

2010 YILI KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ (E-BEYANNAME) DÜZENLEME REHBERİ

Cem ARSLAN
Devlet Gelir Uzmanı

TÜRMOB YAYINLARI- 401
Sirküler Rapor Serisi
Seri No: 2011 - 5

TÜRMOB Adına Sahibi
Nail SANLI

Sorumlu Yazışleri Müdürü
Ali E. DOĞANOĞLU

Dizgi - Düzenleme

Tuncay TEKYILDIZ

Yayın Türü

Yaygın Süreli

Baskı

Gurup Matbaacılık A.Ş.

İstanbul Yolu Trafo Karşısı Varlık/ANKARA

Tel: (0.312) 384 73 44

Baskı Tarihi

25 Mart 2011

Sirküler Rapor kitaplarında yer alan yazılarda ileri sürülen görüşler yalnızca yazarlarına aittir. Yayıncı kuruluş TÜRMOB'u bağlamaz.

ÖNSÖZ

Bilginin büyük öneme sahip olduğu bir çağı yaşıyoruz. Bu çağda tek başına bilgiye sahip olmakta yetmiyor. Elde edilen bilginin raporlanması ve amaca uygun olarak kullanılması da ayrı bir öneme sahip. Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik mesleği güncel bilgiye ve bu bilginin bir sonucu olarak üretilen raporlara dayanmaktadır.

Meslek mensuplarımızın teknik muhasebe bilgisine sahip olmanın yanında; gerektiğinde işletme danışmanı, finansal analist, iletişimci, müzakereci ve yönetici olmalarını sağlayan becerilerde gerekmektedir. Mesleki değerler, etik kurallar, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki anlamda sağlam bir duruş meslek mensuplarının önemli özelliklerindedir. Mensuplarının, mesleklerini yerine getirirken gerekli donanıma sahip olmalarını sağlamak ise meslek örgütünün temel görevidir.

TÜRMOB olarak bugüne kadar meslektaşlarımızın ihtiyaç duyacakları bilgiye kolay erişmelerini sağlamak için bir çok çalışma yürüttük ve yürütmeye devam edeceğiz.

Bu çalışmalarımızdan en önemlilerinden biri de yayın faaliyetleridir. Yayıncılığımızın bir parçası olan **Sirküler Rapor** kitaplarımız bir plan doğrultusunda hazırlanarak, sizlere ulaştırılmaktadır. Kitaplarımız bir okuma komisyonu tarafından incelendikten sonra basılarak sizlerin istifadesine sunulmaktadır.

Siz değerli meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin beğeni ve takdirini toplayacağına inandığımız 2011-5 Seri Numaralı bu kitabı; Devlet Gelir Uzmanı Cem Arslan tarafından hazırlanan “**2010 Yıla Kurumlar Vergisi Beyannamesi (e-beyanname) Düzenleme Rehberi**” isimli eser oluşturuyor.

Kitabın, meslek camiamıza ve uygulamacılara faydalı olmasını diliyorum.

Yücel AKDEMİR
Genel Sekreter

İÇİNDEKİLER

I. GİRİŞ	1
II. KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNUN GENEL DEĞERLENDİRMESİ	2
1. Mükellefiyet	3
2. Muafiyetler ve İstisnalar	4
3. Matrahın Tayini	9
4. Vergi Güvenlik Müesseseleri	9
5. Tasfiye, Birleşme, Devir, Bölünme ve Hisse Değişimi	13
6. Dar Mükellefler	17
7. Ortak Hükümler ve Geçici Maddeler	17
III. KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ (E-BEYANNAME)	17
1. GENEL BİLGİLER	19
2. KURUMA BAĞLI İŞYERLERİ VE GEÇMİŞ YIL ZARARLARI	22
2.1. Kuruma Bağlı İşyerleri	22
2.2. Geçmiş Yıl Zararları	23
3. KAZANÇ VE İLAVELER	24
3.1. Ticari Bilanço Kârı/Zararı	25
3.2. İlaveler	32
3.3. Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler	69
3.4. Kâr ve İlaveler Toplamı	144
3.5. Cari Yıla Ait Zarar, İstisnalar ve İndirimler Toplamı	144
3.6. Zarar	144
3.7. Kâr	145
3.8. Diğer Geçmiş Yıl Zararları, İstisnadan Kaynaklanan Geçmiş Yıl Zararları, Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yıl Zararları	145
3.9. İndirime Esas Tutar	159
3.10. Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler	160
4. VERGİ BİLDİRİMİ	210
4.1. Dönem Safi Kurum Kazancı	211
4.2. KVK'nın 32/A Maddesi Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah, KVK'nın 32/A Maddesi Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı	212
4.3. KVK'nın Geçici 4. Maddesi Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah, KVK'nın Geçici 4. Maddesi Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı	222

4.4.	KVK'nın Geçici 5. Maddesi Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah, KVK'nın Geçici 5. Maddesi Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı	224
4.5.	Genel Orana Tabi Matrah	230
4.6.	İşletmeden Çekilen Enflasyon Düzeltme Farkları	230
4.7.	Gelecek Yıla Devreden Cari Yıl Zararı	231
4.8.	Safi Kurum Kazancının Türkiye Dışında Elde Edilen Kısmı	232
4.9.	Kurumlar Vergisi Matrahı	234
4.10.	Hesaplanan Kurumlar Vergisi	234
4.11.	Mahsup Edilecek Vergiler	234
4.12.	Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı	247
4.13.	Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerden Cari Yılda Mahsup Edilemeyip Gelecek Yıla Devreden Kısım	247
4.14.	Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi	248
4.15.	İadesi Gereken Kurumlar Vergisi ve/veya Geçici Vergi	248
4.16.	İadesi Gereken Kurumlar Vergisi	249
4.17.	İadesi Gereken Geçici Vergi	251
4.18.	Damga Vergisi	252
4.19.	Kazancın Tespit Yöntemi	253
4.20.	Bilanço Tipi	253
5.	DÜZENLEME BİLGİLERİ	253
6.	EKLER	254
6.1.	Yabancı Para Pozisyonu	254
6.2.	Dar Mükellef Ulaştırma Kurumları Hasılat Defteri	254
6.3.	Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form	254
6.4.	Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilere İlişkin Liste	256
6.5.	Dar Mükellef Ortaklar	257
6.6.	Kurum Ortaklarına ve Yönetim Kurulu Üyelerine İlişkin Bildirim	257
6.7.	Ayrıntılı Bilanço ve Ayrıntılı Gelir Tablosu	258
6.8.	Kâr Dağıtım Tablosu	258
6.9.	İşletme Hesabı Özeti	258
6.10.	Yabancı Ülkede Ödenen Vergiler	259
7.	EK BİLGİLER	259
8.	GENEL E-BEYANNAME ÖRNEĞİ	259
IV.	GENEL DEĞERLENDİRME	270

KISALTMALAR

A.Ş.	: Anonim Şirket
AR-GE	: Araştırma-Geliştirme
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GSGM	: Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KKEG	: Kanunen Kabul Edilmeyen Gider
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme
KTB	: Kültür ve Turizm Bakanlığı
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
KV	: Kurumlar Vergisi
MB	: Merkez Bankası
MEB	: Milli Eğitim Bakanlığı
MTV	: Motorlu Taşıtlar Vergisi
ÖİV	: Özel İletişim Vergisi
SM	: Serbest Muhasebeci
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
TFF	: Türkiye Futbol Federasyonu
TGB	: Teknoloji Geliştirme Bölgesi
TMK	: Türk Medeni Kanunu
TMS	: Tek Düzen Muhasebe Sistemi
TMSF	: Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜBİTAK	: Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
ÜFE	: Üretici Fiyatları Endeksi
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

I. GİRİŞ

Sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadî kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler ile iş ortaklıkları kurumlar vergisi mükellefidirler. Kurumlar vergisi mükelleflerinin elde ettikleri kazançlar 1-25 Nisan tarihleri arasında e-beyanname ile beyan edilir ve bu kazançlar üzerinden hesaplanan vergi Nisan ayının sonuna kadar ödenir. Özel hesap dönemine tabi olan mükellefler ise hesap döneminin kapandığı ayı takip eden 4. ayın 1'i ile 25'i arasında beyannamelelerini vermek ve yine aynı şekilde bu ayın sonuna kadar, hesapladıkları vergiyi ödemekle yükümlüdürler.

E-beyanname veren kurumlar vergisi mükellefi oranı 2009 yılı itibariyle %99,64'e ulaşmıştır.¹ E-beyanname uygulaması dışında kalan ve bazı mal müdürlüklerine bağlı olan mükellefler ise kağıt ortamında doldurdukları beyannamelelerini elden veya posta yoluyla verirler. E-beyanname ile kağıt ortamındaki kurumlar vergisi beyannamesinin düzenleme esasları aynıdır.

Bu rehberde, kurumlar vergisi beyannamesinin sistematığı ve düzenleme esasları anlatılacak; istisnalar, indirimler, kanunen kabul edilmeyen giderler, bağışlar ile benzeri tüm hükümler e-beyanname yer alan sekmeler itibariyle ve Gelir İdaresi Başkanlığının (GİB) uygulamaya yönelik görüşleri de dikkate alınarak örneklerle açıklanacaktır.

1 Gelir İdaresi Başkanlığı 2010 yılı Performans Programı, Kasım 2009, sf:41

II. KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNUN GENEL DEĞERLENDİRMESİ

Vergi kanunlarının daha sade, anlaşılır ve basit şekilde düzenlenmesi amacıyla başlatılan yeniden yazım çalışmalarına ilişkin ilk yasal düzenleme 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunudur² (KVK).

01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu yürürlükten kaldırılmış ve kurumlar vergisi oranı %30'dan %20'ye düşürülmüştür. Kanun, tam mükellefler, dar mükellefler ve genel hükümler olmak üzere 3 bölüme ayrılarak düzenlenmiştir.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği³ ile birlikte örnek teşkil edecek bir uygulamaya geçilmiştir. Bundan böyle, yeni düzenlemelere ilişkin çıkarılacak tüm kurumlar vergisi tebliğleri, 1 seri no.lu Tebliğ üzerinde değişiklik yapacak şekilde yürürlüğe konacaktır. Böylece, kurumlar vergisi mükellefleri tereddüt ettikleri konularda 1 seri no.lu Tebliğin madde numaralarına göre sıralanmış ilgili bölümlerine bakacaklar ve güncel ikincil mevzuatı kolayca takip edeceklerdir. (Sadece “Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı”na ilişkin tebliğler farklı bir sırayla çıkarılmaktadır.)

KVK genel olarak 3 bölüme ayrılmış olmakla birlikte, Kanunda yer alan hükümler aşağıdaki şekilde bölümlendirilmiş ve temel ilkeler kısaca açıklanmıştır.

2 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

3 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

1. Mükellefiyet

Aşağıda sayılan kurumların elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisine tabi tutulur.

- Sermaye şirketleri
- Kooperatifler
- İktisadî kamu kuruluşları
- Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler
- İş ortaklıkları

Kurumlar vergisinde mükellefiyet tesisi için tüzel kişilik esas alınmaz. Örneğin, tüzel kişilikleri bulunmayan iş ortaklıkları adi şirket olarak faaliyet göstermekte ve talep ederlerse kurumlar vergisi mükellefi olmaktadır. Öte yandan kolektif şirketler, tüzel kişilikleri olmasına rağmen kurumlar vergisi mükellefi değildirler.

KVK'da mükellefler, tam ve dar mükellefiyet esasına göre ikiye ayrılır.

- Tam mükellefler; kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilir.

- Dar mükellefler; kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayanlar, sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilir.

Tam mükelleflerin elde ettikleri tüm kazançlar ticari kazanç olarak değerlendirilir ve vergiye tabi tutulur. Dar mükellefiyette kurum kazancı ise aşağıdaki kazançlardan oluşur:

- a) Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi olan yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançlar (Bu şartları taşıyacak bile kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları malları Türkiye’de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye’de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye’de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının ya da her ikisinin Türkiye’de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye’de yapılmasıdır.)
- b) Türkiye’de bulunan ziraat işletmeden elde edilen kazançlar
- c) Türkiye’de elde edilen serbest meslek kazançları
- ç) Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye’de kiralanmasından elde edilen iratlar
- d) Türkiye’de elde edilen menkul sermaye iratları
- e) Türkiye’de elde edilen diğer kazanç ve iratlar

2. Muafiyetler ve İstisnalar

Muafiyet, vergiye tabi gerçek veya tüzel kişilerin verginin kapsamı dışında bırakılmasını; istisna ise, verginin konusuna giren bir işlemin vergilendirilmemesini ifade eder.

İstisnalara rehberde ayrıntılı olarak yer verildiğinden, burada yalnızca kurumlar vergisinden muaf olan kurumlar başlıklar halinde sayılacaktır.

- Kamu idare ve kuruluşları tarafından eğitim amacıyla işletilen kuruluşlar (Okullar, konservatuvarlar, kütüphaneler)
- Kamu idare ve kuruluşları tarafından sağlık amacıyla işletilen kuruluşlar (Hastane, klinik, dispanser)
- Kamu idare ve kuruluşları tarafından sosyal amaçlarla işletilen kuruluşlar (Yoksul aşevleri, ceza ve infaz kurumları, öğrenci yurtları)
- Kamu idare ve kuruluşları tarafından açılan sergiler, fuarlar ve panyayrlar (Uluslararası İzmir Fuarı)
- Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait kreş ve konukevleri ile askeri kantinler (Orduevleri, öğretmenevleri)
- Kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumları (SGK)
- Yaptıkları iş veya hizmet karşılığında resim ve harç alan kamu kuruluşları (Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü)
- Özelleştirme İdaresi Başkanlığı, Özelleştirme Fonu, TOKİ ve Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü
- Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü ile askeri fabrika ve atölyeler
- İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları

birlikler veya bunlara bağılı kuruluşlar tarafından işletilen su ve yolcu taşıma işletmeleri ile mezbahalar

- Köyler veya köy birlikleri tarafından işletilen hamam, çamaşırhane, değirmen, soğuk hava deposu ve il sınırı içinde faaliyette bulunmaları şartıyla yolcu taşıma işletmeleri ile tarım işletmeleri

- Spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadi işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetinde bulunan anonim şirketler

- Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklarla iş görülmesine ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler ile bu kayıt ve şartlara ek olarak kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermeyen ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan yapı kooperatifleri

- Yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan malî ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde yalnızca kredi teminatı sağlamak üzere kurulan kurumlar (6009 sayılı Kanunla⁴ birlikte muafiyetin kapsamı genişletilmiş ve daha önce sadece KOBİ'le-

4 01.08.2010 tarih ve 27659 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

re kredi teminatı sağlayan kurumlar muafiyetten yararlanabiliyor-ken, KOBİ ifadesinin maddeden çıkarılmasıyla büyük ölçekli firma ve işletmelere teminat desteği veren kurumlar da muafiyet kapsamına alınmıştır.)

- Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar (TÜBİTAK)

- Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin alt yapılarını hazırlamak ve buralarda faaliyette bulunanların; arsa, elektrik, gaz, buhar ve su gibi ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce birlikte oluşturulan ve kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanan iktisadi işletmeler

KVK'da sayılan bu muafiyetlerin dışında, ilgili Kanunları uyarınca vergiden muaf olan kurumlar aşağıdadır.

- 6200 sayılı Kanuna göre, Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü (md.49)

- 205 sayılı Kanuna göre, Ordu Yardımlaşma Kurumu (md.35)

- 3238 sayılı Kanuna göre, Savunma Sanayi Müsteşarlığı ile Savunma Sanayi Destekleme Fonu (md.14)

- 3294 sayılı Kanuna göre, Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu (md.9)

- 3332 sayılı Kanuna göre, Türkiye İhracat ve Kredi Bankası A.Ş. (md.4)

- 3359 sayılı Sağlık Hizmetleri Temel Kanununa göre, sağlık işletmeleri (md.5)
- 5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre, TMSF (md.140)
- 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanununa göre, EPDK (md.16)
- 4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanununa göre, OSB tüzel kişiliği (md.21)
- 587 sayılı Kanun Hükmünde Kararname uyarınca, Doğal Afetler Sigorta Kurumu (md.5)
- 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanununa göre, İşsizlik Sigortası Fonu (md.53)
- 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanuna göre, Rekabet Kurumu (md.63)
- 2690 sayılı Kanuna göre, Türkiye Atom Enerjisi Kurumu (md.15)
- 1606 sayılı Kanuna göre; Türk Hava Kurumu, Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Genel Müdürlüğü ve resmi darülaceze kurumları ile Darüşşafaka Cemiyeti (md.1)
- 4533 sayılı Kanuna göre, Gelibolu Yarımadası Tarihi Milli Parkı Özel Hesabı (md.5)
- 3796 sayılı Kanuna göre, Olimpiyat Oyunları Hazırlık ve Düzenleme Kurulu (md.13)
- 1581 sayılı Tarım Kredi Kooperatifleri ve Birlikleri Kanununa göre, Kooperatifler, Bölge ve Merkez Birlikleri (md.19)

- 4954 sayılı Kanuna göre, Türkiye Adalet Akademisi (md.36)

Vergiden muaf olan kurumlar, kurumlar vergisi beyannamesi vermezler. Öte yandan, bu kurumların başka vergi türleri itibariyle mükellefiyetleri olduğu durumlarda ise, ilgili Kanunlara göre tesis edilen mükellefiyetle (KDV, muhtasar vb.) ilgili yükümlülükler yerine getirilecektir.

3. Matrahın Tayini

KVK'nın bu bölümünde, indirilecek-indirilemeyecek giderler, zarar mahsubu, bağış ve yardımlar, diğer indirimler ve vergilendirme ile ilgili hususlara yer verilmiş olup bu hükümlerle ilgili ayrıntılar rehberin ilerleyen bölümlerinde geniş olarak açıklanmıştır.

4. Vergi Güvenlik Müesseseleri

a) Kontrol edilen yabancı kurum kazancı

Yurt dışı iştiraklere yatırım yapan mükelleflere belli şartlar altında, bu iştiraklerinden fiilen kâr payı dağıtılsa bile vergi uygulamaları açısından kâr payı dağıtılmış olduğu kabul edilmekte ve bu iştiraklerin kazançları Türkiye'de vergiye tabi tutulmaktadır.

Kontrol edilen yabancı kurum; tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az %50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştirakleridir.

Kontrol edilen yurt dışı iştiraklerin kazançlarının, dağıtılın veya dağıtılmasın Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulabilmesi için aşağıdaki şartların tümünün varlığı aranır.

- Yurt dışı iştirakin ilgili yıldıki toplam gayrisafi hasılatının %25 veya fazlasının pasif nitelikli gelirlerden oluşması (faiz, kira, kâr payı vb.)
- Yurt dışında kurulu iştirakin kurum kazancının, %10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi y¼k¼ taşması (Vergi y¼k¼ kavramı, rehberin "3.3.2." b¼l¼m¼nde açıklanmıştır.)
- Yurt dışındaki iştirakin ilgili yıldıki gayrisafi hasılat tutarının 100.000 TL'yi geçmesi

b) Ört¼l¼ sermaye

Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları her t¼rl¼ borcun, hesap d¼nemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap d¼nemi için ört¼l¼ sermaye sayılır.

İşletmede kullanılan borçların ört¼l¼ sermaye olarak değerlendirilmesi için;

- Doğrudan veya dolaylı olarak ortak veya ortakla ilişkili kişiden temin edilmesi,
- İşletmede kullanılması,
- Bu şekilde kullanılan borcun hesap d¼nemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşması

gerekir.

Ört¼l¼ sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler matrahın tespitinde dikkate alınmaz.

c) Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı

Transfer fiyatlandırması, bağlı şirketlerin kendi aralarındaki mal ve hizmet alım-satımlarında veya benzeri ticari işlemlerinde uyguladıkları fiyatları ifade eder.

KVK'daki düzenlemeye göre kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım-satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacaktır. Buna göre, mal veya hizmet alım-satımı işlemlerinde örtülü kazanç dağıtımı olduğunun kabul edilmesi için iki şart gerekir.

- Alım ya da satım işleminin "İlişkili Kişi" sayılanlar arasında yapılması,
- Bu işleme ait fiyatlandırmanın "Emsallere Uygunluk İlkesi" ne aykırı olarak gerçekleşmesi⁵

Ancak, 5766 sayılı Kanunla⁶ KVK'nın 13. maddesine yedinci fıkraya olarak "Hazine Zararı"na ilişkin hükümler eklenmiştir. Bu düzenleme ile yurt içinde ilişkili kişiler arasında gerçekleştirilen işlemlerde bu iki şarta ilaveten yeni bir koşul getirilmiştir. Buna göre, ilişkili kişiler arasında yapılan işlemler sonucu transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından bahsedebilmek için herhangi bir vergi açısından (kurumlar vergisi, gelir vergisi, KDV vb.) "hazine zararının" da doğması koşulu aranacaktır. Ancak, söz konusu şart ilişkili kişiler arasındaki yurt dışı işlemler için aranmamak-

5 Ramazan BİÇER, Lebib Yalkın Dergisi, Haziran 2008, Sf. 116-122

6 06.06.2008 tarih ve 26898 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

ta ve yukarıda sayılan iki şartın gerçekleşmesi durumunda yurt dışı işlemler açısından transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı gerçekleşmektedir.

Diğer taraftan, tamamen veya kısmen örtülü olarak dağıtılmış sayılan kazanç, KVK uygulamasında, yukarıda sayılan şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır.

d) Vergi tevkifatı

KVK'nın 15. maddesinde, maddede sayılan kişi, kurum ve kuruluşlarca tam mükellefiyete tabi kurumlara yapılacak bazı ödemeler üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür.

Bu düzenleme uyarınca, mükelleflerin istihkakından yapılan kesinti tutarları beyanname üzerinde ödenecek kurumlar vergisinden mahsup edilecek, mahsup edilemeyen tutarlar ise 252 seri no.lu GVK Genel Tebliği uyarınca iade edilecektir.

Dar mükelleflerden yapılacak tevkifatlar ise Kanununun 30. maddesinde düzenlenmiştir. Ancak burada önemli bir farklılık bulunmaktadır. Tam mükellef kurumların istihkakından yalnızca maddede sayılan kişi ve kurumlar tevkifat yapmakla sorumlu iken, dar mükellef kurumların istihkakını ödeyen herkes kesinti yapmakla mükelleftir.

Örneğin; Ücretli olarak çalışan Altan Arslan'ın, dar mükellef (X) kurumuna gayrimaddi hakka ilişkin bir ödemede bulunması durumunda, istihkak üzerinden %20 oranında tevkifat yapılması şarttır. Öte yandan, Altan Arslan'ın tam mükellef kurumlara tevkifata tabi bir istihkak ödemesi yapması durumunda ise stopaj yönünden sorumluluğu yoktur.

e) Vergi cennetlerine yapılan ödemeler

Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın %30 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Bu vergi güvenlik müessesinin amacı, vergi cenneti olan ülkelere aktarılan tutarların vergilendirilmesini sağlamaktır. Öte yandan, Bakanlar Kuruluna verilen yetkinin henüz kullanılmamış olması nedeniyle, bu hüküm şu an itibariyle uygulanmamaktadır.

5. Tasfiye, Birleşme, Devir, Bölünme ve Hisse Değişimi

Türk Ticaret Kanunu (TTK) uyarınca yapılan bazı işlemler KVK açısından da değerlendirilmiş ve kurumların mali yapılarının birleşme ve bölünme yoluyla güçlendirilmesi amacıyla mükelleflere bazı kolaylıklar sağlanmıştır. Ayrıca, kurumların tasfiye süreçlerinde ne şekilde vergilendirilecekleri de Kanunun bu bölümünde açıklanmıştır.

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

Tasfiye beyannamesi, tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren otuz gün içinde verilir. Bu şekilde verilecek olan beyannamelere, bilanço ve gelir tablosu ile tasfiye bilançosuna göre ortaklara dağıtılan paralar ve diğer değerlerin ayrıntılı bir listesi de eklenir.

Tasfiye sonucu beyannamesi, kağıt ortamında hazırlanacak beyanname ile beyan edilir. Tasfiye sonucu beyannamesinin Mart ayı bitimine kadar verilmesinin gerektiği durumlarda, bir önceki yıl kurumlar vergisi beyannamesi de tasfiye sonucu beyannamesi ile birlikte verilir.

Örneğin; 25 Şubat 2011 tarihinde tasfiyesi sonuçlanan şirketin tasfiye sonu beyannamesi ile 2010 yılına ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesi 27 Mart 2011 tarihine kadar elden vergi dairesine verilecektir.

b) Birleşme: Bir veya daha fazla kurumun diğer bir kurumla birleşmesi durumunda, birleşme sebebiyle infisah eden kurumların birleşme kârı için tasfiye hükümleri geçerli olur. Dolayısıyla birleşme tarihine kadar, birleşen kurumda ortaya çıkan faaliyet kârları ile birlikte değer artışları da vergilendirilir.

Vergili birleşme olarak da ifade edilen bu birleşme türü şirketler tarafından tercih edilmemektedir. Birleşmeye ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi, birleşmenin tescil edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde münfesih kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verilir.

c) **Devir:** KVK'nın 19. maddesi, birleşmenin özel bir türünü devir olarak tanımlamakta, tam mükellef kurumlar arasında kayıtlı değerler üzerinden ve kül halinde devralma suretiyle gerçekleştirilen işlemler devir olarak nitelendirilmektedir.

Buna göre, aşağıdaki şartlar dahilinde gerçekleşen birleşmeler devir hükmündedir:

- İnfisah eden kurum ile birleşilen kurumun tam mükellef olması
- Münfesih kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi

Devir tarihi, şirket yetkili kurulunun devre ilişkin kararının ticaret sicilinde tescil edildiği tarihtir. Kurumların yukarıdaki şartlar dahilinde tür (nevi) değiştirmeleri de devir hükmündedir.

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

d) Bölünme: Bölünme işlemi KVK'da tam ve kısmi olmak üzere 2'ye ayrılmıştır.

1) Tam bölünme: Tam mükellef bir sermaye şirketinin tasfiyesiz olarak infisah etmek suretiyle bütün mal varlığını, alacaklarını ve borçlarını kayıtlı değerleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak iki veya daha fazla tam mükellef sermaye şirketine devretmesi ve karşılığında devreden sermaye şirketinin ortaklarına devralan sermaye şirketinin iştirak hisselerinin verilmesi tam bölünme olarak tanımlanır.

Bölünen şirketin varlıkları, kayıtlı değer üzerinden devralan şirketlere aktarılır. Böylece, bölünme işlemiyle gerçekte bir vergi ertelenmesi yapılır. Zira, varlıkları devralan şirket ileride bunları elden çıkardığında satış bedeliyle kayıtlı bedel arasındaki fark kurum kazançına dahil edilir.

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

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

Kısmi bölünme işleminde aktifi ve pasifi düzenleyici hesaplar, ilgili olduğu aktif veya pasif hesapla birlikte devrolunmak zorundadır.

e) Hisse değişimi: Tam mükellef bir sermaye şirketinin, diğer bir sermaye şirketinin hisselerini, bu şirketin yönetimini ve hisse çoğunluğunu elde edecek şekilde devralması ve karşılığında bu şirketin hisselerini devreden ortaklarına kendi şirketinin iştirak hisselerini vermesi, hisse değişimi olarak tanımlanır.

Devir, tam bölünme, kısmi bölünme ve hisse değişimi işlemlerinden doğan kârlar, KVK'nın 20. maddesinde yer alan hükümler uyarınca vergilendirilmez.

Esasında, yukarıda sayılan işlemler sonucu VUK uyarınca yapılacak değerlemeler neticesinde yüksek kârlar ortaya çıkmakta ve kurumlar, ortaya çıkan vergileri finanse etmekte zorlanmaktadır. Bu nedenle, ölçek ekonomilerinden yararlanmak isteyen kurumların yukarıdaki işlemlerini teşvik etmek amacıyla düzenlemeler yapılmış ve vergi erteleme niteliğinde kolaylıklar sağlanmıştır.

6. Dar Mükellefler

Dar mükelleflerin vergilendirme esasları, kurum kazancının hesaplanması, yabancı ulaştırma kurumlarında kazancın tespiti, özel beyan, tarhiyatın muhatabı, tarhiyatın zamanı ve yeri, ödeme süresi ve vergi kesintisine ilişkin hususlar KVK'nın 22-31 maddeleri arasında açıklanmaktadır. Dar mükellef kurumlarla ilgili önemli hususlara yeri geldikçe değinilecektir.

7. Ortak Hükümler ve Geçici Maddeler

Bu bölümde; vergi oranı, yurt dışında ödenen vergilerin ve yurt içinde kesilen vergilerin mahsubu ile geçici maddelere yer verilmektedir.

III. KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ (E-BEYANNAME)

Kurumlar vergisi mükellefleri, vergiye tabi kazançlarının tamamı için tek beyanname verirler. Mükelleflerin şubeleri, büro ve mağazaları veya işyerleri için bağımsız muhasebeleri ve ayrılmış sermayeleri olsa dahi ayrı beyanname verilmesi söz konusu değildir. Bu durumun tek istisnasını, petrol işleri ile uğraşan mükelleflerin, bu işleri ile ilgili olarak ayrı şekilde verdikleri beyanname oluşturur.

Tüzel kişiliği bulunmayan iktisadi kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin her biri için, bunların bağlı oldukları kamu tüzel kişileri ile dernek veya vakıflar tarafından ayrı beyanname verilir. Bu nedenle, söz konusu iktisadi işletmelerin her biri için ayrı kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir.

Örneğin; (XYZ) Derneğinin, maden suyu üretim tesisi ile birlikte özel poliklinik işletmesinin de bulunması halinde, her biri için ayrı kurumlar vergisi beyannamesi verilecektir.

Kurumlar vergisinde tarhiyat;

- KVK'ya göre mükellef olanların tüzel kişiliği,
- İktisadi kamu kuruluşları ile derneklere veya vakıflara ait iktisadi işletmelerden tüzel kişiliği haiz olmayanlar için bağlı oldukları kamu tüzel kişileri ya da dernek veya vakıf,
- Fonlarda fonun kurucusu,
- İş ortaklıklarında ise verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere yönetici ortak veya ortaklardan herhangi birisi adına yapılır.

367 seri no.lu VUK Tebliğine göre, kurumlar vergisi mükellefleri hiçbir hadle sınırlı olmaksızın kurumlar vergisi beyannamesini ve geçici vergi beyannamelerini elektronik ortamda göndermek zorundadırlar.

Kağıt ortamında hazırlanan beyannameyi oluşturan 11 tabloda, mükelleflerin adres, matrah ve vergi bilgileri istenir. E-beyannameye ise tablolar, sekmeler şeklinde düzenlenmekte ve her bölüm birbiriyle otokontrol mekanizması çerçevesinde ilişkilendirilmektedir.


Örneğin, matrah bölümüne yazılan tutar, vergi bölümündeki ilgili satıra otomatik olarak kaydedilir.

Kağıt ortamında hazırlanan beyanname ile e-beyannamenin düzenleme esasları aynıdır. Öte yandan, kurumların hemen hepsinin elektronik ortamda beyanda bulunmaları nedeniyle, e-beyanname esas alınarak açıklamalar yapılacaktır. Bu rehberde hem beyanname doldurulurken dikkat edilmesi gereken hususlar anlatılacak hem de istisna, indirim ve benzeri uygulamaların hukuki boyutları, 1 seri no.lu KVK Tebliği ve “Kurumlar Vergisi Beyannamesi Sirküleri⁷” esas alınarak açıklanacaktır.

1. GENEL BİLGİLER

Bu bölümde mükellef kurum ve dar mükellef kurum temsilcisinin genel bilgileri istenilir.

7 05.04.2007 tarih ve KVK-6/2007-1/Kurumlar vergisi beyannamesi-1 sayılı Sirküler

Beyanname1 - KURUMLAR_10		Düzenleme Bilgileri		Ekle		Mali Bilgiler	
Vergi Bildirimi Genel Bilgiler		Kuruma Bağlı İşyerleri ve Geçmiş Yıl Zararları				Kazanç ve İstisnalar	
 GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ 1010							
İdari Bilgiler							
Vergi Dairesi	ÖSTİM VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI						
Dönem Tipi	Yıllık						
Yıl	2010						
Mükellefin							
Vergi Kimlik Numarası (T.C. Kimlik No)	Vergi Kimlik Numarası 111-111-1111						
Soyadı (Unvanı)	XYZ ANONİM ŞİRKETİ						
Adı (Unvanın Devamı)							
Ticaret Sicil No	123456789						
E-Posta Adresi	xyz@xyz.com.tr						
İrtibat Telefon No	312 111 11 11						
Dar Mükellef Temsilcisinin							
Vergi Kimlik Numarası (T.C. Kimlik No)	Vergi Kimlik Numarası ###-###-###						
Soyadı (Unvanı)							
Adı (Unvanın Devamı)							
Ticaret Sicil No							
E-Posta Adresi							
İrtibat Telefon No	### ####						

- **Vergi dairesi:** Mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi, kurumun kanunî veya iş merkezinin bulunduğu yerin vergi dairesidir (KVK md.14/6). Bağlı bulunulan vergi dairesi bu alana işaretlenir.

