu işlemin de formda yer alması gerekmektedir.

-Ortaklara yapılan kar payı ödemelerinin formda belirtilmesine gerek bulunmamaktadır.

-Sermaye avansı olarak ileride sermayeye dönüştürülmek üzere işletmeye dahil olunan tutarlar bir borç niteliğinde olmadığı için bu tutarlar üzerinden faiz hesaplanmamakta ya da bu tutarlar değerlemeye tabi tutularak kambiyo karı zararı hesaplanmamaktadır. Bu nedenle işletmelerin hesaplarında yer alan bu tutarların bu mahiyette kaldıkları sürece Ek-2 Formunun Transfer Fiyatlandırması ve Örtülü Sermaye ile ilgili kısımlarında gösterilmesine gerek yoktur.

-İlişkili kişilere yapılan ödemeler üzerinden stopaj hesaplanması durumunda alım sütununda, yapılan ödemelerin stopaj dahil brüt tutarları ile gösterilmesi gerekmektedir.

-Döviz cinsinden takip edilen hesapların kur değerlemesi sebebiyle yarattığı kur farklarının, formdaki alım satım tutarlarına dâhil edilmesine gerek olmadığını düşünüyoruz. Zira söz konusu farkların, kontrol edilebilir fiyatın bir unsuru olarak değerlendirilmesi söz konusu değildir.

-Döviz endeksli satış işlemleri sebebiyle ortaya çıkan kur farklarından, 600, 601 veya 602 hesaba alınanların yani cari dönem satışlarından doğan kur farklarının, ilgili olduğu satış tutarına dahil edilmesi gerekmektedir. Diğer kur farklarına ise formda yer verilmesine gerek olmadığı görüşündeyiz.

-Aynı şekilde döviz endeksli alımlar sebebiyle, ortaya çıkan ve faturaya bağlanan kur farklarından, maliyete intikal ettirilenlerin ilgili alışın tutarına dahil edilmesi gerekmektedir. Vade farklarının ise mali işlemler bölümünde faiz olarak gösterilmesi gerekmektedir.

-Grup şirketleri arasındaki masraf yansıtma ve ilişkisiz kişiden alınan faturaların üzerine kar marjı eklenmeksizin aynen yansıtılması durumunda da, bu tutarların Formda belirtilmesi gerekmektedir. Bu tür, ilave bir kar marjı olmaksızın aynen fatura edilen masraf yansıtması tutarlarının, "İlişkili Kişilerle Gerçekleştirilen Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin İşlemler" tablosunda "Diğer İşlemler" bölümünün "Diğer" alt başlığında belirtilmesi uygun olacaktır. İlişkisiz kişilerden temin edilen mal/hizmetlere ilişkin masraf yansıtma tutarları için, uygulanan transfer fiyatlandırması yöntemi olarak; "Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi"nin tercih edilmesinin uygun olacağı kanaatindeyiz. Zira söz konusu tutarlar, birebir ilişkisiz kişiden temin edilen mal/hizmet fiyatları olduğundan, bizzat karşılaştırılabilir fiyat olarak dikkate alınabilecektir.

-Bu bölümün, 5, 9, 16 ve 19 uncu satırlarında "Diğer" başlığı altında bulunan kısım doldurulurken, "Diğer" başlığı altında değerlendirilecek tüm işlem türleri topluca gösterilecek, açıklama bölümünde diğer başlığı altında değerlendirilen her bir işlem türü yazılacaktır.

Varlıklar:

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

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

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

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

Hizmetler

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

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

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

Mali İşlemler

Formun "Mali İşlemler" bölümünde yer alan 10 numaralı "*Ödünç Para/Kredi-Faiz*" satırına, ilişkili kişilerle formun ilgili bulunduğu hesap dönemi içerisinde gerçekleştirilen ödünç para ve kredi işlemlerinde ana paraya ilişkin yıl sonu bakiyesi bu satırın sol tarafına, yıl içindeki toplam faiz tutarı bu satırın sağ tarafına ayrı ayrı yazılacaktır.

Dolayısıyla ödünç para alınması durumunda alınan ödünç para tutarı alım sütununun sol tarafına, verilen faiz alım sütununun sağ tarafına yazılacak olup, ödünç para verilmesi durumunda ise verilen ödünç para tutarı satım sütununun sol tarafında, alınan faiz satım sütununun sağ tarafına yazılacaktır.

Ayrıca bu satıra, ödünç paranın bir unsuru olarak kabul edilen cari hesaplara ilişkin dönem sonu bakiye tutarı ve yıl içindeki toplam faiz tutarı da ayrı ayrı yazılacaktır. 10 numaralı satıra yazılacak tutarın prensip olarak kur farklarını içermemesi gerekmektedir.

Çünkü kur farkları taraflarca belirlenmeyip, ekonomik olaylara bağlı olarak kendiliğinden oluşan tutarlardır. İlişkili şirketler arasındaki finansman ilişkisi, kullanılan bir kredinin aynı koşullarla birebir kullanılması şeklinde olsa dahi, bu ilişkilere de formda yer verilmesi gerekmektedir kanaatindeyiz. Rapor yazmak zorunda olanlar yıllık raporda bu ilişkinin mahiyetinden bahsedebilirler.

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

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

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

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

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

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

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

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

Opsiyon hakkının kullanılması durumunda;

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

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

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

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

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

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

Diğer İşlemler

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

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

Yapılan İşlemlerin Toplamı

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

III. Transfer Fiyatlandırmasına Konu Olan İşlemlerde Kullanılan Yöntemler:

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

Bu bölümde mümkün olduğunca, "Mükellefçe Belirlenen Yöntem" haricindeki satırları kullanmakta fayda vardır. Şirket tarafından kullanılan fiyat belirleme yöntemi, söz konusu yöntemlerin teorideki açıklamalarına benzerlik gösteriyor ise, birebir paralellik arz etmese de ilgili yöntemin satırının kullanılmasında fayda görüyoruz.