- **Dönem tipi:** Hesap dönemi takvim yılı olanlar “yıllık”; özel hesap dönemine tabi olanlar ise “12 aylık özel hesap dönemi”ni seçeceklerdir.

VUK’un 174. maddesine göre mükellefler özel hesap dönemini tercih edebilirler. Ancak, özel hesap dönemi seçecek olan mükellefle-

rin Gelir İdaresi Başkanlığına başvurması ve özel hesap dönemine geçiş için geçerli bir sebep sunması şarttır. Örneğin dersane işletmeciliğinde, faaliyet dönemi genel olarak Eylül ayında başlamakta ve Temmuz/Ağustos itibariyle son bulmaktadır. Bu nedenle, söz konusu dönemler arasında elde edilen gelirlerin, dönemsellik ilkesi gereği ilgili dönem giderleriyle ilişkilendirilmesi amacıyla mükellef kurumlara özel hesap dönemi verilebilmektedir. Yine benzer şekilde, hisselerinin ağırlıklı kısmı yurt dışındaki şirketlere ait olan ve yurt dışındaki şirketlerin Türkiye'deki grup firması olarak çalışan şirketler de, yurt dışındaki ana firma ile bilançolarını senkronize edebilmek amacıyla özel hesap dönemi talep edebilirler.

- **Yıl:** Beyannamenin hangi yıla ilişkin olarak verildiği belirtilir.

Özel hesap dönemine tabi şirketler tarafından, e-beynamede “bitiş ayı” ve “bitiş yılı” sekmelerinin de doldurulması gerekir. Bu mükelleflerin hesap döneminin kapandığı ayın içinde bulunduğu yıl, kurum kazancının ait olduğu dönemi göstermekte ve elde edilen gelir bu yılın kazancı olarak vergilendirilmektedir.

- **Vergi kimlik numarası:** Mükellefler bu kısma, vergi dairesince kendilerine verilen on haneli vergi kimlik numarasını yazacaklardır.

- **Unvanı:** Mükellef kurumun unvanı uygun kısaltmalarla ya da kısaltma olmaksızın yazılır.

- **Ticaret sicil numarası:** Şirketler ve kooperatifler ticaret sicil numarasını, vakıflar vakıf sicil numarasını, dernekler dernek sicil numarasını yazacaklardır.

- **E-posta adresi:** Mükellef kurumla iletişimde kullanılacak bir e-posta adresi yazılacaktır. Gelişen bilişim teknolojileri çerçevesinde ve 6009 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle birlikte, elektronik

ortamda tebliğ yapılmasının altyapısı hazırlanmıştır. Bu nedenle kurumların devamlı kullandıkları bir e-posta adresi belirlemeleri önem arz etmektedir.

- **İrtibat telefonu:** Bu satıra, alan kodu ile birlikte telefon numarası yazılır.

- **Dar mükellefin temsilcisinin kimlik ve adres bilgileri:** Dar mükellef temsilcisinin kimlik ve adres bilgileri bölümü, yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde doldurulur.

Dar mükellef temsilcisinin Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bir gerçek kişi olması halinde T.C. kimlik numarası, şirket ya da başka bir kurumlar vergisi mükellefi olması durumunda ise, vergi daire-since verilen on haneli vergi kimlik numarası bu bölüme yazılır.

2. KURUMA BAĞLI İŞYERLERİ VE GEÇMİŞ YIL ZARARLARI

Bu sekmede, kuruma bağlı işyerlerinin türü ve sayısı yazılacak ve ayrıca geçmiş yıl zararları bölümü doldurulacaktır.

2.1. Kuruma Bağlı İşyerleri

VUK'un 159. maddesine göre, aynı işletmeye dahil bulunan iş yerlerinin sayısında meydana gelen artış veya azalışların bir ay içinde vergi dairesine bildirilmesi zorunludur. Bu bildirim dışında, şube, çıkış yeri, ajanlık, imalat yeri ve satış yeri sayısının beyannameye de yazılması gerekir.

KURUMA BAĞLI İŞYERLERİNİN TÜRÜ VE SAYISI		
Türü	Sayısı	
Şube		5
Çıkış Yeri		1
Ajanlık		1
İmalat Yeri		3
Satış Yeri		6
Sair		3

2.2. Geçmiş Yıl Zararları

Beyannamenin en dikkatle doldurulması gereken yerlerinden birisi geçmiş yıl zararları bölümüdür. Bu bölümde, kurumun geçmiş yıllarda oluşan zararları, istisnadan kaynaklanan zararlar ve diğer zararlar şeklinde ayrıma tabi tutulacak ve her yılın zararı ayrı ayrı gösterilecektir.

GEÇMİŞ YIL ZARARLARI		
Yıl	Tip	Zarar
2005	İstisnadan Kaynaklanan Zararlar	20.000
2005	Diğer Zararlar	10.000
2006	İstisnadan Kaynaklanan Zararlar	
2006	Diğer Zararlar	50.000
2007	İstisnadan Kaynaklanan Zararlar	
2007	Diğer Zararlar	30.000
2008	İstisnadan Kaynaklanan Zararlar	60.000
2008	Diğer Zararlar	20.000
2009	İstisnadan Kaynaklanan Zararlar	
2009	Diğer Zararlar	50.000
TOPLAM		240.000,00

KVK'nın 9. maddesine göre, kurumlar vergisi matrahının tespitinde geçmiş yıl zararlarının indirim konusu yapılabilmesi için, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin zarar tutarlarının **ayrı ayrı gösterilmesi ve beş yıldan fazla nakledilmemesi** gerekir.

Bu çerçevede geçmiş yıl zararlarının; gönüllü matrah artırımı, sehvun unutmaya veya benzeri nedenlerle beyannameye yazılmaması du-

rumunda, zarar mahsubu hakkını kaybetme durumuyla karşılaşacak olan mükelleflerin, bu bölümü dikkatli şekilde doldurmaları ve kontrol etmeleri uygun olacaktır.

Kamuoyunda “Af Kanunu” olarak bilinen “6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”⁸ çerçevesinde matrah artırımında bulunan mükelleflerin, matrahını artırdıkları yıllarda oluşan zararlarının %50’si, 2010 ve müteakip yılların beyannamelerinde dikkate alınamayacaktır.

Beyannameye yazılan geçmiş yıl zararları, otomatik olarak “Kazanç ve ilaveler” bölümüne aktarılır.




3. KAZANÇ VE İLAVELER

Kurumlar vergisi mükellefleri ticari kârlarını muhasebe temel ilkelere çerçevesinde istedikleri şekilde hesaplamaktadırlar. Bunun yanında vergiye esas olacak matrahlarını ya da başka bir deyişle mali kârlarını belirlerken vergi kanunlarını esas alırlar.

Mali kârın belirlenmesinde e-beyannamenin en önemli bölümü, “Kazanç ve ilaveler” olarak karşımıza çıkar. Bu bölümde, mükelleflerin manuel olarak girecekleri satırlar beyaz olarak oluşturulmuş; diğer sekmelere yazılan bilgiler doğrultusunda otomatik olarak he-

8 25.02.2011 tarih ve mükerrer 27857 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

saplanan veya toplanan tutarlara ilişkin satırlar ise koyu renkli olarak hazırlanmıştır. Koyu renkli satırlara manuel şekilde giriş yapılamaz.

“İlaveler”, “Zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler” ile “Kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler” bölümlerinin yanlarındaki  işaretine tıklanıldığında, kurum yetkililerinin manuel şekilde girecekleri kanunen kabul edilmeyen giderler, istisnalar, bağışlar, sponsorluk harcamaları ve benzeri kalemlere ilişkin satırlar açılmaktadır.  işareti, eklenen satırları silmekte,  işareti ise excel'den dosya kopyalanmasını sağlamaktadır.

Bu bölümlerde yer alan istisnalar, indirimler, zararlar, bağış ve yardımlar, Ar-Ge indirimi ve benzeri uygulamaların hukuki yönlerine, GİB tarafından tebliğ, sirküler ve özelge bazında yapılan düzenlemelere, beyanname hazırlanırken dikkat edilmesi gereken hususlar ile mükellefler tarafından sıklıkla karşılaşılan sorunlara aşağıda yer verilecektir.

3.1. Ticari Bilanço Kârı/Zararı

Kurumlar, TTK mevzuatına ve Tek Düzen Muhasebe Sistemine (TMS) göre tuttıkları kayıtlarını esas alarak kârlarını hesaplarlar. Kurumun, ortakları ve 3. kişiler (alacaklılar, borçlular vs.) açısından anlam ifade eden durumunu “ticari bilanço”ları gösterir. Bu bilançoda, vergiden istisna da olsa tüm kazançlar yer alır ve ayrıca KKEG niteliğinde olsa da tüm giderler kurum kazancından indirilir.

Ticari bilanço kârı/zararı bölümüne, işte tüm bu gelir ve giderlerin yazılması sonucu oluşan gelir tablosu rakamı aktarılır.

Örneğin; Şirketin gelirleri, yaptığı bağış ve yardımlar, gider kalemleri, VUK kapsamında ayrılmsın ayrılmasın tüm şüpheli ticari alacaklar, vergi uygulamasında KKEG olarak değerlendirilen “çalınan mal” bedelleri gibi tüm kalemler gelir tablosuna ve dolayısıyla “Ticari bilanço kârı/zararı” bölümüne hesabına aktarılır.

Mükelleflerin tereddüt ettikleri hususlardan biri de bağış ve yardımlara ilişkin harcamalardır.

Örneğin; Edirne Anadolu Lisesine 30.000 TL’lik bağış yapılması durumunda bu tutar “689. Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar” hesabına yazılacak ve ticari bilanço kârı/zararı içerisinde dikkate alınacaktır. Bağış ve yardımlara ilişkin özellikli durumlar ilgili bölümde ayrıntılı olarak anlatılacaktır.

Örneğin; Şirketin deposunda bulunan emtianın çalınması durumunda, malların maliyet bedelleri ticari açıdan gider hesapları ile ilişkilendirilir. Vergi uygulamasında KKEG olarak nitelendirilen bu zarar, şirketin malvarlığında bir azalış meydana getirdiği için gelir tablosuna ve doğal olarak ticari bilançoya eksi olarak kaydedilir.

Öte yandan, kurumların ödeyeceği verginin matrahı belirlenirken ticari bilanço üzerinde bazı düzeltmelerin yapılması gerekecektir. Şöyle ki, şirket açısından gider kabul edilen bazı ödemeler, vergi kanunları açısından KKEG olarak değerlendirilmekte; bunun tersi olarak şirket açısından gelir hesaplarıyla ilişkilendirilen bazı tutarlar ise vergiden istisna edilmekte ve bu tutarlar üzerinden vergi hesaplanmamaktadır.

İşte vergi kanunlarına göre, vergiye esas matrahın hesaplandığı bilançoya **“mali bilanço”** denir.

Vergi kanunlarında yer alan istisna ve indirim uygulamalarına bakılmaksızın beyannamenin “Ticari bilanço kârı/zararı” bölümüne yazılacak tutar, tüm gelir ve gider kalemlerinin toplamından oluşan gelir tablosunun “690. Dönem Net Kârı veya Zararı” satırı olacaktır.

Peki, “690. Dönem Net Kârı veya Zararı”nda yer alan tutar mutlak olarak “Ticari bilanço kârı veya zararı”na aktarılacak mıdır?

İşletmenin tüm gelir ve giderlerinin, doğrudan ya da dolaylı olarak (yansıtma hesapları ile) gelir tablosunda gösterilmesi ana kuraldır. Ancak muhasebe sistemi ya da dönemsellik esası gereği, gelir olarak gelir tablosuna yazılan ve vergilendirilmemesi gereken tutarlar ile gider olarak gelir tablosuna yansıtılmayan ve matrahtan düşülmesi gereken tutarların, beyannameye ne şekilde yazılacağı önemli bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır.

a) Gelir kalemleri ile ilgili durum

Bazı gelirlerin dikkate alındığı dönem ile vergilendirilmesi gereken dönem birbirinden farklı olabilmektedir. Şirketler tarafından bu durumun tespiti halinde, “671. Önceki Dönem Gelir ve Kârları” hesabına dahil edilen ve gelir tablosu aracılığıyla cari yıl beyannamesine aktarılan tutarların, vergilendirilecek kazançtan düşülmesi gerekmektedir.

Örneğin; (Y) Limited Şirketinin 2009 yılında dikkate alması gereken 300.000 TL kazancı sehven 2010 yılında kazanca dahil edilmiş ve 2009 yılı için düzeltme beyannamesi verilmiştir. Düzeltme beyannamesi ile birlikte 2009 yılı kazancı olarak vergilendirilen, ayrıca 2010 yılında da “671. Önceki Dönem Gelir ve Kârları” hesabına atılan 300.000 TL’nin 2010 yılında tekrar vergilendirilmemesi gerekmektedir.

Bu sorun, 300.000 TL’nin “Zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler” bölümünde yer alan “Diğer indirim ve istisnalar” satırına yazılması suretiyle çözülecektir.

ZARAR OLSA DAHI İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER		
Turu	Açıklama	Tutarı
Diğer İndirimler ve İstisnalar	Önceki dönem geliri olan ve daha önce vergilendirilen kazanç tutarı	300.000

b) Gider kalemleri ile ilgili durum

1) Tahakkuk ettirildikleri dönemde gider yazılmayan harcamalar

Ticari kazancın tespitinde “dönemsellik” ve “tahakkuk esası” ilkeleri geçerlidir. Tahakkuk esası ilkesinde, gelir veya giderin miktar ve mahiyet itibariyle kesinleşmiş olması, yani geliri veya gideri doğuran işlemin tekemmül etmesinin yanı sıra, miktarının ve işlemde kaynaklanan alacağı veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gerekmektedir. Bu esas dikkate alındığında, bir gelir/gider unsurunun, özel bir düzenleme bulunmadığı sürece, mahiyet ve tutar itibariyle kesinleştiği dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekir.

Genel uygulama bu şekilde olmakla birlikte ilgili mevzuat gereği bazı harcama kalemlerinin gider yazılması tahsil esasına bağlanmıştır. Bu harcamalar tahakkuk ettikleri dönemde gider hesaplarına atılmalarına rağmen, ilgili mevzuat gereği vergi matrahının hesaplanmasında dikkate alınmazlar.

5510 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununa⁹ göre, SGK primleri tahakkuk ettirilseler dahi, fiilen ödenmedikleri sürece kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılamaz. Yine aynı şekilde kıdem tazminatları da ödendiği dönemde gider yazılan harcama kalemi olarak karşımıza çıkar.

Kıdem tazminatı karşılığının ve SGK primlerinin tahakkuku ve ödenmesi arasında hesap dönemi farkı olması durumunda, daha önce gider hesaplarına aktarılmış ve KKEG olarak dikkate alınmış bulunan tutarlar, ödendikleri dönemde tekrar nasıl gider yazılacak, beyannameye aktarılacak ve matrahtan düşülecektir?

Örneğin; (Z) Limited şirketinin 2009 yılında ayırdığı 5.000 TL kıdem tazminatı karşılığı 2010 yılında ödenmiştir. Ayrıca, 2009 yılında tahakkuk ettirilen 10.000 TL sigorta primi ekonomik kriz nedeniyle ödenememiş, 2010 yılında ise 10.000 TL SGK'ya nakden yatırılmıştır.

2009 yılında KKEG olarak yazılan ve 2010 yılında gider hesapları ile ilişkilendirilemeyen 15.000 TL, “Zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler” bölümünde yer alan “Diğer indirim ve istisnalar” satırına yazılacak ve sorun çözülecektir.

9 16.06.2006 tarih ve 26200 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

ZARAR OLSA DAHI İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER			
Türü	Açıklama	Tutarı	
Diğer İndirimler ve İstisnalar	Gider hesaplarına yazılmayan kıdem tazminatının ödenmesi	5,000	
Diğer İndirimler ve İstisnalar	Cari dönemde ödenen SGK primi	10,000	

2) Geçmiş dönemlerde sehven giderleştirilen, ancak cari dönemde dikkate alınması gereken harcamalar

Vergi uygulamalarının tam olarak bilinmemesi veya yanlış yönlendirmeler sebebiyle giderlerin, dönemsel ilkeleri gereği ilgili yıllara dağıtımında hatalar olabilmektedir.

Örneğin; (X) A.Ş. 2009 yılı Ocak ayında kiraladığı işyerinin 3 yıllık kira bedeli olan 30.000 TL'yi peşin olarak ödemiş ve sehven tüm bedeli 2009 yılı içinde giderleştirmiştir. Yapılan hata 2010 yılı içinde fark edilmiştir.

2009 yılında yapılan bu yanlış kayıt dolayısıyla (X) A.Ş. 20.000 TL eksik matrah beyan etmiştir. Bu durumda öncelikle 2009 yılı beyannamesinin düzeltilmesi ve matrahın 20.000 TL artırılması (zarar varsa da 20.000 TL zararın azaltılması) gerekir. Pişmanlıkla verilecek beyanname üzerinden vergi ziyai cezası hesaplanmayacak, sadece gecikme faizi alınacaktır. Düzeltme beyanname doldurulurken yapılan hatalardan birisi de **“pişmanlıkla beyanname verilmesi”**ne ilişkin bölümün işaretlenmemesi sonucu vergi ziyai cezasının %50'sinin tahakkuk ettirilmesidir. Bunun sonucunda mükellefler mağdur olmakta, vergi aslı kadar alınan vergi ziyai cezasının yarısı çok yüksek meblağlara ulaşabilmektedir. Meslek mensuplarının bu duruma dikkat etmeleri hem Gelir İdaresi hem de defterlerini tuttukları şirketlerle ihtilaf yaşamalarının önüne geçecektir.

2009 yılında “770. Genel Yönetim Giderleri” hesabının kapatılarak bilançoya aktarılması sonucunda, 2010 yılında muhasebe açısından

herhangi bir düzeltme işlemi yapılmayacaktır. Öte yandan, muhasebe hesaplarında düzeltilemeyen ve 2010 yılında da gider olarak dikkate alınması gereken 10.000 TL'nin, “Zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler” bölümünde yer alan “Diğer indirim ve istisnalar” satırına yazılması ile sorun çözülecektir. Aynı işlemin 2011 yılında yapılması gerekeceği de açıktır.

ZARAR OLSA DAHI İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER		
Turu	Açıklama	Tutarı
Diğer İndirimler ve İstisnalar	Gelir tablosunda gösterilemeyen cari döneme ait gider tutarı	10.000

3) Geçmiş dönemlerde giderleştirilmesi gerekirken, cari dönemde dikkate alınan harcamalar

Yukarıdaki örneğin tersi düşünüldüğünde, bazı harcamalar geçmiş dönemde giderleştirilmesi gerekirken cari dönemde dikkate alınmaktadır.

Örneğin; (Y) Limited Şirketi, 2009 yılında yaptığı 100.000 TL harcamayı doğrudan gider yazmak yerine 5 seneye yayarak sehven aktifleştirmiş, 2009 yılında sadece 20.000 TL'yi gider yazmış ve hatasını 2010 yılında fark etmiştir.

2009 yılında gider olarak dikkate alınmayan 80.000 TL'nin 2010 yılı beyannamesine yazılması ve giderleştirilmesi vergi uygulamasında kabul edilmemektedir. Bu nedenle, 2009 yılı beyannamesinin düzeltilmesi ve fazladan ödenen verginin iadesinin istenilmesi veya kurum zararlı ise zarar tutarının artırılması gerekir. 2010 yılında yapılması gereken muhasebe kaydı ise aşağıdadır.

681 ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI	80.000
01. KKEG	
280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER	80.000

“681. Önceki Dönem Gider ve Zararları” hesabına aktarılan 80.000 TL beyannamenin KKEG satırına yazıldığından başka bir işlem yapılmasına gerek kalmayacaktır.

3.2. İlaveler

Kazanç ve ilaveler sekmesinin altındaki bölümlerden ikincisi “İlaveler” olarak beyannameye yer alır. Bu bölümde “Kanunen kabul edilmeyen giderler” ve “Önceki yıl ayrılan finansman fonu” başlıklı iki satır bulunmaktadır.

3.2.1. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler

İşletmelerin ticari bilançolarında yer alan ancak vergi uygulamasında gider olarak indirimine izin verilmeyen harcamalara kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) denilmektedir.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin indirebileceği giderler GVK’nın 40. ve KVK’nın 8. maddesinde sayılmıştır. İndirilecek giderler konusunda GVK’yı da esas alan kurumlar vergisi mükellefleri, indirimeyecek giderler konusunda ise sadece KVK’nın 11. maddesine göre işlem yaparlar. Bu nedenle, kurumlar vergisi mükellefleri in-

dirilemeyecek giderlerini, KVK, VUK ve açık hüküm bulunan diğer kanunları referans alarak belirleyeceklerdir.

Bir giderin kurum kazancından indirilebilmesi için genel olarak aşağıdaki şartların varlığı gerekir:

- Yapılan giderin, kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilgili olması
- Giderlerin keyfi olmaması yani kazancın elde edilmesi için mecburi olarak yapılması
- Giderlerin tevsik edici belgelere dayanması (fatura vb.) ve yasal kayıtlarda izlenmesi
- Gider belgesinin kurum adına düzenlenmiş olması
- Giderin kanunen kabul edilebilir nitelikte olması

Bu bölümde esas itibariyle KKEG'lerin neler olduğu açıklanacak olmakla birlikte, mükelleflerin matrahtan indirim konusu yapabilecekleri giderleri de GVK ve KVK'daki sırasıyla aşağıda sayılmıştır:

- 1) Genel giderler
- 2) Çalışanların iş yerinde veya iş yerinin ek tesislerindeki yemek ve barınma giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatları, giyim giderleri
- 3) İşle ilgili olmak şartıyla, sözleşmeye, mahkeme kararına veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar
- 4) İşle ilgili ve yapılan işin önemi ve genişliği ile orantılı seyahat ve ikamet giderleri

- 5) Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan taşıtların giderleri
- 6) İşletme ile ilgili; emlak, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar
- 7) VUK hükümlerine göre ayrılan amortismanlar
- 8) İşverenlerce, Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar
- 9) İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları
- 10) Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedeli
- 11) Menkul kıymet ihraç giderleri
- 12) Kuruluş ve örgütlenme giderleri
- 13) Genel kurul toplantıları için yapılan giderler ile birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye giderleri
- 14) Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortağın kâr payı
- 15) Katılım bankalarının katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları
- 16) Sigorta ve reasürans şirketlerince ayrılan teknik karşılıklar

E-beyannamenin KKEG satırına yazılması gereken indirilemeyecek giderler veya başka bir deyişle KKEG niteliğinde olan harcamalar aşağıdadır:

1) Öz Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler

Kurumlar vergisi mükellefleri, sermayeleri üzerinden faiz hesaplamazlar ve sadece sermaye dolayısıyla elde ettikleri kârı dağıtırlar. Ancak, anonim şirketlerde işletmenin faaliyetine başladığı tarihe kadar sermaye üzerinden faiz hesaplanabileceğine dair şirket mukavelesinde düzenleme yapılması söz konusu olabilir. Bu ve buna benzer durumlarda, sermaye üzerinden faiz hesaplanırsa dahi bu faiz tutarları matrahın tespitinde dikkate alınmaz.

2) Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faiz, Kur Farkları ve Benzeri Giderler

3) Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Olarak Dağıtılan Kazançlar

4) Yedek Akçeler

Yedek akçeler, elde edilen kazancın dağıtılmayıp işletmede alıkonulan kısımdır. Her ne şekilde ve isimle (Yasal, olağanüstü, statü vs.) ayrılmış olursa olsun ayrılan yedek akçeler kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamaz.

5) Hesaplanan Kurumlar Vergisi, Her Türü Para ve Vergi Cezaları ile Gecikme Zamları

Kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve te-

cil faizi ile VUK'a göre ödenen gecikme faizi ile pişmanlık zammının kurum kazancından indirimi kabul edilmez.

Öte yandan, sosyal güvenlik kurumlarına ödenen gecikme cezaları ile zamları da gider olarak indirilemeyecektir.

Esasında, kamuya olan borçlarla ilgili olarak ortaya çıkan ve her ne ad altında olursa olsun ödenen “cezalar”ın veya “fer’i alacakların”, vergi matrahının tespitinde indirimine izin verilmez. Buna göre, GİB, SGK, TRT ve benzeri kamu kurumlarına yapılan bildirimler ile ilgili olarak cezaya muhatap olunması durumunda, tahakkuk ettirilen ya da ödenen cezaların KKEG bölümüne yazılması ve matrahın tespitinde gider olarak dikkate alınmaması gerekir.

Örneğin; TRT paylarının zamanında ödenmemesi sonucu tahakkuk ettirilen cezalar, gecikme zamları ve faizleri matrahtan indirilemez.

6) Menkul Kıymetlerin İtibari Değerlerinin Altında İhracından Doğan Zararlar

Kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak kaydıyla, menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında ihracından doğan zararlar ile bu menkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınamaz.

Menkul kıymetlerin itibari değerinin üstünde ihracı durumunda oluşan emisyon primi kazancı vergiden istisna olduğundan, itibari değerinin altında ihraç edilen menkul kıymetler dolayısıyla oluşan zararlar da KKEG niteliğinde sayılmıştır.

7) Bazı Taşıtlara İlişkin Giderler ve Amortismanlar

Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan motorlu de-

niz taşıtları ile uçak, helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanlarının matrahtan indirilmesi mümkün değildir.

Esas iştiğal konusu, işletmelerin ana sözleşmesinde yazılı olan ve işletmenin iş ve işlemlerini belirten sektör bazında belirlenmiş faaliyetleridir. Ancak, bir faaliyetin işletmenin ana sözleşmesinde yer alması yeterli olmayıp, bu faaliyetin fiilen de yürütülmesi gerekir.

Örneğin; (Z) A.Ş.'nin, aktifinde kayıtlı kotrası olması ve şirket sözleşmesinde turizm faaliyeti ile iştiğal edileceği belirtilmesine rağmen fiili olarak turizm sektörü ile ilgili işi yoktur. Bu şirketin sözleşmesinde turizm faaliyeti sayılmış olsa bile fiilen bu faaliyet yürütülmediğinden, söz konusu kotraya ilişkin giderler ve amortismanlar indirim konusu yapılamaz.

8) Kurumun Kendisinin, Ortaklarının, Yöneticilerinin ve Çalışanlarının Suçlarından Doğan Tazminat Giderleri

GVK'nın 40. maddesinde, işle ilgili olmak şartıyla, sözleşmeye, yargı kararlarına veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatların gider olarak yazılabileceği; KVK'nın 11. maddesinde ise, sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî tazminatların gider olarak dikkate alınamayacağı hükmüne yer verilmiştir.

Şirketlerin kusurlu olduğu orana isabet eden tazminatların gider yazılması mümkün olmadığından, bu kapsamda ödenen veya tahakkuk ettirilen tutarların da KKEG olarak dikkate alınması gerekir.

Örneğin; (X) A.Ş.'nin personelinin hizmet kusuru nedeniyle şirket aleyhine dava açılmış ve mahkeme tarafından verilen kararda şirketin tümüyle kusurlu olduğu belirtilerek karşı tarafa 50.000 TL tazminat ödenmesine hükmedilmiştir. Bu tazminat tutarı KKEG olarak dikkate alınacaktır.

Örneğin; Hastane işleten (Y) A.Ş.'nin personeli olan Doç. Dr. Ferhat Öz'ün yanlış tanı ve tedavi uygulaması üzerine açılan davada mahkeme, şirketin 5/8 oranında kusurlu olduğuna hükmetmiştir. Şirket tarafından bu orana isabet eden ve ödenen tazminat, yasal faiz ve mahkeme masraflarının matrahtan indirimi kabul edilmeyecektir.

Örneğin; Elektrik, su ve doğalgaz faturalarının zamanında ödenmesi nedeniyle tahakkuk ettirilen gecikme zamları, sözleşmelerde ceza şartı olarak konulduğundan gider olarak dikkate alınır.

9) Basın Yoluyla İşlenen Fiillerden Dolayı Ödenen Tazminatlar

Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğan maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri, kusur oranına bakılmaksızın KKEG olarak değerlendirilir.

10) Bazı Ürünlere Ait İlan ve Reklam Giderleri

Tütün ve alkol ürünlerinin ilan ve reklam giderlerinin matrahın tespitinde dikkate alınması ile ilgili olarak Kanun ve Tebliğ düzenlemeleri yapılmış ve Danıştay tarafından ilgili Tebliğin bir bölümü iptal edilmiştir. Konu ile ilgili işleyen süreç ve son durum aşağıda açıklanmıştır.

KVK'nın 11/1 maddesinde; her türlü alkol ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin %50'sinin kurum kazancının tespitinde

gider olarak indirilemeyeceği belirtilmiş ve Bakanlar Kuruluna bu oranı tespit etme yetkisi verilmiştir. 90/1081 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) ile de söz konusu oran sıfır olarak tespit edildiğinden, alkol ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin tamamı gider olarak indirilebilmektedir.

Aynı hükme GVK'nın 41/7 maddesinde de yer verildiği için, iki Kanuna göre de aynı paralelde işlem tesis edilmektedir.

5727 sayılı Kanunun¹⁰ 5. maddesiyle 4207 sayılı Tütün Mamullerinin Zararlarının Önlenmesine Dair Kanunun 4. maddesinde yapılan değişlikle; GVK'nın 41/7 maddesinde belirtilen ilan ve reklam giderlerinin, **gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınmayacağı** hükme bağlanmıştır.

Bu nedenle, anılan hükmün yürürlüğe girdiği 19.05.2008 tarihinden itibaren yapılacak olan, her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin tamamının, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, 2 seri no.lu KVK Genel Tebliğinin bu hususları açıklayan bölümünün "4" ve "6" ncı paragraflarında yer alan düzenleme, alkol ve alkollü içkilere ilişkin ilan ve reklam giderleri yönünden Danıştay 4. Dairesi Başkanlığının 25.10.2010 tarih ve 2008/3758 Esaslı ve 2010/5217 sayılı Kararı ile iptal edilmiştir.

Sonuç olarak, tütün ve tütün mamullerine ilişkin ilan ve reklam giderleri 19.05.2008 tarihinden itibaren matrahın tespitinde gider olarak kabul edilmemektedir.

10 19.01.2008 tarihli ve 26761 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Alkol ve alkollü içkilere ilişkin ilan ve reklam giderlerinin tamamı ise, Danıştay'ın iptal kararı çerçevesinde gider olarak kabul edilir.

11) Kurumların Yönetim Kurulu Başkan ve Üyelerine Verilen Temettü İkramiyeleri

GVK'nın 75. maddesi uyarınca, idare meclisi başkan ve üyelerine ödenen kâr payları menkul sermaye iradı sayılır. Bu nedenle, söz konusu ödemelerin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün değildir.

Öte yandan, kurum personeline ödenen temettü ikramiyeleri GVK'nın 61. maddesine göre ücret sayıldığından, bu ödemeler ücret gideri olarak dikkate alınacaktır.

12) Kanunen Yasaklanmış Fiiller Nedeniyle Katlanılan Giderler

Kanunen yasaklanmış fiiller nedeniyle yapılan harcamalar, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmadığından kurum kazancından indirilemez. Örneğin, rüşvet verme fiili Türk Ceza Kanununun 252. maddesinde suç olarak tanımlandığından, rüşvet ve rüşvet ile ilgili her türlü giderler KKEG niteliğindedir.

Bu açıklamalar 3 seri no.lu KVK Genel Tebliği¹¹ ile 1 seri no.lu Tebliğe eklenmiş ve mükellefler tarafından tereddüt edilen bu durum aydınlatılmıştır. Bu çerçevede, rüşvet verme fiili dışında oluşan ve kanunen yasaklanmış fiiller nedeniyle katlanılan diğer giderler de matrahın tespitinde dikkate alınmaz.

11 20.11.2008 tarih ve 27060 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

13) Karşılıklar

İhtiyatlılık ilkesi gereği muhasebe hesaplarında bazı karşılıklar ayrılmakta ancak VUK'da veya ilgili kanunlarında açık olarak düzenlenmeyen karşılıkların matrahın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

- Şüpheli ticari alacak karşılığı

VUK'un 323. maddesine göre, ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;

a) Dava veya icra safhasında bulunan,

b) Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük

alacaklar şüpheli ticari alacak sayılır. Bu kapsamda olmayan alacaklar için karşılık ayrılmaz. Şüpheli ticari alacak karşılığı müessesini sadece bilanço esasına göre defter tutan mükellefler uygulayabilmekte ve nerdeyse tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin defterleri bilanço esasına göre tutulduğundan, kurumlar vergisi mükellefleri aşağıdaki şartlarla şüpheli ticari alacak karşılığı ayırmaktadırlar.

a) Alacak, ticari kazancın elde edilmesi ve sürdürülmesi ile ilgili olmalıdır.

b) Alacak tahakkuk etmelidir.

c) Bilanço esasına göre defter tutulmalıdır.

d) Alacak kısmen veya tamamen teminatsız olmalıdır.

e) Alacağın tahsil edilmesini sağlamak üzere, alacağın büyüklüğüne göre belirli çabalar gösterilmelidir.¹²

Teminata bağlanmış olan alacaklarda karşılık ayrılamaz. Teminat alacağı karşılama yetmiyorsa, sadece teminat tutarını aşan kısım için karşılık ayrılabilir.

- Değersiz alacaklar

VUK'un 322. maddesine göre, kazai bir hükme veya kanaat verici bir belgeye göre tahsiline imkân kalmayan alacaklar değersiz alacaktır. Değersiz alacaklar, bu duruma girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve kayıtlı değerleriyle zarara geçirilerek yok edilirler.

Bu kapsamda olmayan ve şirketler tarafından değersiz olarak nitelendirilen alacaklar ise gider yazılınsalar dahi matrahın tespitinde KKEG olarak dikkate alınır. Örneğin, borçlunun malvarlığını elinden çıkarması veya yurtdışına kaçması durumunda kurum açısından alacak değersiz hale gelse bile, mahkeme kararı veya kanaat verici belgeye bağlanmayan değersiz alacağın matrahtan düşülmesi mümkün değildir.

Kanaat verici belgenin ne olduğu ise VUK'da belirtilmediğinden her olaya özgü değerlendirme ayrı yapılmalıdır. Bu kapsamda, resmi makamlardan alınan belgeler ise genel olarak kanaat verici belge sayılır.

12 Fatma TAŞ, Yaklaşım Dergisi, Aralık 2009, Sayı:204

- Vazgeçilen alacaklar

VUK'un 324. maddesine göre, konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklar, borçlunun defterlerinde özel bir karşılık hesabına alınır. Bu hesap, alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde zararla itfa edilmediği takdirde kâr hesabına nakledilir.

Burada alacaklı, prosedürleri tamamlayarak konkordato veya sulh anlaşmalarını yapacak ve feragat ettiği alacak tutarını doğrudan gider yazacaktır. Konkordato ve sulh yolu dışında vazgeçilen alacaklar ise, matrahın tespitinde KKEG olarak değerlendirilecektir.

Mahkeme kararı veya kanaat verici belge dışında, konkordato ve sulh anlaşması yoluyla da değersiz alacaklar gider yazılabilmektedir.

Örneğin; (X) Limited Şirketinin (Y) A.Ş.'ye olan 250.000 TL borcu için sulh yoluna gidilmiş ve borç miktarı 100.000 TL olarak belirlenmiştir.

Bu durumda, (Y) A.Ş. 150.000 TL tutarındaki alacağını gider hesabına atarak kapatacaktır. (X) Limited Şirketi ise 150.000 TL tutarındaki borcu "549. Özel Fonlar" hesabına kaydedecek ve 3 yıl içinde zarardan mahsup edecektir. Zarara mahsup edilemeyen tutar ise tekrar gelir hesabına alınacak ve vergilendirilecektir.

- Menkul kıymet değer düşüklüğü karşılığı

VUK'un 279. maddesinde ayrı ayrı belirtilen menkul kıymetler; alış bedeli, borsa rayıcı veya kıst dönem getirileri ile değerlendirilir. VUK'da, menkul kıymetlerle ilgili ayrı bir karşılık müessesine yer verilmediği için, TMS'de yer alan "119. Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı" hesabına yazılan tutarlar KKEG olarak dikkate alınacaktır.

- Stok değer düşüklüğü karşılığı

VUK'un 278. maddesine göre; yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veya bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış olan emtia ile maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve ıskartalar emsal bedeli ile değerlendirilir. Emsal bedelin tespitinde de ilgili mahkemelerce tespit edilen ya da takdir komisyonunca takdir edilen tutarlar esas alınır.

Takdir komisyonunca yapılacak tespit sonucunda bulunacak emsal bedeli ile malların maliyet bedeli arasındaki fark, "158. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı" hesabına alınacak ve matrahın tespitinde gider olarak yazılacaktır. (Konuyla ilgili ayrıntılar bu ayırımın 23-27 numaralı bölümlerinde açıklanmıştır.)

- "199. Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı", "241. Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı", "244. İştirakler Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı", "247. Bağlı Ortaklıklar Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı", "249. Diğer Mali Duran Varlıklar Karşılığı"

Bu başlıkta belirtilen hesaplarda yer alan karşılıklarla ilgili VUK'da herhangi bir düzenleme yapılmadığı için, bu hesaplarda yazılı tutarların KKEG olarak dikkate alınması gerekir.

- Bankacılık Kanununa göre ayrılan karşılıklar

5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre ayrılan genel karşılıkların indirimi mümkün bulunmamakta; Kanunun 53. maddesine göre ayrılan özel karşılıkların tamamı ise, kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilmektedir.

Bankalar ve TMSF dâhil diğer malî kurumların alacakları ile diğer varlıklarının satın alınması, tahsili, yeniden yapılandırılması ve satılması amacıyla, varlık yönetim şirketleri kurulabilir. Varlık yönetim şirketleri Kanun kapsamındaki işlemleri nedeniyle doğmuş veya doğması beklenen, ancak miktarı kesin olarak belli olmayan zararlarını karşılamak amacıyla karşılık ayırmak zorundadırlar. Varlık yönetim şirketlerinin ayırdıkları bu karşılıkların tamamı, matrahın tespitinde gider olarak kabul edilir.

- Sigorta ve reasürans şirketlerinin teknik karşılıkları

Sigorta ve reasürans şirketlerinin elde ettikleri gelirlerine karşılık sigorta poliçelerinden kaynaklanan uzun vadeli yükümlülükleri göz önüne alındığında bazı karşılıklar ayırmaları zorunlu hale gelmiştir. 5684 sayılı Sigortacılık Kanununa¹³ göre Hazine Müsteşarlığınca çıkarılan “*Sigorta ve Reasürans ile Emeklilik Şirketlerinin Teknik Karşılıklarına ve Bu Karşılıkların Yatırılacağı Varlıklara İlişkin Yönetmelik*”te¹⁴ şirketlerin ayıracakları karşılıklar belirlenmiştir. Bu yönetmelik paralelinde 2008 yılında yeniden düzenlenen karşılıklarla ilgili olarak, KVK'nın 8/1-e/4 maddesi ile 1 seri no.lu Tebliğin “8.6. *Sigorta ve reasürans şirketlerince ayrılan teknik karşılıklar*” bölümünde değişiklikler yapılmıştır.

13 14.06.2007 tarih ve 26552 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

14 07.08.2007 tarih ve 26606 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Sigorta ve reasürans şirketlerinde bilânço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait olan ve *aşağıda belirtilen teknik karşılıklar matrahın tespitinde dikkate alınır.*

- a) Muallâk hasar ve tazminat karşılıkları
- b) Kazanılmamış prim karşılıkları
- c) Hayat sigortalarında matematik karşılıklar
- d) Dengeleme karşılığı

Bir bilânço döneminde ayrılan sigorta teknik karşılıkları, ertesi bilânço döneminde aynen kâra eklenir ve her sene bu işlem tekrarlanır.

Sigorta ve reasürans şirketlerin ayırdıkları bazı karşılıklar ise, KVK'nın indirilecek giderler başlığı altında sayılmadığından matrahın tespitinde dikkate alınmaz. KKEG niteliğinde olan sigorta teknik karşılıkları aşağıdadır.

- a) Devam eden riskler karşılığı
- b) İkramiyeler ve indirimler karşılığı

Bu iki karşılık ayrılrsa dahi beyannamenin KKEG bölümüne yazılacaktır.

14) Vergi Mevzuatına Uygun Olmaksızın Ayrılan Amortismanlar

VUK'un 269. maddesine göre, iktisadi işletmelere dahil gayrimenkuller, bunların mütemmim cüzleri ve teferruatı, tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar ile gayrimaddi haklar maliyet bedeli ile değeri.

Aynı Kanununun 313. maddesinde, yukarıda sayılan, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan iktisadi kıymetlerin değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesinin amortisman konusunu oluşturacağı; 315. maddesinde de, mükelleflerin amortismanına tâbi iktisadî kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden itfa edecekleri ve ilân edilecek oranların tespitinde ***iktisadî kıymetlerin faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı*** belirtilmiştir.

Buna göre, GİB tarafından çıkarılan 333, 339, 365, 389 ve 399 numaralı VUK Tebliğleri ile belirlenen faydalı ömürlerine göre iktisadî kıymetler için amortisman ayrılması ve yanlış bir uygulamaya sebebiyet vermemek ve cezalı tarhiyatla karşılaşmamak için, güncellenen Tebliğlerin yakından takip edilmesi uygun olacaktır.

15) Bazı Taşıtlara Ait MTV

Motorlu Taşıtlar Vergisi (MTV) Kanununa göre, (I) ve (IV) sayılı tarifelerde yer alan otomobil ve benzerleri ile hava taşıtlardan (Ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç) alınan vergi ve cezalar kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilmez.

(I) sayılı tarifede bulunan otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzeri araçlar ile (IV) sayılı tarifede yer alan hava taşıtlarına ödenen MTV tutarları KKEG niteliğindedir. Ancak, ticari amaçla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlara ödenen MTV matrahtan indirilir.

Örneğin; Helikopter kiralaması faaliyetiyle uğraşan bir firmanın, helikopterleri için ödediği MTV gider yazılacaktır. Öte yandan, maddencilik işiyle uğraşan bir firmanın mühendislerinin ve personelinin dağlık arazide ulaşımını sağlamak için kullanılan helikopterlere ilişkin ödenen MTV ise gider olarak dikkate alınmayacaktır.

(II) ve (III) sayılı listede bulunan araçların MTV'si ise, KVK'daki deniz araçlarının giderlerine ilişkin kısıtlama da dikkate alınmak suretiyle matrahtan indirilecektir.

Ayrıca, hiçbir vergiye ilişkin ceza ve gecikme zammının gider olarak yazılması kabul edilmediğinden, maddedeki “cezalar ile gecikme zamları” ibaresi tekrardan öte bir anlam ifade etmemektedir.

16) Özel İletişim Vergisi (ÖİV)

Gider Vergileri Kanununun 39. maddesine göre ÖİV, kurumlar vergisi uygulamasında gider kaydedilmez ve hiçbir vergiden mahsup edilmez. Bu nedenle, telefon faturaları üzerinde yer alan ÖİV'nin ayrıştırılması ve beyannameye KKEG olarak yazılması gerekir.

17) Dernek, Vakıf, Birlik ve Benzeri Kuruluşlara Ödenen Aidatlar

Kurumlar vergisi mükellefleri tüzel kişilikleri itibariyle çeşitli dernek, birlik ve benzeri kuruluşlara üye olabilmekte ve bunlara aidat veya başka adlarla ödeme yapmaktadırlar.

Kurumlar vergisi uygulamasında ise bu kuruluşlara ödenen aidatların gider yazılabilmesi için, **yapılacak ödemenin zorunlu olması şartı aranır.**

Örneğin; (X) Yeminli Mali Müşavirlik Limited Şirketi, SMMM ve YMM Kanunu uyarınca bulunduğu ildeki YMM odasına kayıt olmadan meslekî faaliyette bulunamaz. Buna göre, YMM odasına üye olunması şart olduğu için, şirketin ödediği aidat kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınacaktır.

Örneğin; (Y) A.Ş., bulunduğu ildeki Genç İşadamları Derneğine üye olmuş ve aidat ödemesi yapmıştır. Faaliyetin yürütülmesi için zorunlu olmayan bu ödeme ise KKEG olarak kabul edilecektir.

18) Şirketlerin Adına Düzenlenmeyen Belgeler

Giderlerin, kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilmesi için harcama dolayısıyla alınan belgelerin şirket adına düzenlenmesi gerekir.

Bazı durumlarda, uygulanan mevzuat gereği şirketler kendi adlarına fatura alamamakta ve yükledikleri giderleri kendi adlarına belgelendirememektedirler.

Bu durum en yoğun şekilde kat karşılığı inşaat işlerinde yaşanmaktadır. 4708 sayılı Yapı Denetimi Kanununda, yapı denetim hizmetinin, yapı denetim kuruluşu ile yapı sahibi veya vekili arasında akdedilen hizmet sözleşmesi hükümlerine göre yürütüleceği ve yapı sahibinin yapım işi için anlaşma yaptığı yapı müteahhidini vekil olarak tayin edemeyeceği hükme bağlanmıştır. Bu Kanuna göre, yapı denetim hizmet bedelinin yapı sahibince ödenmesi gerektiğinden bu ödemelere ilişkin belgeler de yapı sahibi adına düzenlenmektedir.

Kat karşılığı inşaat işlerinde yapı denetim hizmet bedeli fiilen müteahhit tarafından ödenmekte ancak bu ödemeye ilişkin belge arsa sahibi adına alınmaktadır. Bu durumda müteahhitlik şirketleri, adlarına düzenlenmeyen faturayı matrahın tespitinde dikkate alamayacaklardır. Buna benzer şekilde, şirketlerin adına düzenlenmeyen diğer belgelerin de gider yazılmasına imkân yoktur.

Bu durumun istisnasını, şirketler adına kayıtlı olmayan elektrik, su, doğalgaz ve sabit telefon faturaları oluşturur. Şirket tarafından kullanıldığı ispat edilen bu kalemlerle ilgili aboneliğin şirket adına olması ve faturanın şirket adına kesilmesi zorunlu değildir. Cep telefonlarının ise şirket adına kayıtlı olmaması durumunda, fatura bedelleri gider olarak yazılamaz.

Kurumların yaptıkları harcamalarına ilişkin fatura almaları gerekmele birlikte, 204 seri no.lu VUK Tebliğine göre, işyerlerinde kullanılmak amacıyla satın alınan kırtasiye, büro ve temizlik malzemeleri gibi harcamaların, fatura düzenleme sınırını aşmaması durumunda yazarkasa fişlerine dayanılarak giderleştirilmesi mümkündür¹⁵.

19) Belgelendirilemeyen Giderler

Mükelleflerin tüm giderlerini belgelendirmeleri ve yasal defterlerine kaydetmeleri esastır. Belgelendirilemeyen harcamalar gider olarak kaydedilemez. Bu durumun istisnası GVK'nın 40/1 maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre; ihracat, yurtdışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükelleflerin bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla götürü olarak hesapladıkları giderleri indirim konusu yapılır.

15 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 15.07.2010 tarihli özeldes

Götürü gider uygulanabilmesi için;

- Giderin ve gider karşılığı nakit çıkışının fiilen yapılmış
- Giderin muhasebe kayıtlarında da izlenmiş ancak belgesinin alınmamış

olması gerekir. Öte yandan, 233 seri no.lu GVK Tebliğine göre, ihracatçılar ihracat hasılatının tamamı üzerinden götürü gider hesaplayabilecekler; ihraç kaydıyla mal teslim edenler ise bu uygulamadan yararlanamayacaklardır¹⁶.

20) Şirket Ortaklarına İlişkin Yapılan Giderler

Şirket ortaklarına ait olan giderlerin matrahın tespitinde dikkate alınması mümkün değildir. Özellikle şirketler ortaklarına ait Bağ-Kur primlerinin firmalar tarafından ödendiği görülmektedir. Bu durumda ödenen primlerin KKEG olarak dikkate alınması gerekir.

Şirketin ortakları, eşleri ve küçük çocukları için yapılan ve özel sağlık sigortasına ödenen primler de matrahtan indirim konusu yapılamaz.

21) Kıdem Tazminatı ve SGK Primleri

SGK primleri tahakkuk ettirilseler dahi, fiilen ödenmedikleri sürece gider yazılamazlar. Aynı şekilde kıdem tazminatı karşılıkları da ancak ödenirse matrahtan indirilirler. Bu nedenle, ödenmeyen SGK primlerinin ve kıdem tazminatı karşılığının KKEG olarak dikkate alınması ve ödendikleri dönemde gider yazılması gerekir. (Konu ile ilgili detaylı açıklamalara rehberin “3.3.1.” bölümünde yer verilmiştir.)

16 Gelir İdaresi Başkanlığının 22.10.2005 tarih ve 56108 sayılı özelgesi

22) KVK'dan İstisna Edilen Kazançlara İlişkin Gider ve Zararlar

KVK'nın 5/3 maddesinde, iştirak hissesi alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderlerin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararların, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilmeyeceği belirtilmiştir.

İstisnaya tabi faaliyetlere ilişkin giderlerin, sadece kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların tespitinde indirim konusu yapılması gerekir.

Örneğin; (Y) Limited Şirketinin Türkiye'deki merkezinde gömlek imalatı ve satışı yapılmakta, Şirketin serbest bölgedeki şubesi ise yedek parça üretimi ve satışı faaliyeti ile uğraşmaktadır. 2010 yılında;

- Türkiye'deki merkezin vergiye tabi kazancına ilişkin hesapları,

Satış hasılatı	300.000 TL
Giderler	200.000 TL

- Serbest bölgedeki şubenin istisnaya tabi kazancına ilişkin hesapları,

Satış hasılatı	100.000 TL
Giderler	50.000 TL

şeklinde kaydedilmiştir. Kurumun kazancı, matrahı ve beyanname bilgileri aşağıdaki gibi olacaktır;

2010 yılı hasılatının toplamı [300.000 + 100.000]	400.000 TL
Giderler toplamı [200.000 + 50.000]	250.000 TL
Ticari bilanço kârı [400.000 - 250.000]	150.000 TL
Serbest bölge istisna kazancı (-) [100.000 - 50.000]	50.000 TL
Kurumlar vergisi matrahı [150.000 - 50.000]	100.000 TL
Ödenecek kurumlar vergisi [100.000 x %20]	20.000 TL

Görüldüğü gibi, vergiden istisna olan ve serbest bölgeden kaynaklı gelirlerin elde edilmesi için yapılan 50.000 TL gider, bölge dışı faaliyetlerle ilişkilendirilmemiş ve vergiye tabi diğer kazançlardan indirim konusu yapılmamıştır. (Genel yönetim giderleri ve amortismanların dağıtımı ile ilgili daha geniş örnek, rehberin “3.3.13.3” bölümünde yer almaktadır.)

İstisna kazançlar ile diğer faaliyetlerden doğan kazançların, işletme kayıtlarında ayırımının yapılması ve istisna kazançlara ilişkin maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarla ilişkilendirilmemesi gerekir.

İstisna kapsamındaki faaliyetlerin zararlarla sonuçlanması halinde, zarar tutarı “KKEG” olarak dikkate alınır.

Örneğin; (Z) A.Ş., İzmir Teknoparkında yer alan şubesindeki istisnaya tabi yazılım faaliyeti sonucunda 60.000 TL zarar etmiştir. Ayrıca, Şirketin teknopark dışındaki merkezinin kazancı 200.000 TL'dir.

Bu durumda beyanname aşağıdaki şekilde oluşacaktır.

Ticari bilanço kârı [200.000 - 60.000]	140.000 TL
KKEG (Serbest bölge zararı) (+)	60.000 TL
Kurumlar vergisi matrahı [140.000 + 60.000]	200.000 TL
Ödenecek kurumlar vergisi [200.000 x %20]	40.000 TL

Örneğin; (X) A.Ş.'nin 2010 yılı faaliyet kazancı 500.000 TL'dir. Ayrıca, Şirketin aktifinde 2 yıldan fazla kayıtlı ve maliyet bedeli 100.000 TL olan taşınmaz 2010 yılında 50.000 TL'ye satılmıştır. Taşınmazın birikmiş amortismanı 10.000 TL'dir.

Taşınmaz satış kazancına %75 oranında istisna uygulandığından, bu satış dolayısıyla oluşan zararın %75'i KKEG olarak dikkate alınacaktır. Bu işlem KDV'den de istisna olduğundan, satış tutarı üzerinden KDV hesaplanmayacaktır.

Şirketin yapması gereken muhasebe kaydı ve beyanname bilgileri aşağıdadır.

102 BANKALAR	50.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	10.000
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	40.000
<u>01. KKEG (%75) 30.000</u>	
02. Gider (%25) 10.000	
252BİNALAR	100.000

Binanın satılması

Ticari bilanço kârı [500.000 - 40.000]	460.000 TL
KKEG (Bina satışı zararının %75'i) (+)	30.000 TL
Kurumlar vergisi matrahı [460.000 + 30.000]	490.000 TL
Ödenecek kurumlar vergisi [490.000 x %20]	98.000 TL

23) Deprem, Sel ve Yangın Dolayısıyla Zayi Olan Kıymetler

Deprem, sel ve yangın sonucu hem emtialar hem de amortismanına tabi iktisadi kıymetler zayi olabilmektedir.

- Emtia

Yangın, deprem ve su basması gibi doğal afetler yüzünden kıymetlerinde önemli bir azalma olan emtia emsal bedeli ile değerlendirilir. Emsal bedelin tespitinde de ilgili mahkemelerce tespit edilen ya da takdir komisyonunca takdir edilen tutarlar esas alınır.

Buna göre, doğal afetler dolayısıyla tamamen yok olan emtianın sahibi işletmenin, durumu mutlak suretle takdir komisyonu nezdinde tutanağa bağlatması ve emtianın maliyet bedelini doğrudan gider hesaplarına yazması gerekir. Takdir komisyonuna başvurulmadan önce, malların zayi olmasına neden olan olayın itfaiye, polis veya benzeri makamlara tespit ettirilmesi ve tespit belgesi ile vergi dairesine başvurularak değer düşüklüğünün takdir komisyonu marifetiyle takdirinin talep edilmesi uygun olacaktır. Bu işlemlerin yapılması durumunda, zayi olan mal bedelleri KKEG olarak dikkate alınacaktır.

Zayi olan mallara ilişkin yüklenilen KDV'nin indirimi ilke olarak kabul edilmemekle birlikte; deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar mallara ait KDV'nin indirim hesaplarından çıkarılmasına gerek yoktur.

Bu çerçevede, deprem, sel ve Maliye Bakanlığınca mücbir sebep ilan edilen yerlerdeki yangın sonucu zayi olan mallara ilişkin KDV açısından herhangi bir düzeltme işlemi yapılmayacak, bunun dışındaki yangınlarda veya diğer şekillerde zayi olan mallara ait KDV

ise indirim hesaplarından çıkarılarak gelir ve kurumlar vergileri açısından gider yazılacaktır.

Örneğin; (X) A.Ş.’nin Kastamonu/İnebolu’da bulunan deposunda yangın çıkmış ve maliyet bedeli 100.000 TL, yüklenilen KDV’si ise 5.000 TL olan helva zayi olmuştur.

Bu durumda şirket, önce takdir komisyonuna tespit yaptıracak ve malın maliyet bedelini (100.000 TL) gider yazacaktır. Öte yandan, bu yangınla ilgili Maliye Bakanlığınca mücbir sebep ilan edilmediği için yüklenilen 5.000 TL KDV, KDV beyannamesinin “İlave Edilecek KDV” satırına eklenecek ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır. Yapılacak muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibi olacaktır.

689 DİĞER O.DIŞI GİDER VE ZARARLAR	105.000
152MAMULLER	100.000
391 HESAPLANAN KDV	5.000

Yanan malların gider kaydı

Örnekteki afetin, yangın yerine deprem olması durumunda ise KDV’nin indirim hesaplarından çıkarılmasına gerek kalmayacaktır. Ayrıca, malın tamamen yok olması nedeniyle “158. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı”nın kullanılmasına da gerek yoktur.

Bir diğer farklı durum ise, doğal afetler sonucunda emtianın değerinin tümüyle yok olmaması ve kalan değerin satılmasıdır.

Bu durumda, yine tespitin öncelikle takdir komisyonu eliyle yapılması gerekir. Yapılan tespit sonucunda bulunan emsal bedeli ile malların maliyet bedeli arasındaki fark, matrahın tespitinde gider olarak yazılır.

KDV uygulaması açısından ise; emtianın tamamen yok olmaması, ancak değerinde önemli derecede düşüklük meydana gelmesi halinde, malın zayı olmasına ilişkin hükümler geçerli değildir. Bu durumda, malların zayı olması değil düşük bedelle veya zararına satışı söz konusu olacağından, bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV indirim konusu yapılacaktır.

Örneğin; (Y) A.Ş.'nin Kayseri/Tomarza'da bulunan deposunu sel basmış, depoda bulunan ve maliyeti 200.000 TL, yüklenilen KDV'si ise 10.000 TL olan pastırmaların değeri, takdir komisyonunca 50.000 TL olarak belirlenmiştir. Daha sonra ise bu mallar 75.000 TL'ye satılmıştır.

Bu durumda, KDV açısından düzeltme yapılmasına gerek yoktur. Öte yandan, takdir komisyonu vasıtasıyla tespit edilen emsal bedel (50.000 TL) ile malın maliyeti (200.000 TL) arasındaki fark (150.000 TL), matrahın tespitinde gider olarak yazılacaktır.

157 DİĞER STOKLAR	200.000	
-------------------	---------	--

152 MAMULLER		200.000
--------------	--	---------

Sel sonucu kısmen değeri düşen malların diğer stoklara alınması

654 KARŞILIK GİDERLERİ	150.000	
------------------------	---------	--

158 STOK DEĞER DÜŞ. KARŞILIĞI		150.000
-------------------------------	--	---------

Karşılık ayrılması

102 BANKALAR	81.000	
--------------	--------	--

600 YURTIÇİ SATIŞLAR		75.000
----------------------	--	--------

391 HESAPLANAN KDV (%8)		6.000
-------------------------	--	-------

Değeri düşen malların satışı

620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ	50.000	
-------------------------------	--------	--

158 STOK DEĞER DÜŞ. KARŞILIĞI	150.000	
-------------------------------	---------	--

157 DİĞER STOKLAR		200.000
-------------------	--	---------

Değeri düşen ve satılan malların maliyet kaydı

- Amortismanına tabi iktisadi kıymetler

VUK'un 317. maddesine göre; yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden amortismanına tabi iktisadi kıymetlerde, mükelleflerin müracaatları üzerine, Maliye Bakanlığınca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen "**Fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri**" uygulanır.

Buna göre, doğal afetler neticesinde amortismanına tabi iktisadi kıymeti zarar gören bir şirketin öncelikle ilgili makamlara hasarını tespit ettirmesi, Gelir İdaresi Başkanlığına müracaatta bulunması ve alınacak olumlu yazı çerçevesinde zarar gören iktisadi kıymetin değerini fevkalade amortisman yoluyla itfa etmesi gerekir.

Ayrıca, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerle ilgili de, KDV'nin zayı olan mallara ilişkin hükmü geçerli olacak ve bir önceki bölümdeki açıklamalarımız çerçevesinde işlem yapılacaktır.

Örneğin; (Z) Limited Şirketinin, 200.000 TL maliyeti olan bir makinesi işletmede çıkan yangın sonucu kullanılamaz hale gelmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığına yapılan başvuru sonucunda, makinenin maliyetinin %100'ünün fevkalade amortisman yoluyla itfa edilebilmesine ilişkin yazı alınmış ve makinenin maliyeti tek seferde amortisman yoluyla gider yazılmıştır. Makinenin yanmasından önce ayrılmış olan amortisman tutarı 40.000, yüklenilen KDV'si 30.000 TL'dir. Bu durumda;

689 DİĞER O.DIŐIŐ GİDER VE ZARARLAR	190.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	160.000
391 HESAPLANAN KDV	30.000

Makineye fevkalade amortisman ayrılması

kaydı yapılacak, yüklenilen KDV beyannamenin “İlave Edilecek KDV” satırına yazılacak ve makinenin daha önce ayrılmış amortismanlardan sonra kalan bedeli ile yüklenilen KDV’si gider hesaplarına atılacaktır.

24) Çalınan mallar

Ticari faaliyetin idaresi ve devamı amacıyla yapılan giderler vergi matrahının tespitinde dikkate alınır. Bunun dışında, sermayede meydana gelen eksilmeler ise matrahtan düşülemez. Örneğın, sermaye azaltımı tutarlarının veya sermayenin bir parçası olan malların çalınması durumunda bu malların maliyetinin “mali bilançoyla” ilişkilendirilmesi mümkün değildir.

Çalınan veya kaybolan iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerinin matrahtan indirilebilmesine ilişkin vergi kanunlarında herhangi bir hüküm yoktur.

Buna göre, çalınan mallar dolayısıyla yüklenilen KDV'nin indirim hesaplarından çıkarılması ve KDV beyannamesinde "İlave Edilecek KDV" satırına yazılması gerekir. Ayrıca hem yüklenilen KDV tutarı hem de emtianın maliyet bedeli KKEG olarak kurumlar vergisi beyannamesine eklenecektir.

Örneğin; (X) Limited Şirketinin Şanlıurfa'da bulunan deposundaki maliyet bedeli 50.000 TL, yüklenilen KDV'si ise 3.000 TL olan baharatları çalınmıştır. Bu durumda;

689 DİĞER O.DIŞI GİDER VE ZARARLAR	53.000
------------------------------------	--------

01. KKEG 53.000

152 MAMULLER	50.000
--------------	--------

391 HESAPLANAN KDV	3.000
--------------------	-------

Çalınan malların gider kaydı

kaydı yapılacak ve 3.000 TL KDV tutarı beyannamenin "İlave Edilecek KDV" satırına eklenecektir.

Çalınan mallarla ilgili sigorta şirketinden tazminat alınması durumunda ise VUK'un 330. maddesi geçerli olacak, malın maliyet bedelini aşan tazminat tutarı kâra yazılacak; malın değerinden düşük tazminatlarda ise, tazminat tutarı ile malın maliyeti arasındaki fark KKEG olarak değerlendirilecektir.

Örneğin; Bir önceki örnekte yer alan şirketin, çalınan malları dolayısıyla 70.000 TL tazminat kazanması durumunda yukarıdaki muhasebe hesabı yerine

102 BANKALAR	70.000
152 MAMULLER	50.000
391 HESAPLANAN KDV	3.000
679 DİĞER O.DIŞI GELİR VE KÂRLAR	17.000

Alınan tazminatın kaydı

kaydı yapılacaktır. Böylece, çalınan malın maliyet bedeli ve yüklenilen KDV'si indirim konusu yapılamayacak, alınan tazminat bedelinin fazlası ise gelir hesaplarına atılarak vergilendirilecektir.

Çalınan malların bedeli gider yazılmadığı için takdir komisyonunca herhangi bir tespit yapılmasına gerek yoktur. Öte yandan, çalınan malların polis kayıtları ile tevsik edilmemesi durumunda, ileride yapılacak bir inceleme sonucunda bu mallar satılan emtia olarak değerlendirilecek ve hem kurumlar hem de KDV yönünden tarhiyat yapılabilecektir. Bu nedenle, malları çalınan işletmelerin mutlak surette durumu polis raporuna bağlatmaları menfaatlerine olacaktır.

Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin çalınması veya kaybolması durumunda fevkalade amortisman uygulaması yapılamaz. Ayrıca bu kıymetlerin alındığı tarihten itibaren normal amortisman ayrılması da mümkün değildir.

Örneğin; İşletmenin aktifine kayıtlı 100.000 TL maliyet bedeli, 40.000 TL birikmiş amortismanı ve 15.000 TL yüklenen KDV’si bulunan bir makinenin çalınması durumunda;

- Yüklenen 15.000 TL KDV indirim hesaplarından çıkarılarak KDV beyannamesindeki “İlave Edilecek KDV” satırına eklenecek,

- Yüklenen 15.000 TL KDV ve makinenin net değeri olan 60.000 TL, KKEG olarak dikkate alınacaktır.

Sigortadan tazminat alınması durumunda ise emtialarda olduğu gibi tazminat fazlasının gelir yazılması gerekecektir.

25) Kullanım Süresi Geçen veya Kullanılamayacak Hale Gelen Mallar

Kullanım süresi geçen veya kullanılamayacak hale gelen malların iktisabında yüklenen KDV indirim konusu yapılamaz. Ayrıca, bu mallarla ilgili takdir komisyonu tarafından bir tespit yapılması durumunda, malların değeri ve indirim hesaplarından ıkarılan KDV, kurumlar vergisi matrahınının tespitinde dikkate alınır.