Forma yazılacak yöntemin, eğer 2017 yılı işlemleri de aynı mahiyette ise önceki yıllar için Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlanan işletmeler için, belirlenecek yöntemin raporda yer alan yöntemlerle paralellik arz etmesinde yarar vardır.

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

42

IV. Kurumun Yurtdışı İştiraklerine İlişkin Bilgiler:

IV- KURUMUN YURTDIŞI İŞTİRAKLERİNE İLİŞKİN BİLGİLER

	Yurtdışı İştirakin Unvanı	Kanuni veya İş Merkezinin Bulunduğu Ülke	Kurumun Sermaye, Oy veya Kâr Payı Oranı	Yurtdışı İştirakin Gayrisafi Hasılatı
1.				
2.				
3.				
4.				
5.				

2017 yılında kurumun yurt dışı iştiraki bulunmuyorsa bu bölümün doldurulmasına gerek yoktur. Yurt dışı iştiraki bulunmakla birlikte, kurumlar vergisi beyannamesinde matraha KKEG olarak ilave edilen "kontrol edilen yabancı kurum kazancı" bulunmuyorsa, bu bölümün doldurulmasına gerek olmadığını düşünüyoruz.

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

V. Örtülü Sermaye Uygulamasına İlişkin Bilgiler:

V-ÖRTÜLÜ SERMAYE UYGULAMASINA İLİŞKİN BİLGİLER

Aktif Toplamı		
Toplam Borçlar		
Öz Sermaye Tutarı		
Toplam Faiz Giderleri		
Toplam Kur Farkı Giderleri		
Ortak veya Ortakla İlişkili Kişilerden Temin Edilen Borçların En Yüksek Olduğu Tarihteki Toplam Tutarı		

Bu bölüm, 2018 yılında ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen bir borç bulunması halinde doldurulacaktır.

-“Aktif Toplamı”: Kurumun hesap dönemi başında çıkartılmış olan bilânçosunda yer alan bilgilere göre doldurulacaktır.

-“Toplam Borçlar”: Kurumun hesap dönemi başında çıkartılmış olan bilânçosunda yer alan bilgilere göre doldurulacaktır.

-“Öz Sermaye Tutarı”: Kurumun öz sermayesi bu tabloda yer alan Aktif Toplamı ve Toplam Borçlar dikkate alınarak, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "12.1.5" bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde hesaplanacaktır.

-“Toplam Faiz Giderleri”: Ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen borç nedeniyle hesap dönemi içinde gerçekleşen ve maliyetlere veya faaliyet giderlerine intikal etmiş olan faiz giderlerinin toplamı yazılacaktır.

-“Toplam Kur Farkı Giderleri”: Ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen borç nedeniyle hesap dönemi içinde gerçekleşen ve maliyetlere veya faaliyet giderlerine intikal etmiş olan kur farkı giderlerinin toplamı yazılacaktır.

“Ortak veya Ortakla İlişkili Kişilerden Temin Edilen Borçların En Yüksek Olduğu Tarihteki Toplam Tutarı”;

İlgili hesap döneminde ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen borçların en yüksek olduğu tarihteki toplam tutarı yazılacaktır.

Faiz veya kur farkı hesabına konu edilmeyen borçların yazılmaması gerektiğini düşünüyoruz.

1 Seri No.lu KVK Genel Tebliğinin 12.1.5 bölümünde belirtildiği üzere yabancı para üzerinden yapılan borçlanmalarda, borcun en yüksek olduğu tarihteki toplam tutar hesaplanırken her bir borcun alındığı tarihte geçerli olan döviz kuru esas alınacaktır.

Yabancı para üzerinden alınan borcun vadesinin izleyen yıla sarkması halinde ise izleyen yıl için söz konusu hesaplama, borcun ödenmeyen tutarının bilanço günü itibarıyla VUK hükümlerine göre değerlendirilmiş tutarı esas alınmak suretiyle yapılacaktır.

6728 Sayılı Kanun ile KVK'nun transfer fiyatlandırması hükümlerini düzenleyen 13 üncü maddesine 8 inci fıkra eklenmiş; bu kapsamda 09.08.2016 tarihinden itibaren transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüklerinin tam ve zamanında yerine getirilmiş olması kaydıyla, örtülü olarak dağıtılan kazanç nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş veya eksik tahakkuk ettirilmiş vergiler için vergi ziyai cezasının %50 indirimli olarak uygulanmasına hükmedilmiştir. Bu kapsamda Ek-2 formunun tam ve eksiksiz olarak doldurulması söz konusu ceza indiriminden faydalanılması açısından önem arz etmektedir.

Ayrıca, EK-2 formunun eksik ve/veya hatalı doldurulması halinde VUK'nun 352/II-7 maddesine göre II. Derece Usulsüzlük cezası kesilecektir. Ceza tutarı 01.01.2018'den itibaren **80 TL'dir**.

Bununla birlikte kanuni dayanağı net olmamakla beraber; EK-2 formunu hiç doldurmayan ve Vergi Dairesi'ne vermeyen Kurumlar Vergisi mükelleflerine vergi idaresince VUK'nun Mük. Md.355/1'inci maddesi gereği özel usulsüzlük cezası uygulanmaktadır. 01.01.2018'den itibaren bu cezanın tutarı **1.600 TL'dir**. Ceza uygulandıktan sonra tekrar süre verilerek formun gönderilmesi istenmesine rağmen form yine gönderilmezse özel usulsüzlük cezası 1 kat artırılarak uygulanacaktır.

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