Son kullanım tarihi geçmiş veya bozuk olan tıbbi malzemelerin insan sağlığına zararlı olabileceği ve takdir komisyonunca belli bir zamanda takdirinin mümkün olamayacağı hususları göz önüne alınarak, bu malların ilgili Bakanlık yetkililerininin de yer aldığı bir komisyon nezdinde tutanakla tespit edilerek imha edilmesi ve istenildi-

ğinde bu tutanakların ibrazı şartıyla defter kayıtlarına intikali mümkündür.¹⁷

Dolayısıyla, ilgili komisyon nezdinde imha edilecek söz konusu malların VUK'un 267. maddesi uyarınca belirlenecek emsal bedeli ile maliyet bedeli arasındaki fark, matrahın tespitinde gider olarak dikkate alınır.

Örneğin; İlaç üretimi ve satışı ile uğraşan (X) A.Ş.'nin Diyarbakır'daki deposunda bulunan maliyet bedeli 500.000 TL, yüklenilen KDV'si 50.000 TL olan tıbbi ürünlerin formül hatası nedeniyle imha edilmesine karar verilmiş ve Sağlık Bakanlığı yetkililerince oluşturulan komisyon nezdinde imha işlemi gerçekleştirilmiştir.

689 DİĞER O.DIŞI GİDER VE ZARARLAR	550.000
152 MAMULLER	500.000
391 HESAPLANAN KDV	50.000

İmha edilen malların kaydı

Böylece, yüklenilen KDV ve malın maliyeti gider olarak dikkate alınmıştır.

17 Gelir İdaresi Başkanlığının 12.07.2005 tarih ve 32021 sayılı özelgesi

26) Malların Değerinin Düşmesi Sonucu Meydana Gelen Kayıplar

Emtianın tamamen yok olmaması, ancak değerinde önemli derecede düşüklük meydana gelmesi halinde, malların zayı olması değil düşük bedelle veya zararına satışı söz konusu olacağından, bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV indirim konusu yapılır.

Ayrıca takdir komisyonunca tespit yapılması durumunda, malların maliyet bedeli ile takdir komisyonunca belirlenecek emsal bedel arasındaki fark matrahın tespitinde dikkate alınır.

Örneğin; Üretim bandında yapılan hata sonucu maliyet bedeli 100.000 TL, yüklenilen KDV'si 10.000 TL olan gömleklerin değeri, takdir komisyonunca yapılan tespit sonucu 30.000 TL'ye düşmüş ve bu mallar 40.000 TL'ye satılmıştır.

Bu durumda KDV ile ilgili herhangi bir işlem yapılmasına gerek kalmayacak ve

157 DİğER STOKLAR

100.000

152 MAMULLER

100.000

Değeri düşen malların diğer stoklara alınması

654 KARŞILIK GİDERLERİ	70.000	
		158 STOK DEĞER DÜŞ. KARŞILIĞI 70.000
Karşılık ayrılması		
102 BANKALAR	43.200	
		600 YURTIÇİ SATIŞLAR 40.000
		391 HESAPLANAN KDV 3.200
Değeri düşen malın satışı		
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ	30.000	
158 STOK DEĞER DÜŞ. KARŞILIĞI	70.000	
		157 DİĞER STOKLAR 100.000
Değeri düşen ve satılan malların maliyet kaydı		

kaydı ile birlikte 60.000 TL zarar tutarı giderleştirilmiş olacaktır.

27) Fire Sonucu Meydana Gelen Kayıplar

Fire, bir malın imalat sürecinde veya tüketiciye arzına kadar kendi doğal akışı içinde uğradığı fiziksel kayıp olarak tanımlandığından, imalat sırasında veya sonrasında meydana gelen fireler zayi olan mal kapsamında değerlendirilmez. Bu durumda, daha önce indirim konusu yapılan KDV'nin de düzeltilmesine gerek yoktur. Ancak,

yasal düzenleme veya ilgili mesleki kuruluşlar tarafından belirlenen fire miktarını aşan kayıplara ilişkin giderler, kazancın tespitinde indirim olarak kabul edilmediğinden, bu giderler dolayısıyla yüklenilen KDV'nin de indirimi mümkün değildir.

Örneğin; Kozmetik sektörü ile ilgili ticari malların stok, nakil ve satış aşamalarında kırılma ve bozulma gibi nedenlerle fire niteliğinde kayıplara uğraması ve bu kayıpların Ticaret Odası tarafından belirlenen fire oranını aşmaması durumunda; bu malların maliyet bedeli gider olarak dikkate alınacaktır. KDV açısından ise düzeltme yapılmasına gerek yoktur.

Öte yandan, bu zararların fiilen oluşmaması durumunda, ilgili kuruluş tarafından belirlenen fire oranının doğrudan dikkate alınarak gider kaydı yapılması mümkün değildir.

3.2.2. Önceki Yıl Ayrılan Finansman Fonu

1980 yılında mükerrer 8. madde olarak mülga 5422 sayılı KVK'ya eklenen "finansman fonu" uygulaması 01.01.1999 tarihi itibarıyla uygulamadan kaldırılmıştır.

Öte yandan, 1999 ve öncesi tarihli yatırım belgeleri kapsamında yapılan harcamalar için finansman fonu uygulaması devam etmektedir. Mülga 5422 sayılı Kanunun mükerrer 8. maddesine göre; sermaye şirketleri ile kooperatifler, yatırım indiriminden faydalanması kabul edilmiş bulunan yatırımlarının finansmanında kullanmak ve yatırım indirimi belgesinde bu yatırım için öngörülen süre ile sınırlı kalmak kaydıyla ve aşağıdaki şartlarla finansman fonu ayrılarak safi kurum kazancından indirebilirler.

1) Ayrılacak finansman fonu matrahın % 25'ini ve yapılacak yatırım tutarını geçemez.

2) Finansman fonunun Merkez Bankasında (MB) açılacak her an paraya çevrilebilir devlet tahvili hesabına yatırılması mecburidir.

3) MB'de açılacak hesaptan çekişler Devlet Planlama Teşkilatınca düzenlenecek çekiş belgelerine dayanılarak yapılır ve yıl içinde fiilen yapılan yatırım tutarını aşamaz.

4) Bir önceki yıl safi kurum kazancından finansman fonu olarak ayrılan tutar, bir sonraki yılın safi kurum kazancına eklenir. İşte bu eklemenin yapılabilmesi için de beyannamede "Önceki yıl ayrılan finansman fonu" satırı bulunmaktadır.

01.01.1999 öncesi teşvik belgeli yatırımlar için uygulanan "finansman fonu", yatırımları teşvik etmek için düzenlenmiştir. Finansman fonu vergi istisnası değil, bir yıl süreli vergi erteleme rejimidir.

3.3. Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler

Kurumların elde ettiği bazı gelirler, ülkenin teknoloji altyapısının gelişmesi, uluslararası rekabette şirketlere destek sağlanması ve benzeri ekonomik amaçlarla vergiden istisna edilmiştir.

Mükelleflerin gelir tablosunun gelir kısmına yazdıkları, ticari bilanço kârına dahil ettikleri ve KVK ile bazı özel kanunlara göre istisna kapsamında bulunan kazançlarını matrahtan düşebilmeleri için istisnalar bölümünde ayrı satırlar açılmıştır.

Bu bölümün ismi nedeniyle tereddüt yaşayan mükellefler olduğu görülmektedir. Şöyle ki; istisna kazançların beyannameye yazılması ve matrahtan düşülmesi sonucunda vergilendirilecek bir tutar kalmaz ve şirketin zararı oluşur ise, bu zararlar sonraki yıl beyannamelerinde indirim konusu yapılabilir. AncaK, istisna kapsamında olan bir faaliyetin kendisinin zararları sonuçlanması halinde, bu bölüme yazılacak bir kazanç doğal olarak bulunmayacak ve oluşan bu zarar da KKEG satırına yazılarak vergiye tabi kazançlardan düşülemeyecektir.

Örneğın; (X) A.Ş.'nin ODTÜ Teknoparkında şubesi bulunmaktadır. Bu şube, Ar-Ge faaliyetleri dolayısıyla 100.000 TL kazanç elde etmiştir. Böylece şubeden elde edilen kazanç, beyannamenin bu bölümüne yazılarak vergiden istisna edilecektir.

Teknopark şubesi dolayısıyla 50.000 TL zarar oluşması durumunda ise, istisnaya tabi bir kazanç bulunmadığından bu bölüme herhangi bir tutar yazılmayacaktır. İstisnaya tabi faaliyete ilişkin zarar (50.000 TL) ise beyannamenin KKEG bölümüne aktarılacaktır.

Özellikli durumlardan birisi de istisna kazanç tutarının tespiti noktasındadır. İstisnaya tabi faaliyet sonucu oluşan kâr/zarar kendi içinde hesaplanacak, bu faaliyete ilişkin gelir ve giderler muhasebe hesaplarında diğer işlemlerle ilişkilendirilmeden takip edilecek, aşağıda açıklanacak olan istisna uygulamalarında cevaz verilmesi halinde ise genel yönetim giderleri ya da amortismanlardan istisna faaliyete pay verilecektir.

“Zarar olsa dahi indirilecek” ifadesinden kasıt; şirket zararlı olsa dahi, istisnaya tabi kazançların matrahtan düşülmesi ve zarar tutarının artırılmasıdır.

KVK'nın 5. maddesinde düzenlenmiş bulunan istisnalardan bir kısmı yurt dışı kazançlarını, bir kısmı ise yurt içinde elde edilen kazançları vergiden istisna tutmaktadır.

3.3.1. İştirak Kazançları İstisnası

Kurumların, tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılmaları nedeniyle elde ettikleri kazançlar (Fonların katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları hariç) ile yine bunların kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları vergiden istisnadır.

Bu istisnanın temel amacı, daha önce kurumlar vergisine tabi tutulmuş bulunan bir gelirin tekrar vergilendirilmesini önlemektir. İstisnaya konu kazanç, esas itibarıyla kazancın elde edildiği ilk kurumda vergilendirildiğinden, kazancın kâr dağıtım yoluyla intikal ettiği diğer kurumlarda da vergiye tabi tutulmasının önüne geçilmiştir.

Örneğin; (Y) A.Ş. 100.000 TL kazanç elde etmiş ve 20.000 TL kurumlar vergisi ödemiştir (yedek akçeler ihmal edilmiştir). Kalan 80.000 TL tutarındaki kârın ortaklara dağıtılması kararı alınmış ve şirketin %50 oranında ortağı olan (Z) A.Ş.'ye 40.000 TL iştirak kazancı aktarılmıştır. (Z) A.Ş. elde ettiği 40.000 TL'yi, e-beyanname nin bu bölümüne yazacak ve vergiden istisna edecektir. Bu gelir istisna olmasa idi, 40.000 TL üzerinden iki kez kurumlar vergisi alınmış olacaktı.

İstisnanın genel özellikleri şunlardır;

a) Yalnızca tam mükellefiyete tabi kurumların sermayesine iştirak edilmesi ve kâr payı alınması gerekir.

b) Kâr payını elde eden tam veya dar mükellef tüm kurumlar istisnadan yararlanır.

c) Dar mükellef bir kurumdan kâr payı alanlar iştirak kazançları istisnasından yararlanamazlar. Öte yandan, yurt dışındaki şirketlerden elde edilen kazançlar da belirli şartlarla vergiden istisna tutulmuş ve istisnanın özellikleri rehberin “3.3.2.” bölümünde açıklanmıştır.

d) İştirak kazancının; vergilendirilmiş, vergiden istisna edilmiş, kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisinin kapsamı dışında bırakılmış veya düşük oranda vergi kesintisine tabi tutulmuş olması istisna uygulamasına engel teşkil etmez.

Örneğin; (Z) A.Ş.’nin Hacettepe Teknoparkındaki şubesinden elde ettiği istisnaya tabi gelirini veya istisnaya tabi olmayan diğer gelirlerini dağıtması arasında iştirak kazançları istisnası açısından fark olmayacak ve bu kapsamda elde edilen tüm iştirak kazançları istisnadan yararlanacaktır.

e) Bu istisna mülga 5422 sayılı Kanunda da yer almaktaydı. Ancak eski Kanun maddesinin lafzında, kurucu senetleri ile diğer intifa senetleri ifadesine yer verilmemiş ancak uygulamada bu senetlerden elde edilen kazançlar da vergiden istisna edilmiştir. 5520 sayılı Kanunun lafzında ise “kurucu senetleri ile diğer intifa senetleri” ifadesine yer verilmek suretiyle konuya açıklık kazandırılmıştır.

f) GVK’nın 75/3 maddesine göre, idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kâr payları da menkul sermaye iradıdır. Dolayısıyla, ku-

rumların başka bir kuruma iştirak etmeleri nedeniyle bu kurumun yönetim kurulunda bulunan temsilcileri vasıtasıyla elde ettikleri kâr payları da iştirak kazancı istisnasından yararlanır.

g) İstisna uygulamasında, iştirak edilen tam mükellef kurum hisse-lerine hangi oranda sahip olunduğunun veya bu kuruma belli bir süreyle iştirak edilmesinin önemi yoktur. Buna göre, istisnaya tabi olmanın şartları arasında süre veya oran sınırlaması bulunmamaktadır. (Ancak, süre ve oran şartı yurt dışı iştirak kazancı istisnasında aranır.)

h) Yatırım fonu ve yatırım ortaklıklarının kazançları kurumlar vergisinden istisna olduğundan, bu fon ve ortaklıkların katılma belgeleri ile hisse senetlerinden elde edilen kâr payları istisna kapsamı dışında tutulmuştur.

ı) İştirak kazancı vergiye tabi olmadığından, tam mükellef kurumlar ile Türkiye’de bulunan işyeri veya daimi temsilcisi aracılığıyla kazanç elde eden dar mükellef kurumların elde ettiği iştirak kazançları üzerinden tevkifat yapılmaz.

3.3.2. Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası

Kurumların yurt dışından elde ettikleri iştirak kazançları, aşağıdaki şartlarla vergiden istisna edilir.

a) İştirak edilen kurumun anonim veya limited şirket niteliğinde bir kurum olması

b) İştirak edilen kurumun kanuni ve iş merkezinin Türkiye’de bulunmaması

c) İştirak payını elinde tutan kurumun, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10’una sahip olması

d) İştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla, iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süre ile elde tutulması

İştirak payı sahibi kurumun yurt dışı iştirak paylarını, iştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla en az bir yıl süreyle ve kesintisiz olarak elde tutması gerekir.

Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurt dışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle elde edilen iştirak payları için bir yıllık elde tutma süresinin tespitinde, sahip olunan eski iştirak paylarının elde edilme tarihi esas alınır.

Bu düzenlemelerden de anlaşılacağı üzere, istisna kapsamına kısa süreli fiyat değişmelerinden kaynaklı kazanç sağlamak için elde tutulan hisse senetleri dahil edilmemiştir.

e) Yurt dışı iştirak kazancının, iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması

İştirak kazançlarının, kâr payı dağıtımı üzerinden ödenen vergiler dahil olmak üzere, doğduğu ülke kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi yükü taşıması gerekir.

Vergi yükü, kâr payı üzerinden ödenen vergiler de dahil olmak üzere, toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilir.

Dönem kârından ayrılan karşılıklar ile yedek akçeler, dağıtılabilir kârın bir unsuru olarak dikkate alınır. Öte yandan, yabancı ülke mevzuatı uyarınca vergiye tabi kazancın tespitinde kabul edilmeyen giderler fiilen ödendiğinden ve dağıtılması mümkün olmadığından, dağıtılabilir kurum kazancına ilave edilmez.

Kâr dağıtımı, geçmiş yıl kazançlarından veya yedeklerden de yapılabileceği için şirketler, hangi yılın kazancını dağıttıklarına kendileri karar vereceklerdir. Dolayısıyla vergi yükü, geçmiş yıl kârlarının veya yedeklerin ilgili olduğu dönemler itibarıyla ayrı ayrı hesaplanacaktır.

Yurt dışındaki iştirakin kârı içinde istisna kazanç unsuru bulunması halinde, kazanç istisna uygulandıktan sonra bulunan matrah üzerinden hesaplanan vergi, vergi yükünün tespitinde dikkate alınır. Öte yandan, geçmiş yıl zararlarının mahsubundan sonra hesaplanan bir verginin çıkmaması veya düşük çıkması durumunda, zarar mahsubundan sonraki matraha isabet eden vergi tutarı bulunacak ve bu tutara göre vergi yükünün tespiti yapılacaktır.

Vergi yükünün hesabını kurumlar vergisi beyannamesine göre şu şekilde formüle etmek mümkündür;

$$\frac{\text{Kurumlar vergisi} + \text{Kâr payı üzerinden hesaplanan gelir vergisi}}{\text{Ticari Bilanço kârı} - (\text{Varsa}) \text{ Geçmiş yıl zararı}}$$

İlgili ülke uygulamalarının veya beyannamelerinin farklı olabileceği de göz önüne alınarak, her ülke için uyarılama yapılması gerekeceği tabiidir.

Örneğin; (X) A.Ş., spor malzemeleri üretimiyle uğraşan İspanya mukimi Barcelona S.A. firmasının %30 oranındaki hissesini iki senedir elinde tutmaktadır. İspanya'daki kurumlar vergisi oranı %15'dir. Yabancı kurumun bilanço ve beyanname bilgileri ise aşağıdadır.

Ticari bilanço kârı	2.000
KKEG (+)	200
İstisnalar (-)	700
Matrah [(2.000 + 200) – 700]	1.500
Hesaplanan kurumlar vergisi [1.500 x %15]	225
Dağıtılabilir kâr [2.000 – 225]	1.775

Hesaplanan kurumlar vergisinin, [Dağıtılabilir kâr + Kurumlar vergisi]'ne oranı vergi yükünü gösterecektir. (Kâr üzerinden tevkifat yapılmadığı varsayılmıştır.)

$$\frac{(KV) 225}{(\text{Dağıtılabilir kâr}) 1.775 + (KV) 225} = \frac{225}{2.000} = \underline{\underline{\%11,25 \text{ (Vergi Yüğü)}}$$

Geçmiş yıl zararı bulunmadığı durumlarda; [Dağıtılabilir kâr = Ticari bilanço kârı] olarak karşımıza çıkar.

Buna göre, elde edilen yurt dışı iştirak kazancı en az %15 oranında vergi yükü taşımadığından istisnadan yararlanamayacaktır.

Örneğin; Yukarıdaki örnekte yer alan vergi oranının %30 olması durumunda vergi yükü:

(Matrah) $1.500 \times \% 30$	450 (Kurumlar vergisi)
(KV) $450 / 2000$	<u>%22,5 (Vergi Yükü)</u>

olarak tespit edilecek ve elde edilen kazanç da istisnadan yararlanacaktır.

Dağıtılan kâr payları üzerinden yapılan vergi kesintisi ile istisna kazançlar üzerinden kesinti suretiyle ödenen vergiler de toplam vergi yükünün hesabında dikkate alınır.

Örneğin; Bir önceki örnekte yer alan istisna kazançlar (700) üzerinden %20 kesinti yapılması durumunda vergi yükü aşağıdaki gibi bulunacaktır.

İstisna kazanç üzerinden stopaj yoluyla ödenen vergi [$700 \times \%20$]	140
Toplam vergi tutarı [(KV) 225 + (Stopaj) 140]	365
Vergi yükü [(Toplam vergi tutarı) $365 / 2.000$]	%18,25

Buna göre, yurt dışı iştirak kazancı istisnaya tabi olacaktır.

Vergi yükünün hesabında yurt dışındaki iştirakin bulunduğu ülkede tahakkuk eden vergiler dikkate alındığından, yabancı kurumun başka ülkelerde ödediği veya kurum kazancının dolaylı olarak Türkiye'ye transferinde ödenen vergiler hesaplamaya dahil edilmeyecektir.

Örneğin; (Y) A.Ş., tekstil sektöründe faaliyet gösteren İspanya mukimi Real Madrid S.A. firmasının %40 oranındaki hissesini üç senedir elinde tutmaktadır. İspanya'daki kurumlar vergisi oranı %25'dir. Yabancı şirketin bilanço ve beyanname bilgileri aşağıdadır.

Ticari bilanço kârı	5.000
KKEG (+)	1.000
Geçmiş yıl zararı (-)	2.000
Matrah [(5.000 + 1.000) – 2.000]	4.000
Hesaplanan kurumlar vergisi [4.000 x %25]	1.000
Dağıtılabilir kâr (Ticari bilanço kârı) 5.000 - [(Geçmiş yıl zararı) 2.000 + (KV) 1.000]	2.000
<u>Vergi Yüğü</u> (KV) 1.000 / (Dağıtılabilir kâr) 2.000 + (KV) 1000 1.000/3.000	%33,3

Vergi yükü %33,3 olarak hesaplandığından iştirak kazancı vergiden istisna tutulacaktır. Buradan da görüleceği üzere, yabancı şirketin geçmiş yıl zararının bulunması durumunda vergi yükü;

[Hesaplanan vergi / (Ticari bilanço kârı - Geçmiş yıl zararı)] olacaktır.

İştirak edilen kurumun esas faaliyet konusunun, finansal kiralama, finansman temini, sigorta hizmetleri veya menkul kıymet yatırımı olması durumunda; bu kurumdan elde edilen iştirak kazancının vergiden istisna edilebilmesi için, iştirak kazancı üzerinde en az Türkiye’de uygulanan kurumlar vergisi oranında (%20) vergi yükü bulunması gerekir.

f) İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmesi

Yurt dışı iştirak kazançlarının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmesi şarttır. Hesap dönemi takvim yılı olan mükellefler, iştirak kazançlarını 25 Nisan’a kadar Türkiye’ye transfer etmeleri durumunda istisnadan faydalanacaklar; bu süre içinde transfer edilmeyen iştirak kazançları, daha sonraki yıllarda Türkiye’ye getirilse dahi istisnadan yararlanamayacaktır. Kazancın bir kısmının transfer edilmesi halinde ise, sadece bu kısım istisnaya tabi tutulur.

İştirak kazançlarının ilgili geçici vergi dönemine ait beyannamenin verileceği tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi halinde, bu geçici vergi döneminden itibaren istisnadan faydalanılır.

İştirak kazancı dağıtıldığı dönemde elde edilmiş sayılacağından, transfer tarihinde ortaya çıkan olumlu veya olumsuz kur farkları istisna tutarın tespitinde dikkate alınmayacak ve kurum kazancına eklenerek vergilendirilecektir.

Yurt dışı iştirak kazançları istisnasından yararlanılabilmesi için yukarıdaki şartların topluca yerine getirilmesi gerekir.

- Yurt dışı inşaat işlerinde ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda istisna uygulaması

Yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, **yukarıdaki şartlar aranmaksızın** yurt dışı iştirak kazancı vergiden istisna tutulur.

Ancak, yurt dışındaki şirketin ana sözleşmesinde, inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılması için kurulduğunun belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması şarttır.

Örneğin; Yapılacak inşaat işi ile ilgili olarak şirket kurulmasını zorunlu kılan yabancı bir ülkede alışveriş merkezi yapacak olan (Z) A.Ş., bu ülkede %99 oranında iştirak ettiği bir şirket kurmuş ve bu şirketten 500.000 TL temettü geliri elde etmiştir. Bu durumda, elde ettiği kazancını hiçbir şart aranmaksızın kurumlar vergisinden istisna edecektir.

Öte yandan, yabancı ülkede kurulan şirketin inşaat işi dışında alım-satım, tekstil gibi başka alanlarda faaliyet göstermesi durumunda ise istisnadan faydalanılamaz.

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

Anonim şirketlerin:

a) Yurt dışı iştiraklerinin anonim veya limited şirket niteliğinde olması ve bu iştiraklerin Türkiye’de tam mükellef olmaması,

b) Yurt dışı iştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla; aralıksız olarak **en az bir yıl süreyle** nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha fazlasının yurt dışı iştirak hisselerinden oluşması ve yurt dışı iştiraklerinin her birinin sermayesine en az %10 oranında iştirak etmesi,

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

durumunda, iştirak paylarının satılması sonucu oluşan kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır. Bu istisna, yabancı kurumlara uzun vadeli yatırım yapan ve genelde holding olarak örgütlenen şirketlerin ellerinde bulunan hisseleri satmaları sonucu oluşan kazançta yөнeliktir.

Örneğin; Türkiye’de tam mükellef olan (C) A.Ş. 22.03.2010 tarihi itibarıyla, (F), (A), (D) ve (S) anonim şirket mahiyetindeki yabancı şirketlerin hisselerine sahiptir. Bu hisseler 4 senedir aktifte yer almakta ve nakit varlıklar dışındaki aktif toplamın %90’ını oluşturmaktadır. Yurt dışı iştiraklerin bilançoda görülen kayıtlı değeri 900.000 TL, nakit varlıklar dışındaki aktif toplamı ise 1.000.000

TL'dir. (C) A.Ş.'nin bu şirketlerin sermayesindeki iştirak payları aşağıdadır.

(F) Şirketinin sermayesi 800.000. TL	(C) A.Ş.'nin sermaye payı 300.000 TL
(A) Şirketinin sermayesi 500.000 TL	(C) A.Ş.'nin sermaye payı 250.000 TL
(D) Şirketinin sermayesi 900.000 TL	(C) A.Ş.'nin sermaye payı 250.000 TL
(S) Şirketinin sermayesi 1.500.000 TL	(C) A.Ş.'nin sermaye payı 100.000 TL

Buna göre, (C) A.Ş.'nin (S) Şirketindeki sermaye payı %10'dan küçük olduğu için aktif yapısı ile ilgili hesaplamada bu iştirakin hisse-leri dikkate alınmayacaktır. Geri kalan iştiraklerin nakit varlıklar dışındaki aktif toplamına oranı $[(300.000 + 250.000 + 250.000) / 1.000.000]$ %80 olacağından, (C) A.Ş. istisna uygulamasından yararlanacaktır.

(C) A.Ş. yurt dışı iştirak hissesi satış kazancı istisnasından faydalanacağından, %10'dan daha düşük oranda iştirak ettiği (S) Şirketinin hissesinin satışından elde ettiği kazancı da istisnaya konu edecektir.

İstisna uygulamasında, nakit paralar, alınan çekler, altın, Devlet tahvili, Hazine bonusu, İMKB'de işlem gören hisse senetleri ile tahvil ve bonolar nakit varlıklar olarak değerlendirilir.

3.3.4. Emisyon Primi Kazancı İstisnası

Emisyon primi, anonim şirketlerin kuruluş veya sermaye artırımı sırasında ihraç ettikleri hisse senetlerini itibari değerinin üstünde sat-

maları nedeniyle elde ettikleri kazançtır. Hisse senetlerinin nominal değerinin üzerinde satılması dolayısıyla oluşan kazanç “520. Hisse Senedi İhraç Primleri” hesabına kaydedilir ve vergiden istisna edilir.

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

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

- a) Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları
- b) Portföyü Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları
- c) Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları
- d) Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları
- e) Emeklilik yatırım fonlarının kazançları
- f) Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları

vergiden istisnadır. Bu fon ve ortaklıkların kazancı esas olarak tevkif suretiyle vergilendirilir. Bazı fon ve ortaklıkların tüm kazançları istisnadan yararlanmakla birlikte bir kısmının sadece portföy işletmeciliğinden doğan kazançlarına istisna uygulanır.

3.3.6. Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası

Kurumlar vergisi mükelleflerince en çok yararlanan ve kapsamı en geniş olan istisna, taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazancı istisnasıdır. 2006 yılından itibaren yürürlüğe giren 5520 sayılı Kanunda da korunan ancak uygulama özellikleri yeni Kanunla kısmen değiştirilen bu istisna hükmü kurumların, aktif yapısının likit hale getirilerek güçlendirilmesini, ekonomik dalgalanmalara karşı daha dirençli olmalarını ve bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin şekilde kullanılmasını amaçlar.

Tam veya dar mükellef ayrımı yapılmaksızın tüm kurumların, taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri ve intifa senetlerinin satışından doğan kazançlarının %75'i, belli şartların varlığı halinde istisnaya tabidir.

İstisna uygulamasında, kapsam dahilindeki iktisadi kıymetlerin Türkiye'de bulunup bulunmamasının bir önemi yoktur. Örneğin, şirketin iki yıldan uzun bir süredir aktifinde kayıtlı olan ve yurt dışında bulunan binasının satılması durumunda da, elde edilecek kazanç istisnadan yararlanır.

3.3.6.1. İstisna Kapsamında Olan İktisadi Kıymetler

a) Taşınmazlar

İstisna hükmünde gayrimenkul değil “taşınmaz” ifadesine yer verilmiş ve bu belirlemede de Türk Medeni Kanunu (TMK) esas alınmıştır. İstisnaya konu taşınmazlar, TMK'da “taşınmaz” olarak tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere nakledilmesi mümkün bulunmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır. TMK'nın 704. maddesinde;

- Arazi,
 - Tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar,
 - Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler
- taşınmaz olarak sayılmıştır.

İstisna uygulanabilmesi için taşınmazın, TMK'nın 705. maddesi gereğince kurum adına tapuya tescil edilmiş olması şarttır. Bu nedenle, kurum adına tapuya tescili yapılmamış taşınmazın satışından doğan kazançta istisna uygulanmaz.

Bu istisnada “cins tashihi” ile ilgili uygulama özellik arz etmektedir. Cins tashihi, tapu kütüğünde kayıtlı bir taşınmazın niteliğinin değiştirilerek bir başka nitelikteki tapu kütüğünde tescil edilmesi işlemidir. Fiiliyatta cins tashihi kuruma adına tapuya tescilinde çeşitli nedenlerle gecikmeler olabilmektedir. Bu gibi durumlarda taşınmazın işletme aktifinde iki yıl süreyle bulunup bulunmadığının; yapı inşaatı ruhsatı, vergi dairesi tespiti veya resmi kurum kayıtlarından birisi ile tevsik edilebilmesi mümkündür.

Örneğin; Organize sanayi bölgeleri tarafından verilen tahsis belgesine istinaden veya çeşitli nedenlerle iki yıldan fazla süreyle fiilen kullanılan ancak tapuda kurum adına henüz tescil edilmemiş bir taşınmazın tahsis belgesine dayanılarak veya zilyetliğin devri suretiyle satılması durumunda bir taşınmaz satışından bahsedilemeyeceğinden istisna uygulanmayacak; iki tam yıl kullanıldığı yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde tevsik edilen taşınmazın tapuda kurum adına tescil edildikten sonra satılması halinde, satıştan elde edilen kazançlar istisna kapsamında olacaktır. Diğer bir ifadeyle, tapuda tescil işlemi yapılan taşınmazın işletmede iki yıldan fazla kullanıldığı yukarıda belirtilen şekilde ispat edilirse, tapuda tescil tarihin-

den itibaren iki sene beklenmesine gerek kalmaksızın, taşınmaz satışı dolayısıyla istisnadan faydalanılacaktır.

Taşınmaz tanımına, taşınmazın bütünleyici parçası niteliğinde olan unsurlar da girmekte; ancak taşınmazın eklentisi olan parçalar ise istisna kapsamı dışında tutulmaktadır.

Örneğin, kalorifer tesisatları ve asansörler binaların bütünleyici parçalarıdır. İstisna uygulaması sabit üretim vasıtası niteliğindeki makineler açısından değerlendirildiğinde, makinelerin sökülmesi gerektiği zaman bina tahrip olacak veya zarar görecektir ise bu makineler binanın bütünleyici parçası olarak kabul edilecektir. Aynı şekilde, bina ile birlikte bir bütün oluşturan ve birbirinden ayrılmaları halinde istenilen faydayı sağlamayacak durumda olan makineler de binanın bütünleyici parçasıdır. Bunlara örnek olarak transformatörler, kazanlar ve zemine raptedilen türbinler sayılabilir.

Taşınmazlarla birlikte satılan ve taşınmazın bütünleyici parçası sayılan unsurların satışından elde edilen kazançlar da istisna kapsamındadır. Ancak, taşınmazın zeminine veya duvara sabitlenmiş olmakla birlikte münferiden veya toplu olarak sökülüp satılması mümkün olan ve bu takdirde işletmenin sınai olma vasfını değiştirmeyen ve üretimi de aksatmayan makine ve benzeri aletlerin satışından doğan kazanç istisnadan yararlanamaz. Örneğin, idari binanın odalarına monte edilmiş bulunan klimaların satışı istisna kapsamında değildir.

Makinelerin taşınmazdan bağımsız olarak satılması menkul mal satışı olarak kabul edilir ve istisnadan faydalandırılmaz.

b) İştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri

İştirak hisseleri;

- Anonim şirketlerin ortaklık payları veya hisse senetleri (Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım ortaklıkları hisse senetleri dahil)
- Limited şirketlere ait iştirak payları
- Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık payları
- İş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık payları
- Kooperatiflere ait ortaklık payları

olarak sayılabilir. SPK'nın düzenleme ve denetimine tabi fonların katılma belgeleri ise iştirak hissesi olarak değerlendirilmez.

Kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar, eski Kanun uygulanmasında da istisnaya tabi olarak satılmaktaydı. Ancak, konuya açıklık kazandırılması amacıyla, bu senetler doğrudan 5520 sayılı Kanunda sayılmış ve tereddüt giderilmiştir.

c) Rüçhan hakları

Anonim şirketlerin sermaye artırımına gitmeleri durumunda, bu şirketlerin hisse senetlerini aktifinde bulduran kurumlar bedelli veya bedelsiz olarak yapılan bu sermaye artırımına katılabilecekleri gibi yeni hisse senedi rüçhan hakkı kuponlarını (öncelikli alım hakkı) başkalarına da satabilirler. Söz konusu rüçhan haklarının satışından elde edilen kazançlar da istisnadan yararlanır.

3.3.6.2. İstisna Uygulamasının Şartları

a) İki tam yıl süre ile aktifte bulundurma

İstisna uygulamasına konu olacak taşınmazlar ve iştirak hisselerinin en az iki tam yıl (730 gün) süreyle kurumun aktifinde yer alması, diğer bir ifadeyle kurumun bu değerlere iki tam yıl süreyle bilfiil sahip olması gerekir.

Örneğin; 2 Temmuz 2008 tarihinde iktisap edilmiş ve aktife alınmış bir taşınmazın, 2 Temmuz 2010 tarihinden sonra (bu tarih dahil) satılması ve diğer şartların da gerçekleşmesi halinde istisna uygulanacaktır.

İki yıl süreyle aktifte yer alma şartı konusundaki özellikli durumlar şunlardır:

- **Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle elde edilen hisse senetlerinde iktisap tarihi**

Kurumların, rüçhan hakkı kuponları karşılığında itibari değeriyle yeni hisse senedi almaları halinde, yeni iktisap edilen hisse senetleri açısından eski hisse senetlerinin iktisap tarihi esas alınır. Aynı durum, iştirak edilen kurumun nedeni ne olursa olsun yapmış olduğu sermaye artışı dolayısıyla bedelsiz olarak iktisap edilen hisse senetleri açısından da geçerlidir.

Bunun dışında, rüçhan hakkı dolayısıyla itibari değerinden farklı bir değerle hisse senedi iktisap edilmesi durumunda; yeni hisse senetlerinin iktisap tarihi, eski hisse senetleriyle ilişkilendirilmeksizin, fiilen kurumun aktifine alındığı tarih esas alınarak belirlenecektir.

- Devir ve bölünme hallerinde iktisap tarihi

KVK kapsamında gerçekleştirilen devir, tam ve kısmi bölünme hallerinde, devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar ve iştirak hisselerinin elde edilme tarihi olarak, devir alınan veya bölünen kurumdaki ilk iktisap tarihi esas alınır.

- İnşa halindeki binalarda iki yıllık sürenin tespiti

İnşaata henüz tamamlanmayan ve fiilen kullanıma imkânı da bulunmayan binaların satılması halinde, sadece binanın arsasının satış kazancına isabet eden kısmı vergiden istisna edilir.

Ancak, arsa üzerine inşa edilen ve aktife kaydedilen binanın kurum adına tapuya tescil edilerek satılması halinde, satılan binanın iki yıllık aktifte bulundurma süresinin başlangıcı, inşaatın tamamlandığı ve bina olarak kullanılmaya başlandığı tarih olacaktır.

- Aynı kuruma ait iştirak hisselerinin iktisabında iki yıllık sürenin tespiti

Mükelleflerin, aynı kuruma ait değişik tarihler itibarıyla iktisap ettikleri iştirak hisselerinin bir kısmını satmaları durumunda, iştirak hisselerinin iki tam yıl aktifte yer alma şartını sağlayıp sağlamadığının tespitinde ilk giren ilk çıkar (FİFO) yöntemi kullanılacaktır.

b) Satış kazancının fon hesabında tutulması

Taşınmazlar ve iştirak hisselerinin satılması ile birlikte kazanç doğacağından, satış işlemi ister peşin isterse vadeli olarak yapılmış olsun, istisna satışın yapıldığı dönemde uygulanır.

Bu değerlerin satışından elde edilecek kazancın istisnadan yararlanan kısmının, pasifte özel bir fon hesabına alınması ve satışın yapıl-

dığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar da fon hesabında tutulması gerekir. Fon hesabına alma işlemi, satışın yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılmalıdır. Dolayısıyla, istisnadan yararlanacak olan kazanç tutarı satışın yapıldığı dönemin genel sonuç hesaplarına yansıtacak ve kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilerek vergiden istisna edilecektir.

Yukarıdaki paragrafta, fon hesabına alınma işlemi konusundaki 3 seri no.lu KVK Tebliği ile revize edilmiş açıklama yer almaktadır. Kurumların istisnaya konu iktisadi kıymetlerini satmaları ve aynı yıl içinde kazançlarını fon hesabına almaları durumunda kazanç, gelir tablosu hesaplarına değil özkaynaklar bölümüne yazıldığından, kârın beyannameye dahil edilmesi ve istisnaya konu edilmesinde teknik olarak zorluklar yaşanmakta ve mükelleflerin uygulama konusunda tereddütleri bulunmaktaydı. Bu sorunun çözümünden sonra uygulama aşağıdaki şekilde olacaktır:

Örneğin; (X) A.Ş. 2007 yılında 100.000 TL'ye satın aldığı işyerini 2010 yılında peşin olarak 300.000 TL'ye satmıştır. (Birikmiş amortisman tutarı 6.000 TL'dir.) Diğer şartların da bulunması koşuluyla $[206.000 \times \%75]$ 154.500 TL istisnaya tabi olacaktır. Şirketin istisnadan faydalanması için yapması gereken muhasebe kayıtları ile kazancın fon hesabına ve beyannameye dahil edilmesi aşağıda açıklanmıştır.

102 BANKALAR	300.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	6.000
252 BİNALAR	100.000
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR	206.000

Bina satışı

KDV Kanununun 17/4-r maddesine göre bu işlem KDV'den istisnadır. Bu nedenle, satış bedeli üzerinden KDV hesaplanmamıştır.

Bu muhasebe kaydı binanın satıldığı tarihte yani 2010 yılı içinde yapılacak, 206.000 TL "649. Diğer Olağan Gelir ve Kârlar" hesabı yoluyla gelir tablosuna alınacak ve beyannamenin "Ticari bilanço kârı" bölümüne dahil edilecek, son olarak da kazancın istisnadan yararlanacak olan kısmı (154.500 TL) beyannamenin istisnalar bölümüne yazılarak vergiye tabi tutulmayacaktır.

İstisna satış kazancının %75'ine uygulandığından, kazancın tamamının fon hesabına alınması şartı gerekmeyecek, sadece istisnadan yararlanan kazanç kısmının fon hesabına alınması yeterli olacaktır.

Kazancın istisnadan yararlanan kısmının fona alınması işleminin 01.01.2011 ile 25.04.2011 tarihleri arasında gerçekleştirilmesi şarttır.

01/01/2011

570 GEÇMİŞ YIL KÂRLARI

154.500

549 ÖZEL FONLAR

154.500

Bina satış kazancının fon hesabına alınması

2011 yılında geçmiş yıl kârları hesabında bulunan tutar 154.500 TL azaltılmış ve özel fon hesabına kaydedilmiştir. Böylece hem muhasebe hem beyanname sistematığıne göre doğru işlem tesis edilmiştir. Peki, 2010 yılında kâr değil de zarar edilmesi halinde ne şekilde işlem yapılacaktır?

Bu durumda da “580. Geçmiş Yıl Zararları” hesabındaki tutar artırılabacak ve özel fonlara eklenecektir.

01/01/2011

580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI

154.500

549 ÖZEL FONLAR

154.500

Bina satış kazancının fon hesabına alınması

Görüleceği üzere, iştirak kazancının %75’inin 2010 ya da 2011 yılında fon hesabına alınması arasında herhangi bir farklılık yoktur. Öte yandan, işlemlerin yukarıdaki şekilde ve Tebliğe uygun biçim-

de gerçekleştirilmesi durumunda ise meslek mensupları açısından teknik olarak sıkıntı yaşanmayacaktır.

Kazancın belli bir kısmı için istisnadan yararlanılması da mümkündür. İstisnadan kısmen faydalanılması halinde, istisnadan yararlanılmayan kazanç tutarı için sonraki yıllarda istisna uygulanmayacaktır.

Peşin satışlarda olduğu gibi vadeli satış halinde de kazanç kısmının %75'i satışın yapıldığı dönemde istisnadan yararlanır. Ancak, satış bedelinin tamamının satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyası cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Bu nedenle, mükelleflerin istisna uygulayacakları kazanç tutarını doğru olarak belirlemeleri ve hasılatın tamamının tahsil sürecini doğru şekilde tespit etmeleri uygun olacaktır.

Örneğin; 2006 yılında alınan ve maliyet bedeli 200.000 TL olan bir gayrimenkul, 2010 yılında 1.000.000 TL'ye vadeli olarak satılmış ve 800.000 TL kâr edilmiştir. Satış tutarı ise; 2010 yılında 300.000 TL, 2011 yılında 300.000 TL, 2012 yılında 300.000 TL ve 2013 yılında 100.000 TL olarak taksitlendirilmiştir. Ayrıca, kazancın %75'i olan $(800.000 \times \%75)$ 600.000 TL, 2010 yılı içinde gelir hesaplarına alınmış, 2010 yılı beyannamesinin istisnalar satırına yazılarak vergiden istisna edilmiş ve 25 Nisan 2011'e kadar da özel fonlar hesabına aktarılmıştır. (Birikmiş amortismanlar ihmal edilmiştir.)

Buna göre, 2013 yılında tahsil edilen 100.000 TL'ye isabet eden $[(100.000 \times \%80) \times \%75]$ 60.000 TL'lik kazanç kısmı için istisnadan yararlanılması mümkün değildir. Bu kazanç tutarına istisna uygulanması halinde, istisnaya konu olan 60.000 TL nedeniyle 2010

hesap döneminde eksik tahakkuk ettirilen kurumlar vergisi, vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

2010 yılı beyannamesinin verilmesi sırasında, istisnaya tabi kazanç 600.000 TL olmasına rağmen, bu tutarın $[(900.000 \times \%80) \times \%75=]$ 540.000 TL olarak belirlenmesi halinde ise vergi ziyayı oluşmayacaktır.

c) Fon hesabında tutulan kazançların işletmeden çekilmemesi

Bu istisnanın uygulanabilmesi için fon hesabında tutulan kazançların 5 yıl boyunca işletmeden çekilmemesi gerekir. Ancak, satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması gereken kazançların, beş yıl içinde fon hesabından başka bir hesaba (sermayeye ilave hariç) nakledilmesi, işletmeden çekilmesi, dar mükellef kurumlar tarafından yurt dışına transfer edilmesi veya bu süre içinde işletmenin tasfiyeye girmesi halinde, istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte alınır.

Bu istisnanın amacı kurumların sermaye yapılarının güçlendirilmesi olduğundan ve tasfiyeye giren şirketlerde ise böyle bir amaç bulunmayacağından, satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar tasfiyeye girilmiş olması halinde, fon hesabında tutulması gereken kazancın işletmeden çekildiği kabul edilecektir.

Örneğin; (Z) Limited Şirketinin 2007 yılında aktifine aldığı gayrimenkul 22.08.2010 tarihinde satılmış ve satış sonrası oluşan kazanç

cın %75'i fon hesabına alınmıştır. İstisnadan yararlanılabilmesi için, istisna tutarının 31.12.2015 tarihinden önce fon hesabından çekilmemesi ve aynı şekilde bu tarihten önce de işletmenin tasfiyeye girmemiş olması gerekir.

KVK uyarınca gerçekleşen devir ve tam bölünme hallerinde fon hesabı, devralan kurumların bilançolarına aynen aktarılacağından bu işlem işletmeden çekiş olarak değerlendirilmez.

Örneğin; Yukarıdaki örnekte yer alan (Z) Limited Şirketinin, 13.04.2012 tarihinde (C) Limited Şirketi ile devir suretiyle birleşmesi halinde fon hesabı mukayyet değeri ile (C) Limited Şirketine devredileceğinden, (Z) Limited Şirketi bünyesinde yapılacak herhangi bir işlem olmayacaktır. (C) Limited Şirketi tarafından fon hesabının 31.12.2015 tarihinden önce sermayeye ilave dışında başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya kurumun tasfiyeye girmesi halinde, 2010 yılında istisnaya tutulan kazanç kısmı için zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler cezaları ile birlikte alınacaktır.

Fon hesabında tutulan kazancın beş yıl içinde veya beş yıl geçtikten sonra işletmeden çekilmesinin kâr dağıtımı sayılacağı tabiidir. Buna göre, 31.12.2015 tarihinden sonra bu fonda yer alan tutarın dağıtılması halinde, elde edenin hukuki kişiliğine göre kâr payı dağıtımına bağlı tevkifat yapılması gerekecektir.

d) Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ile uğraşılması

Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralamasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır. Menkul ve gayrimenkul ticareti ile uğraşanların aktiflerinde yer alan söz konusu kıymetler “ticari mal” olduğundan, bu kıymetlerin satışı dolayısıyla

istisnadan yararlanılamaz. Bu durumda, KDV Kanununun 17/4-r maddesindeki istisna da uygulanmayacak ve satış bedeli üzerinden KDV hesaplanacaktır.

Ancak, taşınmaz ticareti ile uğraşan mükelleflerin faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettikleri taşınmazların satışından elde ettikleri kazançlara istisna uygulanır.

Örneğin; İnşaat işiyle uğraşan (X) A.Ş.'nin şirket merkezi olarak kullanmak üzere inşa etmiş olduğu bir binayı en az iki tam yıl süre ile kullandıktan sonra satması halinde, bu satıştan doğan kazancın %75'i için istisna uygulanır.

Örneğin; İnşaat faaliyetinde bulunan bir şirketin satın aldığı arsayı ya da faaliyet konusu alışveriş merkezi inşa etmek ve kiraya vermek olan şirketin bu amaçla inşa ettiği taşınmazları iki tam yıl geçtikten sonra satmaları halinde, istisnadan yararlanılması söz konusu olmayacaktır.

Alınan arsanın ya da binanın uzun süredir elde tutulması, atıl durumda olan taşınmazların ticari mahiyette olmaktan çıkması gibi hususlar durumu etkilemeyecektir.

Aynı şekilde, menkul kıymet ticareti ile uğraşan mükelleflerin ticari amaçla elde tuttıkları iştirak hisselerinin satışından elde edilen kazançlar da elde tutulma süresine bakılmaksızın istisna kapsamı dışındadır. Öte yandan, bu mükelleflerin doğrudan veya dolaylı olarak diğer şirketlerin yönetimine katılmak üzere edindiği ortaklık payları istisna uygulamasına konu olacaktır.

- Kooperatiflerin istisna karşısındaki durumu

Tüm kooperatiflerin bu istisnadan yararlanması mümkündür. Yapı kooperatifleri de bu kapsamda istisnadan yararlanır. Ancak istisna edilen kazancın, özel bir fon hesabında tutulması, beş yıl içinde ortaklara dağıtılmaması ve kooperatif amaçları doğrultusunda kullanılması gerekir. İstisna uygulamasında ortakların bir veya birden fazla konut veya işyeri sahibi olmasının önemi yoktur.

Yapı kooperatifleri genel olarak kurumlar vergisinden muaf şekilde çalışmakta ve tasfiye dönemi geldiğinde elinde kalan arsa veya dairelerin satışı dolayısıyla mükellefiyetleri tesis edilmektedir. Bunun dışında, muafiyet şartlarını ihlal eden ve mükellefiyetleri tesis edilen yapı kooperatiflerinin arsa satışı dolayısıyla istisnadan yararlanmak istemeleri durumunda, beş yıl boyunca tasfiyeye girip girmeyeceklerinin değerlendirilmesi ve kısa bir süre sonra tasfiyeye girmeyi planlayan kooperatiflerin istisnadan yararlanmaması uygun olacaktır.

- Holding şirketlerin durumu

TTK'nın anonim şirketlerle ilgili bölümünün 466. maddesinde, holdinglerin amaçlarının esas itibarıyla başka işletmelere iştirak etmek olduğu belirtilmiştir. Buna göre, holding şirketlerin anonim şirket şeklinde kurulması zorunludur. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı da anonim şirket statüsünde holding kuruluşuna izin vermektedir.

Holding şirketlerin (iştirak amacıyla alındığı ispat edilen iştirak hisseleri hariç olmak üzere) iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlar için istisna uygulanmaz.

Kısa vadeli fiyat değişimlerinden yararlanarak kâr elde etmek amacıyla ve geçici bir süre elde tutulmak üzere alınan hisse senetleri

“11. Menkul Kıymetler” grubundaki hesaplarda izlenir. Holding şirketlerin söz konusu hesapta izledikleri hisse senetleri veya ortaklık paylarının satışından doğan kazançlar istisnaya tabi değildir. Ancak, holding şirketlerin “24. Mali Duran Varlıklar” grubunda izlediği iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlar, diğer şartların da sağlanmış olması şartıyla istisnadan yararlanır.

Holding şirketlerin esas faaliyeti taşınmaz ticareti olmadığından, aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından elde edilen kazançlar istisnaya tabi olacaktır.

3.3.6.3. Taşınmazlar ile İştirak Hisselerinin Para Karşılığı Olmaksızın Devri, Temlik, Trampası ve Kamulaştırılması

İstisna uygulanabilmesi için taşınmazlar ile iştirak hisselerinin satılması, bu işlemde kazanç elde edilmesi ve kurumun mali yapısında bir iyileşmenin olması gerekir. Bu nedenle, söz konusu aktif kalemlerin para karşılığı olmaksızın devri, temlik ve trampası gibi işlemler istisna kapsamına girmez.

Kat karşılığı arsa devrinde olduğu gibi, bir mal veya hakkın başka bir mal veya hak ile değiştirilmesini ifade eden trampa işleminde istisna hükmü uygulanmaz.

Bu tür kıymetlerin mevcut borçlar karşılığında rızaen veya icra yoluyla devredilmesi işlemleri ile kamulaştırma işlemleri kurumların finansman olanaklarını artıracığından istisna kapsamına alınmıştır.

Örneğin; (X) A.Ş.’in aktifinde iki yıldan uzun süredir kayıtlı olan binasına alacaklı (Y) Limited Şirketince haciz konulması ve binanın

icra yoluyla satılarak (Y) Limited Şirketinin borcunu tahsil etmesi durumunda, (X) A.Ş. tarafından borcun kapatılmasında kullanılan kazancın %75'i istisnadan faydalanır. (Bankalara olan borçlar nedeniyle haczedilen taşınmazlarla ilgili istisna bir sonraki bölümde açıklanacaktır.)

Satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi gerektiğinden ve kamulaştırma işlemleri ile ilgili özel bir belirleme yapılmadığından; kamulaştırma işlemlerinde satış bedeline ilişkin uyumsuzlukların iki yıllık tahsil süresi içinde sonuçlandırılması ve varsa ek olarak alınan bedelin %75'inin de (geç ödeme dolayısıyla alınan faiz ve benzeri unsurlar hariç) bu süre içinde fon hesabına aktarılması şartıyla, uyumsuzluğun son bulunduğu dönemde istisnadan yararlanılması mümkündür.

İstisna uygulamasında satış bedelinin nakit olarak alınması ya da altın, Devlet tahvili, Hazine bonusu veya İMKB'de işlem gören hisse senetleri, tahvil ve bonolar ile tahsilat yapılması mümkündür. Ancak, bu kıymetlerin en geç iki yıllık tahsil süresinin sonuna kadar nakde dönüştürülmesi şarttır.

3.3.6.4. Satış Vaadi Sözleşmesi ile Satışı Öngörülen Taşınmazlar

Taşınmazlar, satış vaadi sözleşmesi suretiyle ileride alım satıma konu olabilmektedir. Taşınmazlarda mülkiyetin devri tapuya tescil ile gerçekleşeceğinden satış vaadi sözleşmeleri ile tahsil olunan bedeller dolayısıyla istisnanın uygulanması mümkün değildir.

3.3.6.5. Bedelsiz Olarak Elde Edilen Hisse Senetlerinin Satışından Sağlanan Kazançlar

Sermaye yedekleri kullanılarak sermaye artırımında bulunulması neticesinde verilecek bedelsiz hisse senetlerinin, bu şirkete iştirak

edenlerin aktif ve pasiflerinde bir artışa neden olmaması gerekir. Dolayısıyla, bedelsiz hisse senetleri nedeniyle aktifte tutulan hisselerin sadece adedi değişecek, bedelinde değişme olmayacaktır.

Dönem kârından ayrılan yedekler kullanılarak sermaye artırımında bulunulması halinde ise bu işlem sonucu ortaklara bedelsiz hisse senedi verilmesi ile fiilen kâr payı dağıtılması arasında fark yoktur. Her iki halde de ortaklar, kurum bünyesinde oluşan kârlar üzerinde tasarrufta bulunma imkânına sahip olmaktadır. Dolayısıyla, kâr yedeklerinden karşılanan sermaye artırımları sonucunda ortaklarca bedelsiz iştirak hissesi iktisap edilmesi durumunda, alınan bu iştirak hisseleri nominal bedelle iştirak hesaplarında izlenecek ve iştirak kazançları istisnası nedeniyle kurumlar vergisine tabi tutulmayacaktır.

İştirak edenler yönünden bedelsiz olarak elde edilen hisse senetlerinin satışından doğan kazançların %75'i de (maddede yer alan şartlar dahilinde) vergiden istisna edilecektir.

3.3.6.6. Grup Şirketleri Arasındaki İşlemler

Grup şirketlerinin her birinin ayrı tüzel kişilikleri bulunduğundan, her bir şirketin söz konusu istisnadan yararlanabilmesi mümkündür. Ancak, satış işleminin istisnanın amacına aykırı olarak işletmeye nakit girişi olmaksızın gerçekleştirilmesi ve işlemde muvazaa bulunması durumunda istisna uygulanmayacaktır.

Ayrıca, bağlı ortaklığın yapacağı sermaye artırımını sonucu doğacak sermaye taahhüdüne karşılık olmak üzere taşınmazların veya iştirak hisselerinin aynı sermaye olarak bağlı ortaklığa devredilmesi halinde, bağlı değer başka bir bağlı değere (iştirak hissesine) dönüşmüş olacağından istisnadan yararlanılamaz.

3.3.6.7. Kazancın Hesaplanması, Kur Farkı ve Vade Farkları

İstisna kazancın hesaplanmasında fiili satış bedeli esas alınır. Bunun dışında çeşitli ölçüler kullanılarak fiilen gerçekleşen satış fiyatının altında veya üstünde bir istisna tutarının belirlenmesi söz konusu değildir.

İstisna kapsamındaki değerlerin satışından kaynaklanan alacaklar için hesaplanan faiz, komisyon ve benzeri gelirler, istisna kazancın tespitinde dikkate alınmayacak ve vergiye tabi olacaktır. Aynı şekilde, satış bedelinin döviz cinsinden belirlenmesi durumunda ortaya çıkan kur farklarının da istisna kazancın tespitinde dikkate alınması mümkün değildir.

Örneğin; (X) A.Ş. 2005 yılında 1.000.000 TL'ye aldığı binayı, 10 Temmuz 2010 tarihinde 1.500.000 Dolar bedelle vadeli olarak satmıştır.(Birikmiş amortismanlar ihmal edilmiştir.) Satış bedelinin, 500.000 Doları peşin olarak ve geriye kalan;

- 500.000 Dolar 10 Temmuz 2011,

- 500.000 Dolar 10 Temmuz 2012 tarihinde tahsil edilecektir.

Satış tarihindeki döviz kuru; 1 Dolar	1,5 TL
10 Temmuz 2011 döviz kuru; 1 Dolar	1,6 TL
10 Temmuz 2012 döviz kuru; 1 Dolar	1,8 TL

Satış bedeli [1.500.000 \$ x 1,5]	2.250.000 TL
Satış kazancı [2.250.000 – 1.000.000]	1.250.000 TL
İstisna kazanç tutarı [1.250.000 x %75]	<u>937.500 TL</u>

olacak ve 937.500 TL fona alınacaktır. Öte yandan, döviz kurundaki artış dolayısıyla 2011 yılında ortaya çıkan 50.000 TL ve 2012 yılında oluşan 150.000 TL kur farkı geliri ise istisna kazançla ilişkilendirilmeyecek ve vergiye tabi gelire dahil edilecektir.

3.3.7. Bankalara veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumlar ile Bankalara Tanınan İstisna

Bu istisna kendi içinde iki bölüme ayrılır:

- Bankalara veya TMSF'ye borçlu olanlara tanınan istisna
- Bankalara tanınan istisna

3.3.7.1. Bankalara veya TMSF'ye Borçlu Olan Kurumlar ile Bunların Kefillerine ve İpotek Verenlere Tanınan İstisna

Bankalara borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya TMSF'ye 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 TMSF'ye devrinden sağlanan hasılatın, bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı kurumlar vergisinden istisnadır.

Ekonomik olarak zor durumda olan ve borçlarının tasfiyesi için iktisadi kıymetlerini bankalara ya da TMSF'ye devreden veya bu kıy-

metlerine bankalar ile TMSF tarafından haciz uygulanan kurumlara destek sağlamak amacıyla bu istisna hükmü getirilmiş ve bir önceki ayırmada anlatılan “Taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazancı istisnası”dan farklı olarak, elde edilen kazancın %75’ine değil, tamamına istisna uygulanması amacıyla düzenleme yapılmıştır.

İstisnadan yararlanacak olan kurumların, bankalara borçları nedeniyle İcra ve İflas Kanunu hükümleri uyarınca kanuni takibe alınmış olmaları veya TMSF’ye borçlu durumda bulunmaları gerekir.

Banka borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya TMSF’ye borçlu durumda olan kurumlar ile bu kurumların, kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan kefilleri veya bu kurumlar adına ipotek veren kurumlar vergisi mükellefleri istisnadan faydalanır.

İstisnadan yararlanabilecek kazanç, söz konusu kıymetlerin borçlara karşılık olmak üzere bankalara veya TMSF’ye satışından veya diğer şekilde devrinden sağlanan hasılatın, bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden tutarla sınırlıdır.

Örneğin; (X) A.Ş., (Y) Bankasından 300.000 TL kredi kullanmış ve bu krediye teminat olarak (Z) Limited Şirketinin bir yıl önce aktifine aldığı 600.000 TL maliyet bedelli binayı ipotek göstermiştir. Kredi şartlarına uyulmadığı için kredi borcu (Y) Bankası tarafından kanuni takibe alınmış, taşınmaz 1.000.000 TL’ye icra yoluyla satılmış ve faiz dahil olmak üzere 500.000 TL kredi alacağı tahsil edilmiştir.

(Z) Limited Şirketinin elde ettiği kazanç [1.000.000 – 600.000] 400.000 TL olmakla beraber, satış bedelinin banka borcunun tasfiyesinde kullanılan kısmı, satış hasılatının [500.000 / 1.000.000] %50’sidir. Buna göre, taşınmaz satış kazancının sadece 200.000 TL’si (Z) Limited Şirketi tarafından istisnaya konu edilecektir.

İstisna uygulamasında, aktif kıymetlerin en az iki yıl elde bulundurulması şartı olmadığı gibi kazancın belli bir süreyle özel bir fon hesabında tutulmasına da gerek yoktur.

Bir önceki bölümde açıklanan “Taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazancı istisnası” ile bu istisnadan birlikte yararlanılması mümkün değildir. Yukarıdaki hesaplamalar ve örnekler çerçevesinde avantajlı olan istisnanın tercih edilmesi uygun olacaktır.

3.3.7.2. Bankalara Tanınan İstisna

Bankalara borçlu durumdaki kurumlara tanınan istisnanın tamamlayıcısı niteliğinde olan ve aynı maddede düzenlenen istisnaya göre, bankaların kanuni takipte bulunan alacakları nedeniyle iktisap ettikleri taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışından doğan kazançlarının %75’i vergiden istisnadır.

Bankaların bu şekilde iktisap ettikleri kıymetlerin satışında da iki tam yıl süreyle aktifte bulundurma şartı olmadığı gibi kazancın belli bir süreyle özel bir fon hesabında tutulmasına gerek yoktur.

3.3.8. Yurt Dışı Şube Kazançları

KVK’nın 5/1-g maddesinde, kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kurum kazançları belli koşullarla vergiden istisna edilmiştir. Yurt dışı şubeden elde edilen kazançların;

- Doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,

- Elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi.

- İştirak edilen şirketin ana faaliyet konusunun, finansal kiralama, finansman temini, sigorta hizmetleri veya menkul kıymet yatırımı olması durumunda, bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında (%20) gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması

gerekir. (Vergi yükü konusunda, rehberin "3.3.2." bölümüne bakılmalıdır.)

Kurumlar, yurtdışındaki şubeleri dolayısıyla ödedikleri vergileri beyannameleri üzerinden (belli şartlarla) mahsup ettiklerinden, KVK'nın bu hükmüyle pratik bir uygulama getirilmiştir.

Örneğin; (Z) Limited Şirketinin yurt dışında gıda ticareti yapan bir şubesi bulunmaktadır. Bu şubenin 2010 yılı kazancı 100.000 TL olarak hesaplanmış, bu tutar üzerinden %25 kurumlar vergisi ödenmiş ve kâr 15.03.2011 tarihinde Türkiye'ye transfer edilmiştir. Bu durumda 100.000 TL, önce gelir tablosu aracılığıyla beyannamenin "Ticari bilanço kârı" bölümüne aktarılacak ve sonra da bu istisna satırına yazılmak suretiyle vergiden müstesna tutulacaktır.

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

İnşaat sektörünün yurt dışı iş hacmi 2009 yılında 18.8 milyar dolara ulaşmıştır. Bu gelişime paralel olarak, 2004 yılından itibaren geçerli olmak üzere 5422 sayılı KVK'ya yurt dışı inşaat işleriyle ilgili basit ve ayrı bir istisna hükmü eklenmiş; 5520 sayılı KVK'da da

aynı hüküm korunarak yurtdışında faaliyet gösteren inşaat firmalarının desteklenmesi amaçlanmıştır.

KVK'nın 5/1-h maddesine göre, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar, başka bir şart aranmaksızın vergiden istisnadır.

3.3.9.1. İstisnanın Şartları

a) Kazancın Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi

İstisna uygulamasında, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların Türkiye'ye getirilmesi zorunlu değildir. Söz konusu kazançların Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi istisnadan yararlanılması için yeterlidir.

Yurt dışındaki şubelerden elde edilen kazançların genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde, faaliyette bulunan yabancı ülkenin mevzuatına göre hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla tespit edilen kazanç, Türkiye'de de aynı tarih itibarıyla genel sonuç hesaplarına kaydedilir. Bu hizmetlere ilişkin kazancın tespiti ve elde edilme zamanı, yabancı ülkenin vergi yasalarına göre belirlenir. Yurt dışı inşaat kazancının kambiyo mevzuatına göre fiilen Türkiye'ye getirilmesinin, döviz alım belgesine bağlanmasının veya benzeri durumların istisna uygulamasına herhangi bir etkisi olmayacaktır. Faaliyette bulunan yabancı ülkede kazançta tasarruf edilmesi yeterlidir.

Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazanç, hesaplara intikal ettirilmesi gereken tarihte Merkez Bankasının (MB) o

gün için tespit ettiği döviz alış kurlarıyla değerlendirilir. MB tarafından tespit ve ilan olunmayan yabancı paralarda ise Maliye Bakanlığının belirlediği kurlara göre işlem yapılır. Yurt dışı inşaat faaliyeti sonucunda elde edilen kazançlar, Türkiye’de ilgili olduğu geçici vergi matrahının tespitinde de dikkate alınır.

Örneğin; (X) A.Ş.’nin Kazakistan’daki inşaat faaliyeti ile uğraşan şubesinin hesap dönemi 1 Mayıs-30 Nisan olarak belirlenmiş ve 30 Nisan 2010 tarihi itibariyle 200.000 \$ kazanç elde edilmiştir. MB’nin 30 Nisan 2010 tarihi itibariyle belirlediği döviz kuru 1.5 TL’dir.

Hesap dönemi takvim yılı olan (X) A.Ş., 30 Nisan 2010 tarihi itibariyle (200.000 \$ x 1,5) 300.000 TL kazanç elde etmiş sayılacak, muhasebe hesaplarına gerekli kayıtları yapacak ve bu kazancını 2. dönem geçici vergi beyannamesi ile yıllık beyannamenin istisnalar bölümüne yazarak vergiden istisna edecektir.

Örneğin; (Y) A.Ş., 1 Temmuz-30 Haziran özel hesap dönemini kullanmaktadır. Yurt dışında inşaat işi yapan şubesinin hesap dönemi ise takvim yılıdır. 31.12.2010 tarihi itibariyle yurt dışı inşaat kazancı 300.000 ? olarak tespit edilmiştir. MB’nin 31.12.2010 tarihi itibariyle belirlediği döviz kuru 2 TL’dir.

Özel hesap dönemine sahip (Y) A.Ş., yurt dışı inşaat işinden 31.12.2010 tarihi itibariyle (300.000 ? x 2) 600.000 TL kazanç elde etmiş olacak, muhasebe hesaplarına gerekli kayıtları yapacak ve bu kazancını özel hesap döneminin 2. dönem geçici vergi beyannamesi ile yıllık beyannamenin istisnalar bölümüne yazarak vergiden istisna edecektir.

b) Yurt dışında işyeri olması veya daimi temsilci bulundurulması

Madde metninde istisnanın uygulanması için işyeri olması veya daimi temsilci bulunması şartı yazılmamakla birlikte, yurt dışında bulunan şubenin;

- Yabancı ülkede işyeri veya daimi temsilci olarak faaliyet göstermesi

- Vergi yüküne bakılmaksızın yurt dışında vergilendirilmesi

gerekir. Esasında, yukarıda belirtilen hususların gerçekleşmemesi durumunda yurt dışında elde edilen bir kazançtan da söz edilemeyecek ve yapılan iş hizmet ihracı olarak değerlendirilecektir.

Bazı ülkelerin mali ve hukuki mevzuatları konusunda yaşanan sıkıntılar nedeniyle, yurt dışında kısa süreli inşaat ve montaj işleriyle uğraşan firmaların şube kurmadıkları ve yurt dışında vergilendirilmedikleri görülmektedir. Bu durumda, yurt dışında şubesi olmayan firmaların, yabancı ülkede vergilendirilmeyen bu faaliyetleri dolayısıyla oluşan kazançları, hizmet ihracı kapsamında değerlendirilecek ve istisnadan yararlanamayacaktır.

3.3.9.2. İstisnanın Kapsamı

Vergi uygulamalarında, inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin neler olduğu konusunda Kamu İhale Kanunu esas alınır. Kamu İhale Kanununun 4. maddesinde “Yapım” işleri ve dolayısıyla inşaat, onarım ve montaj işlerinin neler olduğu tarif edilmiş ancak teknik hizmetler detaylı olarak açıklanmamıştır. Teknik hizmetler, etüd, proje, tamir ve bakım gibi teknik bilgi ve deneyim gerektiren işleri ifade eder. Bu tanım çerçevesinde, inşaat projesi çizimi, bir şirketin inşaat işleriyle ilgili teknik danışmanlık yapması, fizibi-

lite çalışmalarında bulunulması, saha araştırması yapılması bu kapsamda değerlendirilir.

Teknik hizmetler genel olarak inşaat faaliyetlerinin tamamlayıcısı ya da ön çalışmaları olarak karşımıza çıkar. Teknik hizmetlerin istisnadan yararlanması konusu farklı ve geniş olarak değerlendirilmiş ve özellikli durumlar aşağıda açıklanmıştır.

a) Kurumların yurt dışında bir inşaat ve onarım işi varsa, buna bağlı teknik hizmetler ister Türkiye’de isterse yurt dışında yapılsın, elde edilen kazançlar istisnadan yararlanır. **Örneğin;** Rusya’da inşaat şantiyesi (şubesi) bulunan (X) A.Ş.’nin, bu inşaat işiyle ilgili olarak Rusya’da hazırlanan proje kapsamında elde ettiği gelir istisnadan yararlanacaktır. Proje çiziminin Türkiye’de yapılması durumunda da elde edilen kazanç istisnaya konu olacaktır.

b) Kurumların yurt dışında yaptıkları inşaat ve onarım işinin bulunmaması ancak yabancı ülkede bir işyeri veya daimi temsilcilerinin olması durumunda, bu işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla yaptıkları teknik hizmetlerden elde edilen kazançlar da istisna kapsamındadır.

Örneğin; (Y) A.Ş.’nin Gürcistan’da tekstil ürünleri ticareti ile uğraşan bir şubesi bulunmaktadır. Bu şube aracılığıyla, Gürcistan mukimi bir şirketten inşaat projesi çizimi işi alınmış ve 50.000 TL kâr edilmiştir. Bu kazanç da vergiden istisna olacaktır.

c) Kurumların, yurt dışında devam eden bir inşaat ve onarma işi olmadığı ya da ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci bulundurulmadığı durumlarda ise, yapılan faaliyetin ihracat olarak değerlendirilmesi ve elde edilen kazancın istisna ile ilişkilendirilmemesi gerekir.

Örneğin; (Z) A.Ş.’nin yurtdışında inşaat şantiyesi veya şubesi yoktur. Azerbaycan’da bulunan bir firmanın işyeri inşaatının projesi çi-

zilmiş ve bu işten 100.000 TL kâr elde edilmiştir. Bu durumda, yapılan faaliyet hizmet ihracı olarak değerlendirilecek ve istisna kapsamında olmayacaktır.

3.3.9.3. Yurt Dışı İnşaat Faaliyeti Dolayısıyla Yapılan Giderler ve Oluşan Zararlar

Yurt dışı inşaat işi ile ilgili giderler sadece bu faaliyetle ilgili kazan-
cın hesaplanmasında dikkate alınacak; bu faaliyetten zarar doğması
halinde ise söz konusu zarar tutarı KKEG olarak beyannameye ya-
zılacaktır.

Esasında şube şekilindeki örgütlenmeler, merkeze bağlı çalışan ve
merkez hesaplarında konsolide edilen varlıklara, gelir ve giderlere
sahip birimlerdir. İstisnaya tabi yurt dışı inşaat kazancının doğru şe-
kilde belirlenebilmesi için, yurt dışı inşaat işine ilişkin gelir ve gi-
derlerin hesaplarda ve alt hesaplarda doğru şekilde takibi gerekir.

Ayrıca, yurt dışı şubeler yabancı ülkelerin dar mükellefleri olacağıın-
dan, kâr ve zararının hesaplanması konusunda sorun yaşanmaması
için faturaların şube adına kesilmesi ve gider faturalarının da şube
adına alınması uygun olacaktır.

3.3.9.4. Yurt Dışındaki İnşaat İşinin Tamamlanmasından Sonra Ödenen Faiz ve Kur Farkları

Yurt dışı inşaat işi ile ilgili gider ve zararların vergiye tabi kurum
kazancından indirimine izin verilmemesi uygulaması, inşaat işinin
tamamlanmasından sonra yapılan finansman giderleri açısından ge-
çerli değildir.

Yurt dışında yapılan inşaat işlerinde kullanılmak üzere alınmış kre-
diler için inşaat işlerinin sona erdirilmesinden sonra ödenmesi ge-

reken faiz ve kur farkları, bu işe ilişkin olarak elde edilen hasılatın yurt dışındaki inşaaata harcanan kredi tutarı kadar kısmının Türkiye'ye getirilmesi şartıyla matrahtan indirilir.

Örneğin; (X) A.Ş.'nin Afganistan'da 2007 yılında başlayan inşaat işi için 10 yıl vadeli 500.000 TL kredi kullanılmış, iş iki yılda bitirilmiş ve yurt dışındaki şube kapatılmıştır. Kullanılan kredi için her yıl 25.000 TL faiz ödenmektedir. İnşaat işi ile ilgili 2.000.000 TL hasılat elde edilmiştir.

Bu durumda, şirketin Afganistan'da bulunan şubesini kapatması ve en az 500.000 TL hasılat tutarını Türkiye'ye transfer etmesi halinde, inşaat bittikten sonra sekiz yıl boyunca ödenecek olan faizlerin finansman giderleri kapsamında matrahtan indirilmesi mümkündür.

3.3.9.5. Yurt Dışında Yapılan İnşaat İşleri Nedeniyle, Merkez ve Şube Arasındaki Cari Hesapların Değerlemesi

Yurt dışındaki işyerine merkez tarafından fatura düzenlenmek suretiyle ihraç olunan mal ve hizmetlerden doğan dövize bağlı alacak ve borçlar aynen mal veya hizmet ihracından doğan alacak ve borçlarda olduğu gibi değerlemeye tabi tutulacak ve değerlendirme farkları vergi matrahının tespitinde dikkate alınacaktır.

Türkiye'de bulunan merkez ile yurt dışındaki işyeri arasında gerçekleşen diğer para hareketlerinden doğan alacak ve borçların ise gerçek bir alacak ve borç niteliği taşımadığı açıktır. Bu nedenle, söz konusu para hareketlerine dayalı cari hesap bakiyelerinin değerlemesine gerek yoktur. Buna göre, yurt dışından gönderilen paranın;

- Mal ve hizmet hareketine dayanmaması
- İhraç veya ithal edilen emtiaya yönelik olmaması

- Gerçek bir alacak ve borç niteliği taşıyamaması

durumunda değerlendirilmesine gerek bulunmama ile birlikte, yurt dışındaki şubeden merkeze gönderilen paranın kasa ya da banka mevcudu olarak VUK'un 280 ve 284. maddeleri uyarınca değerlemeye tabi tutulması ve oluşan kur farklarının da gelir veya gider hesapları ile ilişkilendirilmesi gerekir.

3.3.9.6. Geçici Olarak İhraç Edilen Makine ve Teçhizatın Türkiye'ye İthalinde Değerleme

Şirketlerin aktiflerinde yer alan makine ve teçhizatları, yurt dışında yapılan inşaat işleri ile ilgili olarak geçici şekilde ihraç etmeleri halinde, işin bitiminde Türkiye'ye getirilecek makine ve teçhizat ile ilgili Türkiye'de amortisman ayrılmasına son verilecek; söz konusu makine ve teçhizatların Türkiye'ye ithalinde ise amortisman uygulaması kaldığı yerden devam edecektir.

Örneğin; 2008 yılında alınan 100.000 TL maliyet bedeli ve beş yıl amortisman süresi olan bir makine, 2010 yılında yurt dışı inşaat işi nedeniyle geçici olarak ihraç edilmiş ve 2012 yılında tekrar Türkiye'ye ithal edilmiştir.

Bu durumda, Türkiye'de iki yıl süreyle amortisman ayrılan makine ile ilgili olarak 2010 ve 2011 yıllarında amortisman hesaplanmayacak, 2012 yılı itibariyle yeniden amortisman ayrılmaya başlanacak ve 2014 yılı bitiminde amortisman uygulaması sonlandırılacaktır.

3.3.9.7. Türkiye'deki Merkez Genel Giderlerinden Yurt Dışında Yapılan İnşaat İşlerine Pay Verilmesi ve Diğer Hususlar

Yurt dışı inşaat kazancının istisnaya tabi olması ve ayrı şekilde hesaplanması gerektiği için Türkiye'de yapılan genel giderlerden yurt

dışı inşaat işine pay verilmesi durumunda, söz konusu paylar Türkiye'deki faaliyetlerden doğan kazancın tespitinde doğal olarak dikkate alınmayacaktır.

Yurt dışındaki inşaat işlerinin, KVK'da yer alan yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinden yapılan tevkifatla bir ilgisi yoktur. Bu nedenle, yurt dışı inşaat işlerinin istihkak ödemeleri üzerinden tevkifat yapılması söz konusu değildir.

3.3.10. Eğitim Tesisleri ile Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna

Devlete ait eğitim birimleri kurumlar vergisinden muaftır. Yarı kamusal mal niteliğinde olan eğitim hizmetlerini veren özel sektör firmalarının da desteklenmesi amacıyla, Kanunda sayılan özel okulların ve rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar beş yıl süreyle vergiden istisna tutulmuştur.

3.3.10.1. İstisnanın Kapsamı

İstisna kapsamına, 625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunundaki okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve ortaöğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar girer.

- Okul Öncesi Eğitim Okulu; 1739 sayılı Milli Eğitim Temel Kanununun 19, 20 ve 21. maddelerine göre kurulan ve mecburi ilköğretim çağına gelmemiş çocukların eğitimini sağlayan okulları,

- İlköğretim Okulu; 1739 sayılı Kanunun 22-25. maddelerinde belirtilen ve 6-14 yaşlarındaki çocukların eğitim ve öğretimini sağlayan okulları,

- Ortaöğretim Okulları; 1739 sayılı Kanununun 26-30. maddelerinde belirtilen ve ilköğretime dayalı, en az üç yıllık öğrenim veren genel, mesleki ve teknik öğretim okullarını,
- Özel Eğitim Okulları; engelliler için açılan okul öncesi, ilköğretim ve ortaöğretim okullarını,
- Rehabilitasyon Merkezleri; Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu ve ilgili mevzuat çerçevesinde kurularak faaliyet gösteren, bedensel, zihinsel ve ruhsal özürleri nedeniyle normal yaşamın gereklerine uyamama durumunda olan kişilerin fonksiyon kayıplarını gidermek ve toplum içinde kendi kendilerine yeterli olmasını sağlayan beceriler kazandırmak veya bu becerileri kazanamayanlara devamlı bakmak üzere kurulan sosyal hizmet kuruluşlarını

ifade eder. İstisna, okulların eğitim-öğretim, merkezlerin ise rehabilitasyon faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına uygulanır. Dolayısıyla, eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinde yer alan büfe, kantin, kafeterya, kitap satış yeri gibi tesislerin işletilmesinden veya kiraya verilmesinden elde edilen kazançlar istisna kapsamında değildir. Yemek ve konaklama hizmetlerinin okul bünyesinde verildiği ve bu hizmetlere ilişkin bedelin okul ücretine dahil olduğu durumlarda elde edilen kazanç herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın istisna uygulamasına konu olacak; yemek hizmetinin dışarıdan satın alınması istisna uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

Üniversiteye veya liselere hazırlık, bilgisayar, sürücü, dans, bale, mankenlik ve spor kursları gibi alanlarda faaliyet gösteren dershaneler ve özel öğretim kurumlarının işletilmesinden elde edilen kazançlar istisnaya konu edilmez. Kreş, gündüz bakımevi ve çocuk kulüpleri gibi işletmeler de, okul öncesi eğitim okulu çerçevesinde değerlendirilmeyecek ve istisnadan faydalanamayacaktır.

Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezi dışındaki sağlık tesislerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar da istisna kapsamı dışındadır.

3.3.10.2. İstisnadan Yararlanma Koşulları

İstisnadan yararlanmak isteyen eğitim kurumlarının faaliyete geçtikten sonra Gelir İdaresi Başkanlığına başvurmaları gerekir. Bu başvuru üzerine Milli Eğitim Bakanlığında görüş alınmakta ve bu görüşün olumlu olması üzerine hem şirkete hem de ilgili vergi dairesi başkanlığı ya da defterdarlığa durum bildirilmektedir. Bunun dışında mükelleflerin herhangi bir başvurusu aranmamaktadır.

Rehabilitasyon merkezlerinin istisnadan yararlanabilmesi için Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile kamu yararına çalışan derneklere bağlı olmaları şarttır. Ayrıca, vakıf ve derneklerin senedinde veya tüzüğündeki amaçlar arasında genel insan sağlığına ilişkin kurumlar kurulması ve işletilmesiyle ilgili hükümlerin bulunması gerekir.

Ayrıca, rehabilitasyon merkezi işletmeye başlayacak olan vergiden muaf vakıflar ile kamu yararına çalışan dernekler de, istisnadan yararlanmak için Gelir İdaresi Başkanlığına başvuracaklardır.

3.3.10.3. İstisnanın Uygulama Süresi

Yukarıda sayılan eğitim ve rehabilitasyon merkezlerinin kazançları, faaliyete geçilen dönemden itibaren beş hesap dönemi kurumlar vergisinden istisnadır.

Kurum açma izin belgesinin daha önceki bir tarihi taşıması istisna uygulamasının süresini değiştirmez. Örneğin, kurum açma izin bel-

gesini 2009 yılında alan bir okulun Eylül/2010 tarihinde faaliyete geçmesi halinde, bu okulun işletilmesinden elde edilen kazançlara 2010 - 2014 vergilendirme dönemlerinde istisna uygulanacaktır.

3.3.10.4. İstisna Süresi İçinde Yeni Okul veya Merkez Yapılması

İşletilen eğitim tesislerine ilave olarak yeni açılan okul veya merkezler, ayrı bir birim olarak değerlendirilecek ve ayrıca istisnadan yararlanacaktır. Diğer bir ifadeyle, istisna uygulaması okul veya merkez bazında yapılacaktır.

Örneğin; Ankara’da 2009 yılında bir ilköğretim okulunu işletmeye başlayan (X) A.Ş.’nin, 2010 yılında İstanbul’da bir ortaöğretim okulu açması halinde, bu iki okuldan elde edilen kazançlara ilişkin istisna ayrı ayrı uygulanır. Buna göre, Ankara’daki okuldan elde edilen kazanç 2009 - 2013; İstanbul’da faaliyete geçen okuldan elde edilen kazanç ise 2010 - 2014 yılları arasında istisnadan yararlanacaktır.

Mükelleflerin kayıtlarını, farklı yıllarda faaliyete geçen okullardan elde edilen kazançları ayrı ayrı tespit etmeye imkân verecek şekilde tutmaları gerekir.

Diğer taraftan, ilgili mevzuat çerçevesinde yeni bir okul açılışı olarak tanımlanmayan mevcut okul kapasitesinin genişletilmesi veya başka bir binaya taşınması hallerinde, istisna uygulamasının yeniden başlaması söz konusu değildir.

3.3.10.5. İstisnadan Yararlanan İşletmenin Satılması veya Devredilmesi

Eğitim ve öğretim istisnasından yararlanan mükelleflerin bu işletmeleri başka bir kuruma devretmeleri halinde, devralan kurum is-

tisnadan beş hesap dönemi değil, faydalanılmayan dönem kadar yararlanacaktır.

Örneğin; (X) A.Ş., 2008 yılı içinde faaliyete geçen özel okulunu 2010 yılında (Y) Limited Şirketine devretmiştir. Bu durumda, (X) A.Ş. 2008 ve 2009 yıllarında; (Y) Limited Şirketi ise 2010, 2011 ve 2012 yıllarında özel okuldan elde ettiği kazançları vergiden istisna edecektir.

3.3.11. Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlara İlişkin İstisna

4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanununun¹⁸ 12. maddesine göre;

- Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar gelir ve kurumlar vergisinden.

- Bu gemilerde ve yatlarda çalışan personele ödenen ücretler gelir vergisinden.

- Bu gemilere ve yatlara ilişkin alım, satım, ipotek, tescil, kredi ve navlun mukaveleleri; damga vergisi, harçlar, banka ve sigorta muameleleri vergisi ve fonlardan

istisnadır. Sicile kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesi ve devrinden elde edilen kazançlar, dar veya tam mükellef ayrımı yapılmaksızın tüm kurumlar vergisi mükelleflerince istisnaya tabi tutulacaktır.

18 21.12.1999 tarih ve 23913 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Ayrıca, Türkiye’de inşa edilen ve Sicile kayıtlı olan gemi ve yatların, işletilip işletilmediğine bakılmaksızın devrinden elde edilen kazançlar da istisna kapsamındadır.

Ancak, Sicile kayıtlı gemilerin ve yatların otel veya restoran işletmeciliğinde (yüzer otel veya restoran) kullanılması sonucu elde edilen kazançlara istisna uygulanmayacaktır.

3.3.11.1. İstisna Kazanç Tutarının Tespiti

İstisna kazanç tutarı, gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen hasıllardan bu faaliyetlere ilişkin giderlerin düşülmesi suretiyle bulunur.

Bu faaliyet nedeniyle oluşan giderler veya gemilerin işletilmesi sonucunda doğan zararlar, vergiye tabi kazançlardan indirilemez.

İstisnaya tabi işletme ve devir faaliyetleri nedeniyle doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirlerinin kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün değildir. Ayrıca, bu işlerden elde edilen gelirlerin faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı alanlarda değerlendirilmesi sonucu oluşan gelirler için de istisna uygulanmaz.

3.3.11.2. Müşterek Genel Giderlerin Dağıtımı

Sicile kayıtlı gemilerin işletilmesinin yanı sıra başka faaliyetlerin de bulunması halinde, (varsa) müşterek genel giderlerin, bu faaliyetlerden elde edilen hasıllara orantılı olarak dağıtılması suretiyle kazanç tespit edilecektir.

Örneğin; (X) A.Ş.’nin Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olan iki adet gemisinden birisi yük taşımacılığı işinde; diğer gemi ise restoran şeklinde dizayn edilerek hizmet sektöründe kullanılmaktadır. Bunun dışında şirket, kereste alım-satım işiyle de uğraşmakta ve tek merkezden yönetilmektedir. 2010 yılında;

Yük taşımacılığından	5.000.000 TL
Yüzer restorandan	2.000.000 TL
Kereste işinden	3.000.000 TL
Toplam	10.000.000 TL

hasılat elde edilmiş ve bu faaliyetlerine yönelik olarak “770. Genel Yönetim Giderleri” hesabında 400.000 TL gider oluşmuştur.

Bu durumda, yüzer restoran şeklinde işletilen gemiden elde edilen kazanç istisna kapsamında olmayacak ve sadece yük taşımacılığı faaliyetinden elde edilen kazanç istisnadan yararlanacaktır. Gemiyle yapılan yük taşımacılığından elde edilen hasılatın toplam hasılatı oranı $[5.000.000 / 10.000.000]$ %50’dir. Buna göre, genel yönetim giderlerinin %50’si $[300.000 \times \%50]$ olan 150.000 TL istisna kazancın tespitinde dikkate alınacaktır.

3.3.11.3. Diğer Hususlar

Sicile kayıtlı gemilere ait malzeme ve sabit kıymetlerin, deniz taşımacılığı faaliyetinin yürütülebilmesi için gemide bulunması zorun-

lu olan malzeme ve sabit kıymetlerden olması halinde, bunların devrinden elde edilen kazançlar da istisnadan yararlanır.

Deniz taşımacılığında, zamana veya yüke bağlı olarak geminin tamamını veya bir kısmını taşıtana tahsis etmek suretiyle yük ve eşya taşıma taahhüt sözleşmelerine göre yapılan “Time-Charter İşletmeciliği” kapsamında elde edilen kazanç vergiden istisna edilir.

Ancak, Sicile kayıtlı gemilerin zamana ve yüke bağlı olmaksızın doğrudan kiraya verilmesi durumunda gemi işletmeciliği faaliyetinden söz edilemeyeceğinden elde edilen kira gelirine istisna uygulanmayacaktır.

Sicile kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançların gerçek kişi ortaklara kâr payı olarak dağıtılması halinde %15 tevkifat yapılacaktır. Tam mükellef kurumlar ile işyeri veya daimi temsilcisi vasıtasıyla Türkiye’de kazanç elde eden dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr payları ise, iştirak kazançları istisnasından yararlanacağından tevkifata konu olmayacaktır.

3.3.12. Teknopark istisnası

Ülkemizin teknoloji altyapısına katkıda bulunmak ve bilimsel araştırmaları teşvik ederek teknoloji yoğun üretim miktarını artırmak amacıyla hazırlanan Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu¹⁹ yürürlüğe girmiş, Kanun kapsamında 23 adet Teknoloji Geliştirme Bölgesi (TGB) kurulmuş ve bu bölgelerden 14’ü faaliyete başlamıştır.²⁰

19 06.07.2001 tarih ve 24454 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

20 www.sanayi.gov.tr

Bu Kanunda kurumlar vergisi, ücret geliri ve harçlara ilişkin istisnalara yer verilmiş, ayrıca KDV Kanununun geçici maddesinde de istisna düzenlemesi yapılmıştır.

Kurumlar vergisi istisnası, teknoparkların yönetici şirketleri ve buralarda faaliyet gösteren girişimciler açısından iki farklı uygulama konusudur.

TGB Kanununa göre, “yönetici şirketlerin” bölgenin kurulması, yönetilmesi ve işletilmesi çerçevesinde elde ettikleri kazançları 31.12.2013 tarihine kadar kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu faaliyetler dışında elde edilen (mevduat faizi gibi) kazançlar ise vergiye tabi tutulur. Ayrıca yönetici şirketlere, Kanunun uygulanması ile ilgili işlem vergileri yönünden de istisna sağlanmıştır.

Tüm kurumlar vergisi mükelleflerince yararlanılan geniş kapsamlı istisnanın düzenlendiği TGB Kanununun geçici 2. maddesine göre, teknoparklarda faaliyet gösteren kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2013 tarihine kadar kurumlar vergisinden müstesnadır.

3.3.12.1. İstisnanın Kapsamı

Ar-Ge; Bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni bilgileri elde etmek veya mevcut bilgilerle yeni malzeme, ürün ve araçlar üretmek, yazılım üretimi dahil olmak üzere yeni sistem, süreç ve hizmetler oluşturmak veya mevcut olanları geliştirmek amacı ile yapılan düzenli çalışmalar,

Yazılım; Bir bilgisayar, iletişim cihazı veya bilgi teknolojilerine dayalı bir diğer cihazın çalışmasını ve kendisine verilen verilerle ilgili gereken işlemleri yapmasını sağlayan komutlar dizisinin veya

programların ve bunların kod listesini, işletim ve kullanım kılavuzlarını da içeren belgelerin ve hizmetlerin tümü

olarak tanımlanır. İstisnadan yararlanmak isteyen bir şirketin faaliyet konusunu yukarıda yer alan tanımlar çerçevesinde belirlemesi uygun olacaktır.

3.3.12.2. İstisnanın Şartları ve Özellikli Durumlar

İstisnadan yararlanmak için aşağıdaki şartların yerine getirilmesi gerekir.

- Faaliyetlerin teknoparklarda gerçekleştirilmesi
- Kazancın yazılım ve Ar-Ge faaliyetleri dolayısıyla elde edilmiş olması

İşletmelerin istisna kapsamında olmayan kazançları ise şunlardır;

- Yazılım ve Ar-Ge faaliyetleri dışındaki ticari işlemlerden elde edilen gelirler
- Yazılım ve Ar-Ge kapsamında olmakla birlikte bölge dışında yürütülen faaliyetlerden elde edilen gelirler
- Olağandışı gelirler: Nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, yabancı para cinsinden aktifler dolayısıyla oluşan kur farkları ve iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler (Yazılım ve Ar-Ge'ye dayalı üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlardan doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri istisna kapsamındadır.)

Örneğin; (X) A.Ş.’nin teknoparktaki şubesinin geliştirdiği yazılımı kiralaması nedeniyle elde ettiği gelir vergiden istisna olacak; bu faaliyet dolayısıyla elde edilen hasılatın bankaya yatırılması sonucu tahakkuk eden faiz geliri ise vergiye tabi tutulacaktır. Ancak, yazılım kiralaması ile ilgili satışın vadeli yapılması neticesinde oluşan vade farkı geliri istisna kapsamında değerlendirilecektir.

İstisnadan yararlanan yazılım ve Ar-Ge projelerine ilişkin olarak TÜBİTAK ve benzeri kurumlardan hibe şeklinde sağlanan destek tutarları ile diğer kurumların bu mahiyetteki her türlü bağış ve yardımları, kurum kazancına dahil edilecek ve istisnadan yararlandırılacaktır. Geri ödeme koşuluyla sağlanan yardımlar ise, borç mahiyetinde olduğundan ticari kazançta dahil edilmesi söz konusu değildir.

İstisna, sadece bölgede yürütülen yazılım ve Ar-Ge’ye dayalı faaliyetlerinden elde edilen kazançlara tanınmış olduğundan, mükelleflerin teknopark dışarısındaki destek, bakım ve uygulama danışmanlığı gibi hizmetlerinden sağladıkları kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

Ayrıca, istisna uygulamasında mükelleflerin tam veya dar mükellef olmasının önemi yoktur.

3.3.12.3. Teknoparklarda Gerçekleştirilen Seri Üretim Faaliyetleri

Yazılım ve Ar-Ge faaliyetleri sonucu meydana getirilen ürünlerin seri üretime tabi tutularak satılması halinde, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayrimaddi

haklara isabet eden kısmı istisnaya konu edilecek, üretim ve pazarlama dolayısıyla elde edilen kazançlar ise vergiye tabi tutulacaktır. Ancak, lisans ve patent gibi gayrimaddi haklara bağlanmamış olmakla birlikte uyarılama, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım ve benzeri faaliyetlerden elde edilen kazançlar da istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Seri üretim kapsamında elde edilen kazancın lisans ve patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmının belirlenmesinde transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırma yapılacaktır. KVK'daki transfer fiyatlandırması uygulamasında kullanılacak yöntemler aşağıdadır;

- Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi
- Maliyet artı yöntemi
- Yeniden satış fiyatı yöntemi
- Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellefin, işlemlerin mahiyetine uygun olarak belirlenecek diğer yöntemler (İşleme dayalı net kar marjı yöntemi, kar bölüşüm yöntemi ya da mükellefçe belirlenecek diğer yöntemler)

Örneğin; ODTÜ Teknoparkında 2007 yılından itibaren faaliyette bulunan (X) A.Ş., tıbbi cihazlarda kullanılacak sensör uygulamaları ile ilgili Ar-Ge faaliyetinde bulunmaktadır. Şirket, 2010 yılında Ar-Ge faaliyetlerini tamamlayarak ürünün patentini almış ve seri üretime geçmiştir. 2010 sonu itibarıyla sensör üretimi ile ilgili olarak;

Satış hasılatı	500.000 TL
Üretim maliyeti	150.000 TL
Genel yönetim giderleri	50.000 TL
Satış kazancı [500.000 – 200.000]	300.000 TL

şeklinde gerçekleşmiştir. Bu durumda, maliyete ve dolayısıyla satış kazancına isabet eden gayrimaddi hak bedelinin ne kadar olduğunun tespit edilmesi gerekir. Söz konusu işlemde transfer fiyatlandırması yöntemlerinden herhangi birisi kullanılabilir. Ancak, Ar-Ge faaliyetleri sonucu sahip olunan lisans ve patent hakları kendine özgü ve emsali kolay bulunamayan niteliktedir. Bu nedenle, mükelleflerin emsal araması yaparak işlemin doğasına en uygun transfer fiyatlandırması yöntemini kullanmaları daha sağlıklı olacaktır. Ayrıca, alternatif transfer fiyatlandırması yöntemlerinin de bu tür işlemlerde kullanılabilmesi göz ardı edilmemelidir.

Transfer fiyatlandırması yönteminin uygulanması sonucu tespit edilen satış içerisindeki patent bedeline ilişkin payın %80 olduğu varsayılırsa;

$$(\text{Satış Kazancı}) 300.000 \times \%80 = \underline{240.000 \text{ TL}}$$

kurumlar vergisinden istisna edilecektir. 60.000 TL ise üretim ve pazarlama dolayısıyla elde edilen kazanç olarak kabul edilerek kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

3.3.12.4. Teknoparklarda Faaliyete Geçilmeden Önce Başlatılmış Projeler

Teknoparklarda yer alan girişimcilerin bölgede faaliyete geçmeden önce tamamladıkları yazılım ve Ar-Ge'ye dayalı projelerinden elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

Bölgede faaliyete geçmeden önce başlanıp bölgede devam ettirilen yazılım ve Ar-Ge projelerinden sağlanan kazançların, teknoparklarda gerçekleştirilen kısmına isabet eden tutar istisnadan yararlanır. İstisna edilecek tutar belirlenirken, teknoparklarda oluşan maliyetlerin toplam maliyete oranı esas alınır. Daha sağlıklı bir sonuç çıkması koşuluyla mükelleflerin alternatif bir yöntem kullanmaları da (kullanılan doğrudan işgücü miktarı gibi) mümkündür.

Örneğin; (X) A.Ş. 10.03.2008'de başlattığı muhasebe yazılımı çalışmalarını, 07.06.2009 tarihinden itibaren Hacettepe Teknoparkında devam ettirmiş ve 2010 yılında sonlandırdığı çalışmalarına ilişkin yazılım hakkını 500.000 TL'ye kiralamıştır. Projenin toplam maliyeti 100.000 TL, teknoparkta gerçekleştirilen çalışmalara isabet eden maliyet ise 70.000 TL'dir.

Bu durumda, yazılım hakkının kiralanması sonucu elde edilen kazanç vergiden istisnadır. Ancak bu istisna, yalnızca teknoparkta gerçekleştirilen çalışmalara sari olarak uygulanır.

Kazanç [500.000 – 100.000]	400.000 TL
(Teknoparktaki maliyet / toplam maliyet) 70.000/100.000	% 70
Teknoparktaki faaliyete isabet eden gelir [400.000 x % 70]	280.000 TL
Teknopark dışı faaliyet geliri [400.000 x % 30]	120.000 TL

(X) A.Ş., kazancının 280.000 TL'lik kısmını istisnaya tabi tutacak, 120.000 TL üzerinden ise kurumlar vergisi hesaplayarak ödeyecektir.

3.3.12.5. İstisna Kapsamındaki Kazançların Dağıtılması

Yönetici şirketlerde dahil olmak üzere, teknoparklarda faaliyet gösteren kurumların bu bölgelerde elde ettikleri kazançları dağıtılmaları halinde, gerçek kişi ortaklara dağıtılan kâr paylarından %15 tevkifat yapılacaktır. Tam mükellef kurumlar ile işyeri veya daimi temsilcisi vasıtasıyla Türkiye’de kazanç elde eden dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr payları ise tevkifata tabi olmayacaktır.

Ancak, GVK’nın geçici 62. maddesi kapsamında, 31.12.2002 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde teknoparklardan elde edilen istisna kazançların dağıtılması halinde kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılmayacaktır.

3.3.12.6. İstisna Uygulamasında Süre

İstisna 31.12.2013’e kadar uygulanır. İstisna süresinin başlangıcı ise, yönetici şirketten izin alınarak bölgede fiilen faaliyete geçilen tarih olacaktır.

Bu istisna mükelleflere tanınan bir hak niteliğindedir. Yapılacak değerlendirmede istisnadan yararlanılmaması veya Ar-Ge indirimi uygulamasının tercih edilmesinin uygun görülmesi halinde, personelin ücretlerine ilişkin istisnadan da vazgeçilmek suretiyle normal vergileme rejimine dönülmesi ve istisnadan vazgeçilmesi mümkündür. Diğer bir deyişle, Ar-Ge indiriminden yararlanmak isteyen ve tek-

noparkta faaliyet gösteren mükellefler, ücretlilerin vergiden müstesna tutulması ile ilgili istisnayı da bırakmak suretiyle teknopark istisnasından vazgeçebilirler.

3.3.12.7. İstisna Kazançlarla İlgili Beyan ve Bildirim Yükümlülüğü

TGB Uygulama Yönetmeliğine²¹ ve Maliye Bakanlığının fiilli uygulamasına göre yönetici şirket, kuruluşunun Ticaret Sicili Gazetesinde ilanından sonra ilgili vergi dairesine başvuruda bulunacaktır. Faaliyetlerinin kurumlar vergisinden istisna edilmesini isteyen işletmeler ise yine ilgili vergi dairesine müracaat edeceklerdir. Bu müracaata, bölgede faaliyette bulunduğunu gösteren yönetici şirketten alınan bir belge eklenecektir. Girişimciler, istihdam ettikleri tüm araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge projelerindeki personelin listesini, görev tanımlarını, nitelik ve çalışma sürelerini yönetici şirkete onaylattıktan sonra aylık olarak vergi dairesine bildireceklerdir. Bu bildirimlerin bir örneğinin de muhtasar beyanname yönünden bağlı olunan vergi dairesine verilmesi gerekir.

Vergi dairelerince mükelleflere, istisna uygulamasına ilişkin olarak herhangi bir belge verilmeyecektir. Teknoparklarda faaliyet gösteren mükellefler, işe başlama, işi bırakma ve diğer değişiklikler konusunda VUK'da yer alan hükümlere uymak zorundadır.

3.3.12.8. Ar-Ge İndirimi ile Teknopark İstisnanın Birlikte Değerlendirilmesi

Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamalarının % 100'ü oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi" beyanname üzerinden mahsup konusu yapılır.

21 19.06.2002 tarih ve 24790 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Ar-Ge indirimine ilişkin düzenleme, TGB Kanununda yer alan istisnanın tamamlayıcısı niteliğindedir. Ar-Ge indirimi uygulamasında faaliyet yerinin önemi yoktur. Ayrıca, teknoparklara ilişkin istisnadan yararlanılmaması veya vazgeçilmesi koşuluyla, teknoparklarda kurulan Ar-Ge departmanlarında yapılan harcamalar da Ar-Ge indirimine konu edilir. Teknopark istisnasından yararlanılması durumunda ise, teknoparkta yapılan harcamalar Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilmez.

3.3.12.9. İstisna Kazancın Tespitinde Dikkate Alınması Gereken Hususlar

İstisna kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekir. Bu hususlar dikkate alındığında, teknoparklarda faaliyet gösterecek kurumların şube olarak değil, müstakil şirketler şeklinde örgütlenmeleri istisna kazançların tespiti ve muhasebe işlemleri açısından daha uygun olacaktır.

Teknoparklardaki istisnaya konu faaliyetler dolayısıyla oluşan zararlar, diğer faaliyetlere ilişkin kazançlardan indirilemez.

İstisna kapsamına giren faaliyetler ile diğer işlerin birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler, bu faaliyetler ile ilgili maliyetlerin birbirine oranı esas alınarak dağıtılır.

İstisna kapsamına giren ve girmeyen faaliyetlerde ortak kullanılan tesisat, makine ve vasıtalarının amortismanları, bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtılır. Hangi işlerde ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar, müşterek genel giderlerle birlikte dağıtıma tabi tutulur.

Teknoparklarda faaliyet gösteren mükelleflerin vakıflardan taşınmaz kiralamaları halinde, vakfa yapacakları kira ödemeleri üzerinden (vakfın vergiden muaf olup olmadığına bakılmaksızın) %20²² oranında vergi kesintisi yapmaları gerekir. Yönetici şirketlerin anonim şirket olarak kurulması zorunlu olduğundan, bu şirketlerden yapılan kiralamalar vergi kesintisine tabi değildir.

3.3.12.10. Diğer Vergisel Teşvikler

a) KDV

KDV Kanununun geçici 20. maddesinde, “ *Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa göre teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde münhasıran bu bölgelerde ürettikleri ve sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden müstesnadır.*” hükmü yer alır.

KDV istisnası, süre yönünden kurumlar vergisini referans almaktadır. Buna göre, istisna uygulamasının bitiş tarihi **31.12.2013’tür**. İstisna süresinin uzatılması halinde KDV istisnası da aynı süreye göre uzayacaktır.

KDV istisnası yazılım faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetlere uygulandığından, Ar-Ge faaliyetleri dolayısıyla yapılacak teslim ve hizmetler istisna kapsamı dışındadır.

22 2006/11449 sayılı B.K.K. uyarınca

Teknoparklara ilişkin KDV istisnası kısmi istisna niteliğinde olup bu teslimler nedeniyle yüklenilen KDV, Kanununun 30/a ve 32. maddelerine göre indirim konusu yapılamaz. İndirimi mümkün bulunmayan bu KDV'ler ise kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır. Ancak, yazılım teslimine ilişkin faaliyet kurumlar vergisi açısından da istisnadan yararlanıyorsa, söz konusu satışlar dolayısıyla yüklenilen KDV sadece istisna kazançla ilgili yapılacak hesaplamada kullanılır.

Örneğin; Marmara Teknoparkında faaliyet gösteren (X) A.Ş. geliştirdiği muhasebe yazılımını 500.000 TL bedelle satmıştır. Ayrıca, satışla ilgili olarak yüklenilen KDV 50.000 TL'dir.

Bu satış üzerinden KDV hesaplanmayacak, yüklenilen 50.000 TL KDV ise, KDV beyannamesi üzerinde indirim konusu yapılamayacaktır.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, (X) A.Ş.'nin bu faaliyeti dolayısıyla elde ettiği kazancın kurumlar vergisi istisnası kapsamında olup olmadığıdır. İstisna kapsamında satış yapılması durumunda yüklenilen KDV, yalnızca istisna kazancın tespitinde dikkate alınacak ve vergiye tabi faaliyetler dolayısıyla elde edilen kurum kazancıyla ilişkilendirilmeyecektir.

Ayrıca, yazılım ve Ar-Ge faaliyetleri sonucu meydana getirilen ürünlerin seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları halinde, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların lisans ve patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmının istisnaya tabi olacağı, üretim ve pazarlama dolayısıyla elde edilen kazançların ise vergiye tabi tutulacağı hususu, yüklenilen KDV'nin ne kadarlık kısmının gider yazılacağı konusunda önem arz eder.

Söz konusu örnekte, yapılan satışın seri üretime ilişkin olarak ger-

çekleştığı ve satış bedelinin % 60'lık kısmının gayrimaddi hak bedeline isabet ettiği varsayılırsa;

- $50.000 \times \% 60 = 30.000$ TL KDV istisnaya tabi kazancın tespitinde,

- $50.000 \times \% 40 = 20.000$ TL KDV ise vergiye tabi kazancın tespitinde

gider olarak dikkate alınacaktır. İstisna, sadece bölgede üretilecek yazılım programı ve lisanslarını kapsayacak olup bölge dışında yaratılan KDV istisna kapsamı dışındadır. KDV istisnasından yönetici şirketler yararlanamaz.

b) Gelir vergisi

TGB Kanununun geçici 2. maddesine göre, bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31.12.2013 tarihine kadar vergiden istisnadır. İstisna uygulaması ile ilgili özellikli durumlar aşağıda açıklanmıştır.

- Yazılım ve Ar-Ge çalışmaları dışında kalan görevler dolayısıyla (idari işler, temizlik işleri vb.) ödenen ücretler istisna kapsamında değildir.

- Personelin hem bölge içinde hem de bölge dışında çalışıyor olması halinde sadece bölge içerisinde çalışılan süreye isabet eden ücret kısmı gelir vergisinden istisnadır. Bölgede geliştirilen projelerin pazarlanması amacıyla bölge dışında çalışılan sürelerin istisna kapsamına dahil edilmesi mümkün değildir.

- İstisna uygulanabilmesi için, Ar-Ge personelinin listesinin aylık olarak yönetici şirkete onaylatılması ve ilgili vergi dairesine verilmesi gerekir.

c) Harçlar

Teknoparklarda yer alan ve gerçek veya tüzel kişiler adına kayıtlı gayrimenkullerin ifraz, taksim ve birleştirme işlemleri tapu harcından müstesnadır. İstisna, teknoparkların sınırları içinde kalan gayrimenkullerle sınırlı olmak üzere uygulanır.

3.3.13. Serbest Bölgelerde Uygulanan İstisna

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun²³ 6. maddesine göre, serbest bölgeler gümrük bölgesi dışında sayılır ve bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz. Kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ile düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak VUK hükümlerine bağlı olmaksızın düzenleme yapmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.

5084 sayılı Kanunla²⁴ 06.02.2004 tarihi itibariyle değiştirilen bu maddeye göre, bölgelerde vergi mevzuatına ilişkin hükümler uygulanmaya başlanmış, tam ve dar mükelleflerin bölgedeki gelir ve kurumlar vergisi muafiyeti sona erdirilmiş ve istisna düzenlemesine geçilmiştir.

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin VUK hükümleri çerçevesinde defter tutmaları ve kayıt düzenine uymaları gerekir. Serbest bölgelerde şubesi bulunan firmalar, şubelerinin kayıtlarını merkez bilançolarında konsolide edecekler ve bu şubenin kâr veya zararını da içeren tek bir beyanname düzenleyeceklerdir.

5084 sayılı Kanunla 2004 yılında, 5810 sayılı Kanunla da 2008 yılında değiştirilen geçici 3 üncü maddenin son halinde yer alan kurumlar vergisine ilişkin hükümler aşağıdadır.

23 15.06.1985 tarih ve 18785 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

24 06.02.2004 tarih ve 25365 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

“Geçici Madde 3 – Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih (06.02.2004) itibarıyla serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin;

a) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır.

..Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar;

a) Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır...”

3.3.13.1. 06.02.2004 Tarihine Kadar, Faaliyette Bulunmak Üzere Ruhsat Almış Mükelleflere Yönelik Geçiş Dönemi İstisnası

06.02.2004 tarihine kadar (bu tarih dahil) serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin, ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır.

Ruhsat almak üzere ilgili mercilere başvurmuş olmakla birlikte, 06.02.2004 tarihine kadar henüz faaliyet ruhsatı alamamış mükellefler istisna hükmünden faydalanamazlar.

İstisna, sadece faaliyet ruhsatında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlere ilişkindir. Dolayısıyla, serbest bölgelerde şubesi bulunan kurumlar ile kanuni veya iş merkezi serbest bölgelerde olan mükelleflerin, bu bölgeler dışında

yürüttükleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

3.3.13.2. İstisna Kazanç Tutarının Tespiti

Serbest bölgelerdeki faaliyetlerden elde edilen hasılatın bu faaliyetlere ilişkin olarak yapılan giderlerin düşülmesi sonucu bulunacak kazanç vergiden istisnadır.

Serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri de istisna kapsamındadır. Aynı şekilde, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler neticesinde elde edilen hasılatın, serbest bölge faaliyetlerine ilişkin yapılacak ödemelerde kullanılıncaya kadar geçici olarak serbest bölgelerde mevduat hesaplarında veya repo işlemlerinde değerlendirilmesi sonucu elde edilen gelirler de istisnadan yararlanır. Bunun dışında, serbest bölgelerdeki bankalardan elde edilmiş olsa dahi faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirlerle istisna uygulanmaz.

Örneğin; Merkezi Ankara’da bulunan (X) A.Ş.’nin, 2002 yılında faaliyet ruhsatı almış olan ve Antalya Serbest bölgesinde kimyevi ürün satışı işiyle uğraşan bir şubesi bulunmaktadır. Bu şubenin 15 Mayıs 2010 tarihinde elde ettiği 50.000 TL hasılat, 13 Haziran 2010 tarihinde yapılacak borç ödemesinde kullanılmak üzere serbest bölgede şubesi bulunan (Y) Bankasında repo şeklinde değerlendirilmiş ve repo işleminden 1.000 TL gelir elde edilmiştir.

Buna göre, elde edilen 1.000 TL repo geliri de istisnadan yararlanacaktır. Ancak,

- Şirketin merkezi tarafından serbest bölgedeki şubeye transfer edilen paraların repo işlemlerinde değerlendirilmesi,
- Serbest bölge şubesinin elde ettiği hasılatın, bölge faaliyetleri çerçevesinde yapılacak ödemelerde kullanılması amacının bulunmaması,
- Söz konusu ödemelerde kullanılacak tutarların serbest bölge dışındaki bankalara yatırılması

sonucu oluşacak gelirler istisna kapsamında olmayacaktır.

İstisna kapsamında bulunan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı olarak izlenmesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekir.

Teknoparklarda olduğu gibi serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflere, TÜBİTAK ve benzeri kurumlar tarafından hibe şeklinde sağlanan destek tutarlarının kurum kazancına dahil edilmesi ve bu tutarların istisnadan yararlandırılması gerekir.

3.3.13.3. Müşterek Genel Giderler ve Amortismanların Dağıtımını

Merkezi veya şubesi serbest bölgelerde bulunan mükelleflerin hem serbest bölgedeki hem de serbest bölge dışındaki faaliyetlerine ilişkin müşterek genel giderleri, merkezde ve şubede oluşan maliyetlerin toplam maliyetler içindeki oranı dikkate alınarak dağıtılır. Maliyetlerin hesabında, merkezde ve şubede oluşan satılan malın maliyeti ile faaliyet giderlerinin toplamı dikkate alınır.

Aynı şekilde, bölge içi ve dışındaki faaliyetlerde kullanılan iktisadi kıymetlerin amortismanlarının, esas itibarıyla her bir işte kullanıldıkları gün sayısı dikkate alınarak dağıtılması gerekir. Hangi işlerde ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar, müşterek genel giderlerle birlikte dağıtımına tabi tutulur.

Örneğin; (Y) Limited Şirketinin Türkiye'deki merkezi ve serbest bölgedeki şubesi ayakkabı imalâtı ve satışı faaliyetinde bulunmaktadır.

- Türkiye'deki merkezin vergiye tabi kazancına ilişkin hesaplar:

Satış hasılatı	350.000 TL
Satılan malın maliyeti	180.000 TL

- Serbest bölge şubesinin istisnaya tabi kazancına ilişkin hesaplar:

Satış hasılatı	150.000 TL
Satılan malın maliyeti	50.000 TL

Ayrıca, bu iki işletme dolayısıyla yapılan ortak giderler ve iki işletmede de kullanılan iktisadi kıymetlerin amortisman tutarları aşağıdadır;

Ortak genel yönetim giderleri	20.000 TL
Amortismanlar	
- Türkiye'deki merkeze isabet eden 30.000 TL	
- Serbest bölgeye isabet eden 20.000 TL	50.000 TL

Bu durumda, satılan toplam mamul maliyeti $[180.000 + 50.000]$ 230.000 TL olarak hesaplanacaktır. Ortak genel giderlerden;

- Türkiye'deki merkeze verilmesi gereken pay $[180.000/230.000 \times 20.000]$ 15.650 TL

- Serbest bölgeye isabet eden tutar ise $[50.000/230.000 \times 20.000]$ 4.350 TL

olarak bulunacaktır. Böylece;

- Türkiye'deki merkezin maliyeti $[180.000 + 15.650 + 30.000]$ 225.650 TL; kazancı ise $[350.000 - 225.650]$ 124.350 TL olacaktır.

- Serbest bölgedeki şubenin maliyeti $[50.000 + 4.350 + 20.000]$ 74.350 TL; kazancı ise $[150.000 - 74.350]$ 75.650 TL olarak hesaplanacaktır.

Beyannamenin ilgili satırları ve ödenecek vergi ise aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı [124.350 + 75.650]	200.000 TL
Serbest bölge istisnası (-)	75.650 TL
Kurumlar vergisi matrahı [200.000 - 75.650]	124.350 TL
Hesaplanan kurumlar vergisi [124.350 x %20]	24.870 TL

3.3.13.4. Vergi Tevkifatı

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin 06.02.2004 tarihinden sonra, GVK ve KVK uyarınca vergi kesintisine tabi ödemeler üzerinden yaptıkları tevkifatları sorumlu sıfatıyla beyan edip ödemeleri şarttır.

Örneğin; Serbest bölgede faaliyet gösteren bir işletmenin, yabancı bir şirketten gayrimaddi hak kiralaması veya avukatına serbest meslek ödemesinde bulunması durumunda, %20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Bu bölümde anlatılan istisna hükmünün kâr dağıtımına bağlı olarak yapılacak vergi kesintisine etkisi yoktur. Dolayısıyla, kurumlar vergisi mükellefleri bu bölgelerde elde ettikleri kazançlarını dağıtmaları halinde, kâr payları üzerinden elde edenin hukuki niteliğine göre vergi kesintisi yapacaklardır.

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin, bankalarda bulunan mevduat hesaplarına tahakkuk ettirilen faizler ile repo ka-

zançları, GVK'nın geçici 67. maddesine göre vergi kesintisi tabi tutulur.

Mükelleflerin yaptıkları vergi kesintilerini muhtasar beyanname ile beyan etmeleri zorunlu olmakla birlikte, istisna uygulaması veya diğer nedenlerle kesilen bir verginin olmaması durumunda muhtasar beyanname verilmeyecektir.

3.3.13.5. İmalat Faaliyetlerine Uygulanacak İstisna

Serbest bölgede imalat faaliyetinde bulunan mükelleflerin, bölgede imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları, Türkiye'nin Avrupa Birliğine tam üyeliğinin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar kurumlar vergisinden istisnadır.

Bu istisnadan, bölgede yeni faaliyete geçen mükellefler ile faaliyet ruhsatlarında yer alan sürenin dolmasıyla normal vergileme rejimine tabi olacak mükellefler yararlanacaktır. Ancak;

- Üretim dışı faaliyetlerden,
- Serbest bölge dışında üretilen malların satışından,
- Faaliyet ruhsatında belirtilen alan dışında üretilen malların satışından,
- Serbest bölgede veya serbest bölge dışında fason olarak imal edilen ürünlerin satışından

elde edilen kazançlar istisna kapsamında değildir. İstisna uygulamasında, imal edilen ürünün yurt dışına ya da yurt içine satılmasının bir önemi yoktur. Mükelleflerin bu istisnadan yararlanabilmesi için;

- Bölgelerde “imalat” faaliyetinde bulunmak üzere almış oldukları ruhsatın bir örneğini,

- Sanayi sicil belgesi ve kapasite raporunun bir örneğini,

- İmalat faaliyetinde kullanılacak araç parkını gösteren bir listeyi

yeni mükellefiyet tesis ettirenler mükellefiyet tesisinde, durum değişikliklerinde ise (yeni bir alanda imalata başlayacak mükelleflerin bu durumu ruhsatlarına işlettirdikten sonra) değişikliği müteakiben verecekleri ilk geçici vergi beyannamesi ekinde vergi dairesine vermeleri gerekir.

İmalat faaliyetinin serbest bölgede yapılması gerekmekte olup imalatın belli safhalarında dışarıdan fason hizmet satın alınması istisna uygulamasına engel teşkil etmez. Ancak;

- Fason imalatın sadece sanayi sicil belgesi veya faaliyet ruhsatında yazılı üretim kapsamında yaptırılması,

- Üretimin, fason imalattan çok işletmenin kendi imalatından oluşması,

- İmalat faaliyetleriyle ilgili olarak istisnadan yararlanacak kazanç tutarının fiili kapasite kullanımı ile sınırlı olması,

- İş riskinin ve organizasyonunun üstlenilmesi,

- Hammadde ve yardımcı maddelerin temin edilmesi

gerekir. Serbest bölgede imalat faaliyetinde bulunan bir mükellefin emtia alım satımı işiyle de uğraşması durumunda, imalat faaliyetlerinden elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilecek; faaliyet ruhsatının 06.02.2004 tarihinden önce alınmış olması hali

saklı kalmak kaydıyla, ticari faaliyetten elde edilen kazançlar ise istisna kapsamında olmayacaktır.

Örneğin; 06.02.2004 tarihinden sonra konfeksiyon imalatı ve satışı faaliyetinde bulunmak üzere Mersin Serbest Bölgesinden ruhsat almış olan (X) A.Ş.’nin gelirleri aşağıdadır.

- Bölgedeki fabrikada imal edilen konfeksiyon ürünlerinin satışından elde edilen kazanç: 300.000 TL (Ürünlerin düğme dikimi ve ütüleme işleri fason olarak yaptırılmıştır.)
- Şirketin bölge dışında bulunan fabrikasında imal ettiği ayakkabıları bölgedeki işletmesi üzerinden satması sonucu oluşan kazanç: 100.000 TL
- Bölgedeki işletmenin makine alım satımı dolayısıyla elde ettiği kazanç: 50.000 TL
- Bölgeden elde edilen gelirlerin vadeli olarak bankaya yatırılması sonucunda oluşan faiz geliri: 10.000 TL

Bu durumda vergiden istisna edilen ve vergiye tabi olan kazançlar aşağıdaki şekilde belirlenecektir.

- İmal edilen konfeksiyon ürünlerine ilişkin bitim işi olarak tabir edilen düğme dikimi, ütüleme ve benzeri işlerin fason olarak yaptırılması halinde, bu tür işlerin toplam işçilik maliyetindeki payı işletmenin kendi imatları dolayısıyla yüklediği işçilik maliyetinden daha az olacağından, imalat faaliyetinden elde edilen 300.000 TL kazancın tamamı istisna kapsamındadır.
- Bölge dışında imal edilen ayakkabıların bölgede bulunan işletme aracılığıyla satışından elde edilen 100.000 TL kazanç,

- Faaliyet ruhsatında belirtilen konfeksiyon işi dışında, makine alım satımı dolayısıyla oluşan 50.000 TL kazanç,
 - İmalat faaliyeti dışında elde edilen faiz geliri olan 10.000 TL
- ise istisna kapsamında değildir.

3.3.13.6. Serbest Bölgelerde Gerçekleşen Birleşme ve Devir Hallerinde İstisna Uygulaması

Serbest bölgede faaliyet gösteren bir şirketin birleşmesi veya devir olması halinde; şirket adına düzenlenmiş bulunan faaliyet ruhsatının Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından devralan kurum adına yenilenmesi ve yenileme işlemi sonrası da devralan şirketin bölgede faaliyet gösteriyor olması durumunda, devralan şirket de geçici 3 üncü maddedeki istisna hükmünden yararlanacaktır.

Yalnızca faaliyet ruhsatının devri veya satın alınması şeklinde gerçekleşen işlemler sonucu alınan ruhsatlar ile istisna kapsamında faaliyette bulunulamayacaktır.

3.3.13.7. Faaliyet Ruhsatlarında Belirtilen Sürenin Uzatılması

Serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükellefler, 06.02.2004 tarihi itibarıyla aldıkları faaliyet ruhsatlarında öngörülen sürenin sonuna kadar istisnadan yararlanırlar. 06.02.2004 tarihinden sonra, mükelleflerin faaliyet ruhsatlarının süresinin çeşitli nedenlerle (inşaat süresi ile ilgili süre uzatımları hariç) uzatılması durumunda, istisna süresinin uzaması söz konusu olmayacaktır.

3.3.14. Diğer İndirimler ve İstisnalar

Yukarıda sayılan istisnalar dışında kalan ve diğer kanunlarda düzenlenen istisnalar dolayısıyla oluşan kazançlar bu satıra yazılır.

Kağıt ortamında verilen beyannamelerde bu satırın doldurulması halinde, indirim ve istisna konusu kazançların nelerden oluştuğunu açıklayan bir yazı beyannameye eklenecektir. E-Beyannameye bu satırının doldurulması durumunda ise, her bir indirim ve istisnanın hangi mevzuattan veya işleminden kaynaklandığı belirtilecek ve ayrı satırlara yazılacaktır.

Ayrıca, rehberin “3.3.1.” bölümünde açıklanan gider ve gelirler de bu satıra yazılarak beyannameye dahil edilecektir.

3.4. Kâr ve İlaveler Toplamı

Bu satıra herhangi bir tutar yazılmasına gerek kalmayacak ve sistem tarafından, [Ticari bilanço kârı + KKEG + Önceki yıl ayrılan finansman fonu] toplanarak otomatik olarak kaydedilecektir.

3.5. Cari Yıla Ait Zarar, İstisnalar ve İndirimler Toplamı

Sistem, [Ticari bilanço zararı + Zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler] toplamını alacak ve bu satıra yazacaktır.

3.6. Zarar

“Cari yıla ait zarar, istisnalar ve indirimler toplamı”nın, “Kâr ve ilaveler toplamı”ndan büyük olması durumunda şirketin “mali bilançosu” zararlı olacaktır.

Cari yılda zararı bulunan şirketler doğal olarak, “Kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler” (bağış ve yardımlar, Ar-Ge ve yatırım indirimi) bölümünü doldurulmayacak ve bu istisna ve indirimleri beyannameye dahil etmeyeceklerdir.

Diğer taraftan, Ar-Ge indirimi ile ilgili satırların bilgi amaçlı olarak doldurulması mümkündür. Meslek mensuplarınca, 2010 yılı 3. geçi-

ci vergilendirme döneminde zararı olan şirketlerin Ar-Ge indirimi satırlarına giriş yapamadıkları bildirilmiştir. Bu sorun, 2010 yılı e-beyannameesinde bulunmamakta ve mükellefler zararlı olsalar da Ar-Ge indirimlerini bilgi amaçlı olarak Ar-Ge indirimi satırlarına yazabilmektedirler.

3.7. Kâr

“Kâr ve ilaveler toplamı”nın, “Cari yıla ait zarar, istisnalar ve indirimler toplamı”ndan büyük olması durumunda şirketin “mali bilançosu” kârlı olacaktır. Bu satır da sistem tarafından kaydedilecektir.

3.8. Diğer Geçmiş Yıl Zararları, İstisnadan Kaynaklanan Geçmiş Yıl Zararları, Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yıl Zararları

Bu satırlara sistem tarafından otomatik giriş yapılabilmesi için şirketin kârlı olması şarttır. Mahsup edilebilecek maksimum geçmiş yıl zararı tutarı, “Kâr” satırında yazılı olan miktarla sınırlı olacaktır. Geçmiş yıl zararlarının indirilmesinde en eski yıla öncelik verilecek; aynı yıla ilişkin zararların mahsubunda ise istisnadan kaynaklanan zarar tutarı öncelikle mahsup edilecektir.

Geçmiş yıl zararlarının beyannameye indirimi ile ilgili çeşitli hatalar yapılmaktadır. Zarar mahsubu ile ilgili KVK’daki düzenlemeler, e-beyanname uygulamaları ve zarar mahsubu hakkının kaybedilmesi için yapılması gereken işlemler aşağıda açıklanmıştır.

3.8.1. Zarar Mahsubu

Kurumların ticari faaliyetlerinden doğan zararlar, belli şartların sağlanması halinde sonraki dönemlerde doğan kazançlarından indirilir.

3.8.1.1. Geçmiş Yıl Zararları

Beyannamede, her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar kurum kazancından indirilir. Bir hesap dönemi içerisinde oluşan zararın, müteakip beş hesap döneminde oluşacak kârlarla mahsup edilememesi halinde indirim imkânı ortadan kalkar.

3.8.1.2. Devir ve Bölünme Durumunda Zarar Mahsubu

Devir veya tam bölünme hallerinde varlıkları devralan kurumlar, devralınan veya bölünen kurumların öz sermaye tutarını geçmeyen zararlarını mahsup edebilirler.

Tam bölünme işleminde, bölünen kurumun öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zarar kısmı mahsup edilir.

Öz sermaye, kurumun VUK uyarınca devir veya bölünme tarihi itibarıyla tespit edilmiş olan öz sermayesidir. Aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark öz sermayeyi teşkil eder. Devralınan veya bölünen kurumun öz sermaye tutarının sıfır veya negatif olması halinde bu kurumların zararlarının mahsubu mümkün değildir.

Devir ve bölünme halinde zarar mahsubu yapılabilmesi için;

- Devralınan veya bölünen kurumların son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması,

- Devir veya bölünme neticesinde zarar mahsubu yapacak kurumun, aynı faaliyete devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam etmesi

gerekir. “Aynı faaliyete devam” şartı 5520 sayılı Kanunla getirilmiş-

tir. Bu şart, mülga 5422 sayılı Kanunda yer alan “aynı sektörde faaliyet gösterme” şartından daha dar kapsamlıdır. Buna göre, devralan kurumların devir veya bölünme tarihinden itibaren en az beş yıl süreyle, devralınan veya bölünen kurumların faaliyetlerini devam ettirme zorunluluğu vardır.

Vergiden kaçınma amacıyla ekonomiye kazandırılması mümkün olmayan kurumların devir veya bölünme suretiyle devralınması ya da devralınan veya bölünen kurumların faaliyetinin beş yıllık süre içinde arızı hale getirilerek kısmen durdurulması veya sona erdirilmesi gibi halinde zarar mahsubu mümkün değildir.

Örneğin; Tekstil sektöründe faaliyet gösteren (X) A.Ş., 2010 yılında yine aynı sektörde faaliyet gösteren (Y) A.Ş.’ye KVK hükümleri çerçevesinde devrolmuştur. Devir tarihi itibarıyla (X) A.Ş.’nin bilançosu aşağıdaki gibidir.

Aktif		Pasif	
100 Kasa	20.000	500 Sermaye	140.000
153 Ticari Mallar	120.000	570 Geçmiş Yıl Zararları (-)	90.000
252 Binalar	60.000	- 2008 yılı zararı	30.000
		- 2009 yılı zararı	60.000
		300 Banka Kredileri	150.000

- (X) A.Ş. son beş yıla ilişkin beyannamesini kanuni süresinde vermiştir. Devralan şirket tarafından (X) A.Ş.’nin faaliyetleri devam ettirilmektedir.

- Aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark (X) A.Ş.'nin öz sermayesi olacaktır. Buna göre öz sermaye, [200.000 – 150.000] **50.000 TL** olarak bulunacaktır. Yukarıda açıklanan kısıtlamaya göre de öz sermaye tutarını aşan zarar, devralan (Y) A.Ş.'de indirim konusunu yapılamayacak ve [(30.000 + 60.000) – 50.000] **40.000 TL zarar (Y) A.Ş. tarafından mahsup edilemeyecektir.**

- (Y) A.Ş. tarafından indirilebilecek 50.000 TL zararın hangi yıldan kaynaklandığı serbestçe belirlenecek ve bu zararın 2009 yılından geldiğinin kabul edilmesi devralan (Y) A.Ş.'nin lehine olacaktır.

- (Y) A.Ş.'nin mali bilanço bilgileri ve tüm bu veriler ışığında doldurması gereken 2010 yılı e-beyannamesi aşağıdadır.

2008 yılı zararı	20.000 TL
2009 yılı zararı	80.000 TL
2010 yılı kârı	500.000 TL

GEÇMİŞ YIL ZARARLARI		
Yıl	Tip	Zarar
2005	İstisnadan Kaynaklanan Zararlar	
2005	Diğer Zararlar	
2006	İstisnadan Kaynaklanan Zararlar	
2006	Diğer Zararlar	
2007	İstisnadan Kaynaklanan Zararlar	
2007	Diğer Zararlar	
2008	İstisnadan Kaynaklanan Zararlar	
2008	Diğer Zararlar	20.000
2009	İstisnadan Kaynaklanan Zararlar	
2009	Diğer Zararlar	130.000
TOPLAM		150.000,00

Kar ve İlaveler Toplamı	500.000,00
Cari Yıla Ait Zarar, İstisna ve İndirimler Toplamı	
ZARAR	0,00
KAR	500.000,00
Diğer Geçmiş Yıl Zararları	150.000,00
İstisnadan Kaynaklanan Geçmiş Yıl Zararları	0,00
Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yıl Zararları	150.000,00
İndirime Esas Tutar	350.000,00

3.8.1.3. Yurt Dışı Zararların Mahsubu

Kurumların yurt dışı faaliyetlerinden doğan zararlar, belli koşullar dahilinde kazançtan indirilir. Ancak, kazançları Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna edilen faaliyetlere ilişkin yurt dışı zararların mahsup imkânı yoktur. Örneğin, yurt dışı inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançlar Türkiye’de vergiden istisna olduğundan, bu faaliyetlerden doğan zararlar vergiye tabi kazançlardan indirilemez.

Türkiye’de indirim konusu yapılan yurt dışı zararların ilgili ülkede de mahsup edilmesi veya gider olarak dikkate alınması durumunda beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, mahsup ya da gider yazılmadan önceki tutar olacaktır.

Örneğin; (Y) Limited Şirketinin 2009 ve 2010 yıllarındaki yurt içi ve yurt dışı faaliyet sonuçları aşağıdadır:

Hesap Dönemi	Yurt Dışı Faaliyetleri Sonucu	Yurt içi Faaliyetleri Sonucu
2009	30.000 Zarar	10.000 Kâr
2010	40.000 Kâr	60.000 Kâr

2010 yılında yabancı ÷lkede verilen beyannamedeki 40.000 TL kazançtan, 2009 yılına ait 30.000 TL geçmiş yıl zararı dıŐülmüŐ ve 10.000 TL kazanç beyan edilmiştir. Yabancı ÷lkede yapılan zarar mahsubu sonucunda mükellefin e-beyanname üzerindeki 2009 ve 2010 yılları uygulamaları Şu Şekilde olacaktır.

2009 yılı beyannamesi

Yurt içi faaliyet sonucu	10.000 TL Kâr
Yurt dışı faaliyet sonucu	(-) 30.000 TL Zarar
Matrah	Yok
Devreden zarar	20.000 TL

2010 yılı beyannamesi

Yurt içi faaliyet sonucu	60.000 TL Kâr
(Mahsup öncesi) Yurt dışı faaliyet sonucu	40.000 TL Kâr
Toplam	100.000 TL Kâr
Geçmiş Yıl Zararı (-)	20.000 TL
Matrah [100.000 – 20.000]	80.000 TL
Hesaplanan vergi [80.000 x %20]	16.000 TL

Yurt dışı faaliyetlerinden doğan zararların Türkiye’de beyan edilen kazançlardan indirebilmesi için aşağıdaki şartlara uyulmalıdır.

a) Faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının (zarar dahil), her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisini haiz kuruluşlara incelettirip rapora bağlatılması

Faaliyette bulunulan yabancı ülkede denetim yetkisine sahip bir denetim kuruluşunun olmaması halinde, her yıla ait vergi beyannamesi ve eki bilanço ile gelir tablosunun yabancı ülkenin yetkili makamlarından alınacak veya onaylatılacak birer örneğinin, mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılması zarar mahsubu açısından şarttır.

Ayrıca, söz konusu denetim kuruluşlarınca hazırlanan rapor ekinde yer alacak vergi beyanları ile bilanço ve gelir tablosunun da yabancı ülkedeki yetkili makamlara onaylatılması zorunludur.

b) Yukarıda açıklanan raporun aslı ile birlikte tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine verilmesi

Mükelleflerin yurt dışı zararlarını mahsup edebilmeleri için yukarıda açıklanan şekilde hazırlanmış son beş yıla ilişkin raporlarını ilgili vergi dairesine ibraz etmiş olmaları şarttır.

Örneğin; 2010 yılında yurt dışı faaliyetlerinden zarar eden bir şirketin bu zararını beyanname üzerinden mahsup edebilmesi için; 2006, 2007, 2008, 2009 ve 2010 hesap dönemleri ile ilgili yurt dışındaki yetkili makamlarca hazırlanacak raporu vergi dairesine ibraz etmiş olması gerekir. Böylece, 2010 hesap dönemine ilişkin yurt dışı zararlar (Bu faaliyet sonucu oluşan kazancın Türkiye'de vergiden istisna edilmemiş olması şartıyla) indirim konusu yapılacaktır.

Öte yandan, 2006-2009 yıllarına ilişkin raporların her yıl verilmesine gerek olmayacak ve raporlar zarar mahsubunun yapılacağı dönemde bir seferde ibraz edilecektir. (Yurt dışı faaliyet sonuçlarının Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi konusunda rehberin "3.3.9.1." bölümüne bakılmalıdır.)

3.8.1.4. İş Ortaklıklarının Zararının Mahsubu

Kurumlar vergisi mükellefiyetini tercih eden iş ortaklıkları vergi hukuku açısından bağımsız bir kişilik sayılmakta, defter tutma, stopaj sorumluluğu ve diğer mükellefiyetler açısından ortaklarından tamamen ayrı şekilde değerlendirilmektedir. İş ortaklıklarının faaliyetinden doğan kazanç kurumlar vergisine tabi tutulur ve vergi sonrası kazanç ortaklara dağıtılır.

İş ortaklıkları belli bir süre için kurulan ve yıllara sari işleri nedeniyle kâr veya zararı ileriki yıllarda oluşan yapılardır. Bu nedenle,

kurumlar vergisi mükellefi olmayı tercih eden ve işin bitimiyle birlikte sonlandırılacak olan iş ortaklığının zarar etmesi durumunda, söz konusu zarar tutarlarının iş ortaklığına ortak olan firmaların beyannameleri üzerinden indirilmesi mümkün değildir.

Buna göre, iş ortaklığını oluşturacak şirketlerin mükellefiyet tesisi konusunda verecekleri kararda, ortaklık faaliyeti sonucunda zarar edilmesi ihtimalini göz önüne almaları yerinde olacaktır.

3.8.1.5. 6111 Sayılı Kanun Kapsamında Zarar Mahsubu

Kamuoyunda “Af Kanunu” olarak da adlandırılan 6111 sayılı Kanununun 6. maddesine göre, kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah artırımında buldukları yıllara ait zararlarının % 50’si, 2010 ve izleyen yılların kazançlarından mahsup edilemez.

Örneğin; (Z) A.Ş. 2008 yılı beyannamesinde 100.000 TL zarar beyan etmiştir. Şirket, 2011 yılında 6111 sayılı Kanunun matrah artırımını hükümlerinden faydalanmış ve asgari tutarları dikkate almak suretiyle 2008 yılı matrahını artırmıştır. Buna göre, 2008 yılı zararının yarısı olan $[100.000/2]$ 50.000 TL, 2010 yılı beyannamesinde indirim konusu yapılamayacaktır.

3.8.2. Geçmiş Yıl Zararlarının Beyannameye Mahsubunda Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar

Geçmiş yıl zararlarının bu ayırmada açıklanan şekilde hesaplanması ve manuel olarak e-beyannamenin geçmiş yıl zararları bölümüne yazılması gerekir. Bu bölüme yazılan tutarlar otomatik olarak “Diğer geçmiş yıl zararları, İstisnadan kaynaklanan geçmiş yıl zararları, Mahsup edilecek toplam geçmiş yıl zararları” satırlarına aktarılacak ve “Zarar olsa dahi indirim konusu yapılabilecek indirim ve istisnalar düşüldükten” sonra kazanç bulunması halinde indirim konusu edilecektir.

Örneğin; (X) A.Ş.’nin bilgileri ve beyannamesi aşağıdadır.

2007 yılı zararı	10.000 TL
2008 yılı zararı	20.000 TL
2009 yılı zararı	40.000 TL
2010 yılı kârı	25.000 TL

Kurumun 2010 yılı kârının 25.000 TL olması nedeniyle; “Geçmiş yıl zararları” bölümüne 2007, 2008 ve 2009 yılı zararları sırasıyla yazılacak, sistem tarafından “Mahsup edilecek toplam geçmiş yıl zararları” bölümüne 2007 yılından 10.000 TL ve 2008 yılından 15.000 TL zarar tutarının toplamı olan 25.000 TL aktarılacak, şirketin matrahı sıfır olarak gösterilecek ve geriye kalan 45.000 TL geçmiş yıl zararı 2010 yılında dikkate alınamayacaktır.

Kar ve İlaveler Toplamı	25.000,00
Cari Yıla Ait Zarar, İstisna ve İndirimler Toplamı	
ZARAR	0,00
KAR	25.000,00
Diğer Geçmiş Yıl Zararları	25.000,00
İstisnadan Kaynaklanan Geçmiş Yıl Zararları	0,00
Mahsup Edilecek Toplamı Geçmiş Yıl Zararları	25.000,00
İndirime Esas Tutar	0,00

Kârın yetersiz olması veya zarar edilmesi dolayısıyla kullanılabilen geçmiş yıl zararları bir sonraki beyannameye otomatik olarak aktarılmadığından, bu zararların bir hak kaybına mahal vermeyecek şekilde beyannamelelere dikkatle yazılması uygun olacaktır.

Cari yıl zararları gelir tablosu hesaplarıyla ticari ve mali bilançoya yansıtılır. Matrahın tespitinde kanunen kabul edilmeyen zararlar ise KKEG satırına yazılacaktır.

Örneğin; (Y) A.Ş.'nin bilgileri aşağıdadır.

2009 yılı zararı	30.000 TL
2010 yılı yurt içi satış kazancı	50.000 TL
2010 yılı istisnaya tabi faaliyete ilişkin yurt dışı zararı	40.000 TL

Şirketin 2010 yılı kazancı [50.000 – 40.000] 10.000 TL olmasına rağmen, istisnaya tabi faaliyet dolayısıyla oluşan zarar matrahtan düşülemeyecek ve 40.000 TL zarar KKEG satırına yazılacaktır. Diğer taraftan 2009 yılı zararı olan 30.000 TL kazançtan indirilecektir.

Ticari Bilanço Karı		10.000	
Ticari Bilanço Zararı			
İLAVELER			
	Türü	Tutarı	
	Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	40.000	
TOPLAM		40.000,00	
ZARAR OLSA DAHI İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER			
	Türü	Açıklama	Tutarı
TOPLAM			
Kar ve İlaveler Toplamı			50.000,00
Cari Yıla Ait Zarar, İstisna ve İndirimler Toplamı			
ZARAR			0,00
KAR			50.000,00
Diğer Geçmiş Yıl Zararları			30.000,00
İstisnadan Kaynaklanan Geçmiş Yıl Zararları			0,00
Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yıl Zararları			30.000,00
İndirime Esas Tutar			20.000,00

Vergi uygulamalarına göre zarar mahsubunda dikkat edilmesi gereken hususlar aşağıda açıklanmıştır.

- İlgili hesap döneminde kazancı olmasına ve indirim konusu yapabilecek geçmiş yıl zararı bulunmasına rağmen, geçmiş yıl zararlarını dikkate almayan mükelleflerin, bu dönemi izleyen yıllarda söz konusu geçmiş yıl zararlarını mahsuba konu etmeleri mümkün değildir. Ayrıca, kazanç beyan edilen dönemde geçmiş yıl zararlarını mahsup etmeyerek bu hakkından vazgeçen mükelleflerin, kazanç beyan edilen dönem beyannamesini düzeltmeleri ve geçmiş yıl zararlarını indirim konusu yapmaları da söz konusu olmayacaktır.

Örneğin; (Z) A.Ş.'nin bilgileri aşağıdaki gibidir.

2007 yılı zararı	50.000 TL
2008 yılı zararı	40.000 TL
2009 yılı kârı	100.000 TL
2010 yılı kârı	150.000 TL

Şirket 2009 yılı beyannamesi üzerinde [50.000 + 40.000] 90.000 TL zarar mahsubu hakkı bulunmasına rağmen, bu hakkını kullanmamış ve 2007-2008 yılları zararlarını kazancından düşmemiştir.

Bu durumda, kârlı olduğu yılda (2009) zarar mahsubu hakkını kullanmayan Şirketin 90.000 TL zararını 2010 yılı beyannamesi üzerinde mahsuba konu etmesi mümkün değildir. Ayrıca mükellef, 2009 yılı beyannamesini düzeltmek suretiyle de zarar tutarını indirim konusu yapamayacaktır.

Bu uygulamaya göre, meslek mensuplarının idareyle ve mükellefleriyle sorun yaşamamaları açısından geçmiş yıl zararları bölümünün dikkatle doldurulması önem arz etmektedir.

- Gönüllü matrah artırımı ve benzeri nedenlerle beynamede gösterilmeyen cari yıl ve geçmiş yıl zarar tutarlarının, daha sonra düzeltme beyannamesi verilmesi suretiyle düzeltilmesi veya ileriki yıllarda verilecek olan beyannamelerde mahsuba konu edilmesi mümkün değildir.

Örneğin; (X) Limited Şirketinin bilgileri aşağıdaki şekildedir.

2008 yılı zararı	100.000 TL
2009 yılı kârı	250.000 TL
2010 yılı kârı	400.000 TL

Şirket 2009 yılı beyannamesi üzerinde 100.000 TL zarar mahsubu hakkı olmasına rağmen, matrah artırımında bulunmak amacıyla geçmiş yıl (2008) zararını indirim konusu yapmamış, 2009 yılı e-beyannamesinde 250.000 TL kazanç göstermiş ve 50.000 TL vergi ödemiştir.

Bu durumda, kârlı olduğu yılda (2009) zarar mahsubu hakkını kullanmayan şirketin, 100.000 TL zararını 2010 yılı beyannamesi üzerinde indirim konusu etmesi mümkün değildir. Ayrıca mükellef, 2009 yılı beyannamesini düzeltmek suretiyle de zarar tutarını dikkate alamayacaktır.

Gönüllü matrah artırımında bulunmak isteyen şirketlerin, KKEG satırında bulunan tutarı artırarak zararlarını azaltmaları veya matrah beyan etmeleri daha uygun olacak ve hak kayıplarına yol açmayacaktır.

- Zarar beyan edilen hesap dönemlerinde geçmiş yıl zararlarının beyannamede gösterilmemesi ve kazanç beyan edilen ilk hesap döneminde bu zararların indirim konusu yapılması durumunda ise, geçmiş yıl beyannamelerinin düzeltme zamanaşımı hükümleri de dikkate alınarak düzeltilmesi ve her yıla ilişkin zarar tutarlarının ayrı ayrı gösterilmesi şartıyla geçmiş yıl zararlarının cari yıl beyannamesinde mahsubu mümkündür.

Örneğin; (Y) A.Ş.'nin bilgileri aşağıdadır.

2008 yılı zararı	300.000 TL
2009 yılı zararı	200.000 TL
2010 yılı kârı	700.000 TL

Şirket 2009 yılı beyannamesinde 200.000 TL cari yıl zararı beyan etmiş, 2008 yılı zararı olan 300.000 TL'yi ise 2009 yılı beyannamesinde göstermemiştir.

Bu durumda, Şirketin $[300.000 + 200.000]$ 500.000 TL zararını 2010 yılı kârından düşebilmesi mümkündür. Ancak, bu mahsup hakkının kullanılabilmesi için 2009 yılı e-beyannamesinin düzeltilmesi ve 2009 yılı beyannamesine 2008 yılı zararının (300.000 TL) yazılması şarttır. Düzeltme işlemi sonucunda 2010 yılı kârından geçmiş yıl zararları düşülecek ve kalan $[700.000 - 500.000]$ 200.000 TL üzerinden 40.000 TL vergi ödenecektir.

3.9. İndirime Esas Tutar

“Kâr” satırındaki tutardan "Mahsup edilecek toplam geçmiş yıl zararları" satırındaki tutarın çıkarılması sonucu bulunacak olumlu fark bu satıra yazılır. Geçmiş yıl zararları kârdan büyükse bu satır sıfır olarak gösterilir.

3.10. Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler

Kurumların bağış ve yardımları ile bazı indirim ve istisnalarını e-beyannameye yer alan “*Kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler*” bölümüne eklemeleri ve matrahın tespitinde dikkate almaları gerekir.

Ne olursa olsun, kurum kazancı (İndirime esas tutar) bulunmaması durumunda aşağıda açıklanacak istisna, bağış ve indirimlerin beyanname üzerinden düşülmesi mümkün değildir.

Bu bölümde yer alan indirim ve istisna tutarları, cari yılda kazanç yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapılamazlarsa gelecek yıllara devretmezler (Ar-Ge ve yatırım indirimi hariç). İstisna ve indirimler beyannameye yer alan sıraya uyularak mahsup edilir. Ayrıca, her bir istisna veya indirim miktarının belirlenmesinde KVK’da ve 1 seri no.lu KVK Tebliğinde yer alan hesaplamalar dikkate alınmalıdır.

3.10.1. Risturnlar

Risturn, kooperatiflerin ortakları ile yaptığı işlemlerden doğan kazançlarının ortaklara dağıtılmasıdır. Tüketim, üretim ve kredi kooperatiflerinin ortakları için hesapladıkları risturnlar vergiden istisna edilir. Ortakların yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri tutarlardan harcanmayarak iade edilen kısımlar da kooperatifin türüne bakılmaksızın istisnadan yararlanır. İade nakden veya hesaben yapılabilir.

Öte yandan, 6009 sayılı Kanunla KVK'da yapılan değişiklik sonucu, 5200 sayılı Tarımsal Üretici Birlikleri Kanununa²⁵ göre kurulan Birliklerin üyeleri ile yaptıkları muameleler de risturn istisnası kapsamına alınmıştır.

1) Tüketim Kooperatifleri

Tüketim kooperatiflerinde, ortakların kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine göre hesaplanan risturnlar vergiden istisnadır.

Buna göre, ortakların satın aldığı malların kıymetine göre hesaplanan risturnların istisnadan yararlanabilmesi için satın alma fiilinin, “kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılama” amacına yönelik olması gerekir. Kooperatiflerin ortaklarına bu maddelerin dışında sattıkları mallardan (elektrikli ev aletleri, halı, mobilya vb.) sağladıkları kazançlar kurumlar vergisine tabi tutulur.

2) Üretim Kooperatifleri

Üretim kooperatiflerinde, ortakların üreterek kooperatife sattıkları veya kooperatiften üretim faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların değerine göre hesaplanan risturnlar vergiden istisna edilir.

Buna göre, ortakların ancak kendileri tarafından üretilip kooperatife sattıkları mallar ile sadece kendi üretim faaliyetlerinde kullanmak üzere satın aldıkları malların kıymetlerine göre hesaplanan risturnlar istisnadan yararlanacaktır.

25 06.07.2004 tarih ve 25514 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

3) Kredi Kooperatifleri

Kredi kooperatiflerinde, ortakların kullandıkları kredilere göre hesaplanan risturnlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Kredi işlemi dışındaki, taşımacılık, üretim ve benzeri işlemler ortaklarla yapılsa dahi istisnaya tabi olmayacaktır.

4) Tarımsal Üretici Birlikleri

Risturn istisnası ile ilgili maddenin sonuna 6009 sayılı Kanunla, “*Bu bent hükümleri, 5200 sayılı Tarımsal Üretici Birlikleri Kanununa göre kurulan Birliklerin üyeleri ile yaptıkları muameleler hakkında da uygulanır.*” ifadesi eklenmiştir.

Bu değişiklikle birlikte risturn istisnasının, 5200 sayılı Kanun uyarınca kurulan birliklerin üyeleri ile yaptıkları işlemlere de uygulanması sağlanmış ve kapsam tarımsal üretici birliklerini de içine alacak şekilde genişletilmiştir. Bu bölümde yapılan tüm açıklamalar bahsi geçen birlikler açısından da geçerlidir.

Risturnların ortaklara dağıtımı, kâr dağıtımı sayılmaz. Risturnun nakden veya aynı değerde mal ile ödenmesi istisnanın uygulanmasına engel değildir. Risturn istisnasından faydalanılması için;

- Risturna tabi kazancın ortaklarla yapılan işlemlerden kaynaklanması
- Ortaklarla yapılan faaliyetler sonucu doğan kazancın, *kooperatif veya Birlik esas faaliyet konusuyla ilgili olması* gerekir.

Örneğin; Sivas Tarımsal Üretici Birliğinin taşımacılık yapması dolayısıyla oluşacak kazancı, faaliyet ortaklarla yapılsa dahi risturn istisnasından yararlanamaz.

Örneğin; Kayseri Tüketim Kooperatifinin kredi vermesi dolayısıyla oluşacak kazancı, kredi işlemi ortaklarla yapılsa dahi risturn istisnasından faydalanamayacaktır.

Risturn istisnası, yalnızca ortaklarla ortaklık statüsü kapsamında yapılan işlerden kaynaklanan kazançlarla ilgilidir. Bundan dolayı, ortaklarla ve ortak dışı kimselerle yapılan işlerden doğan kazançların ayrı şekilde tespiti gerekir. Ayırma işleminde, ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine oranı esas alınır. Hesaplanan risturnların ortaklara dağıtılması halinde kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılmayacak ve bu tutarların ortaklarca gelir vergisi beyannamesi ile beyanı da söz konusu olmayacaktır.

Örneğin; Süt alımı ve ortaklara yem satışının yanında taşımacılık faaliyetiyle de uğraşan tarımsal kalkınma kooperatifinin; süt alımı ve yem satışı gibi ortaklık statüsünde ortaklarla yaptığı iş hacmi saptanacak ve bu tutar ile ortaklık statüsü dışında yapılan taşımacılık faaliyetinin iş hacmi toplanarak yıllık genel iş hacmi bulunacaktır. Ortaklarla yapılan iş hacmi de, genel iş hacmine oranlanarak risturn istisnası hesaplanacaktır.²⁶

Ortaklar ile yapılan iş hacmi	100.000 TL
Ortak dışı faaliyetler sonucu oluşan hasılat	400.000 TL
Kazanç	50.000 TL

26 Gelir İdaresi Başkanlığının 08.10.2008 tarih ve 97969 sayılı özelgesi.

- (Ortaklar ile yapılan işlemler) 100.000 / (Toplam iş hacmi) 500.000 = %20

Buna göre, elde edilen ve ortaklara dağıtılacak olan kazancın %20'si [50.000 x %20] olan 10.000 TL kurumlar vergisinden istisna olacak ve kâr dağıtımı sırasında da vergi kesintisine tabi tutulmayacaktır.

3.10.2. Ar-Ge İndirimi

Mükelleflerin, münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme faaliyetleri çerçevesinde işletme bünyesinde yapmış oldukları harcamaların %100'ü kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınır.²⁷

KVK'da yer alan Ar-Ge indirimi dışında, uygulama özellikleri daha farklı olan ve esas itibarıyla yine harcamaların %100'ü oranında matrahtan indirim hakkı tanıyan 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanun²⁸ yürürlüğe girmiştir. Bu iki uygulamaya paralel olarak beyanname "Ar-Ge indirimi (KVK Mad. 10/1-a" ve "Ar-Ge indirimi (5746 Sayılı Kanun Mad.3)" şeklinde iki satır açılmıştır.

3.10.2.1. KVK'da Yer Alan Ar-Ge İndirimi

KVK'da yer alan indirim "proje bazlı" olarak uygulanır. Mükellefler, yaptıkları Ar-Ge harcamalarını gider ya da maliyet olarak dikkate alırlar. Bu düzenleme ile ticari bilanço kârının tespitinde indirim konusu yapılan harcamaların beyanname üzerinden bir kez daha indirimi sağlanmakta ve örneğin yapılan 100 TL tutarındaki Ar-Ge harcaması 200 TL olarak gider yazılmaktadırlar.

27 KVK'nın 10/1-a maddesi

28 12.03.2008 tarih ve 26814 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

3.10.2.1.1. Ar-Ge faaliyetlerinin kapsamı

Ar-Ge indirimine konu edilecek harcamaların aşağıdaki faaliyetlere yönelik olması gerekir.

- Bilimsel ve teknolojik alanlardaki belirsizlikleri gidermek ve bunları aydınlatmak amacıyla bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni teknik bilgilerin elde edilmesi
- Yeni yöntemlerle yeni ürünler, madde ve malzemeler, araçlar, gereçler, işlemler, sistemler geliştirilmesi, tasarım ve çizim çalışmaları ile yeni teknikler ve prototipler üretilmesi
- Yeni ve özgün tasarıma dayanan yazılım faaliyetleri yapılması
- Yeni üretim yöntem, süreç ve işlemlerinin araştırılması veya geliştirilmesi
- Bir ürünün maliyetini düşürücü, kalite, standart veya performansını yükseltici yeni tekniklerin / teknolojilerin araştırılması

Bu faaliyetlerin, mükelleflerin oluşturacakları Ar-Ge departmanlarında projeye bağlı olarak yürütülmesi şarttır.

Ar-Ge Projesi; Amacı, kapsamı (genel ve teknik tanımı), süresi, bütçesi, özel şartları, diğer kurum, kuruluş, gerçek ve tüzel kişilerce sağlanacak aynı ve/veya nakdi destek tutarları, sonuçta doğacak ihtira haklarının paylaşım esasları belirlenmiş ve Ar-Ge faaliyetinin her safhasını açıklayacak mahiyette ve bilimsel esaslar çerçevesinde hazırlanan projeyi ifade eder.

Aşağıda sayılan faaliyetler ise Ar-Ge kapsamında değerlendirilmez.

- Pazar araştırması ya da satış promosyonu, kalite kontrol, sosyal bilimlerdeki araştırmalar, petrol, doğalgaz, maden rezervleri arama ve

sondaj faaliyetleri, icat edilmiş ya da mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanımı, biçimsel değişiklikler

- Bilimsel ve teknolojik yenilik doğurmayan rutin faaliyetler, ilk kuruluş aşamasında kuruluş ve örgütlenmeyle ilgili araştırma giderleri, proje sonucunda geliştirilen ürüne ilişkin fikri mülkiyet haklarının korunmasına yönelik çalışmalar ve numune verilmek amacıyla prototiplerden kopyalar çıkarılıp dağıtılması ve reklam amaçlı tüketici testleri

Ar-Ge faaliyeti, denemelerin son bulunduğu ve ilk üretimin yapıldığı aşamada sona erer. Bu tarihten sonra yapılan harcamalar Ar-Ge kapsamında değerlendirilmez. Nihai ürünün oluşturulması aşamasında elde edilen ürünlerin kullanılabilirliğini ölçmek ve gerektiğinde değişiklik yapılmak üzere işletme içinde veya dışında test edilmesi amacıyla yapılan harcamalar Ar-Ge kapsamındadır. Ancak, ticari üretimin planlanması, seri üretim sürecine ilişkin çalışmalar ve ürünün tanıtılması amacıyla numune üretilmesi Ar-Ge faaliyeti değildir.

3.10.2.1.2. Ar-Ge Harcamaları

Ar-Ge departmanlarında yapılan harcamaların indirimine konu edilmesi için bazı özellikleri taşıması gerekir.

- **İlk madde ve malzeme giderleri:** Her türlü direkt ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ara mamul, yedek parça ve benzeri giderler ile amortisman uygulamasına konu olmayan maddi ve gayrimaddi kıymet iktisaplarına ilişkin giderleri kapsar. Henüz Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılmamış olan hammadde ve diğer malzemelere ilişkin maliyet tutarlarının stoklar hesabında; kullanılan, satılan ya da elden çıkarılanların da stoklar hesabından mahsup edilmek suretiyle izlenmesi gerekir.

- **Personel giderleri:** Ar-Ge faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla çalıştırılan nitelikli personel ile ilgili ücretler ve bu mahiyetteki giderlerdir. İşletmenin Ar-Ge departmanında çalıştırılan hizmetliler ve benzeri vasıfsız personel ile Ar-Ge departmanına tahsis edilmemiş olup günün bir kısmında Ar-Ge departmanında çalışan personele ödenen ücretler bu kapsamda değerlendirilmez.

- **Genel giderler:** Ar-Ge faaliyetlerini yürütmek amacıyla kullanılan elektrik, su, gaz, bakım-onarım, haberleşme ve nakliye giderleri ile Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan makine ve teçhizata ilişkin bakım-onarım ve benzeri giderleri kapsar. Sigorta giderleri, Ar-Ge faaliyetlerinin bizzat yürütülmesi amacıyla kullanılan tesis için ödenen kiralar ile kitap, dergi ve benzeri bilimsel yayınlara ait giderler de bu kapsamdadır.

Bu giderlerin Ar-Ge harcaması olarak değerlendirilmesi için Ar-Ge departmanında fiilen kullanıldığının ispat edilmesi gerekir. Çeşitli kıstaslara göre genel işletme giderleri üzerinden hesaplanacak paylar bu kapsamda değerlendirilmez.

- **Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler:** Normal bakım ve onarım giderleri hariç olmak üzere, Ar-Ge faaliyetleriyle ilgili işletme dışında diğer kuruluşlardan mesleki ve teknik destek alınması veya bunlara analiz yaptırılması karşılığında yapılan ödemeler bu mahiyettedir.

İşletmenin organizatörlüğünde olmak şartıyla, kamu kurum ve kuruluşlarına ait Ar-Ge merkezleriyle üniversiteler bünyesinde yapılan Ar-Ge faaliyetleri de bu kapsamdadır.

- **Vergi, resim ve harçlar:** Doğrudan Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin olan ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan aynı vergi, resim ve harçları kapsar.

- **Amortisman ve tükenme payları:** Doğrudan Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan bina, makine-tesis ve cihazlar, taşıtlar, döşeme ve demirbaş gibi maddi ve maddi olmayan duran varlıklar için ayrılan amortisman ve tükenme paylarından oluşur. Ar-Ge departmanı dışında başka faaliyetlerde de kullanılan iktisadi kıymetlere ilişkin amortismanlar Ar-Ge harcaması kapsamında değildir.

Satın alınan amortismanına tabi iktisadi kıymete ilişkin maliyet bedeli değil, bu kıymetin her yıl ayrılan amortisman tutarı Ar-Ge indirimine konu edilir.

- **Finansman giderleri:** Ar-Ge projesi bazında yerli ve yabancı kurumlardan alınan kredilere ilişkin finansman giderleridir.

3.10.2.1.3. Ar-Ge İndirimi ile İlgili Başvuru ve Uygulama

Ar-Ge indirimi tutarı, beyannamenin “*Ar-Ge indirimi (KVK Mad. 10/1-a)*” satırına yazılır ve kazanç bulunması halinde indirilir. İlgili dönemde kazancın yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapılamayan Ar-Ge indirimi tutarı sonraki hesap dönemlerine devreder. Ayrıca, devreden Ar-Ge indirimi “Ek bilgiler” sekmesinde yer alan “*Gelecek Yıla Devreden Ar-Ge İndirimi (KVK Mad. 10/1-a)*” satırına yazılır. Mükelleflerin Ar-Ge projesi kapsamındaki harcamalarını, işletmenin diğer faaliyetlerine ilişkin harcamalarından ayırarak Ar-Ge indiriminin doğru hesaplanmasına imkân verecek şekilde muhasebeleştirmeleri gerekir.

Teknoparklarda veya serbest bölgelerde Ar-Ge faaliyetleri gerçekleştirilen ve bu bölgelere yönelik istisnalardan faydalanan mükellefler, Ar-Ge indiriminden yararlanamazlar.

Ar-Ge indiriminin uygulanmaya başlanacağı döneme ait geçici vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar 1 seri no.lu Tebliğin ekinde yer alan formata uygun şekilde hazırlanacak rapor Gelir İdaresi Başkanlığına gönderilmekte ve TÜBİTAK tarafından incelemesi yapıp onaylanan proje çerçevesinde yapılan harcamalar Ar-Ge indiriminden yararlanmaktadır. Ancak, çalışmalara başlanıp harca yapılmakla birlikte projenin herhangi bir aşamasında başvuruda bulunulması ve projenin de onaylanması halinde, başvuru tarihinin içinde bulunduğu geçici vergilendirme döneminin başlangıcından itibaren yapılan Ar-Ge harcamaları Ar-Ge indiriminden yararlanabilecek, Ar-Ge projesi bittikten sonra yapılan başvurular ise değerlendirilmeye alınmayacaktır.

Örneğin; 02.03.2010'da başlayan bir Ar-Ge projesi ile ilgili olarak, ilk 3 aylık geçici verginin beyan tarihi olan 14.05.2010 tarihine kadar GİB'e başvuru yapılmalıdır. Başvurunun 05.07.2010'da yapılması durumunda ise, 02.03.2010-31.05.2010 tarihleri arasındaki harcamalar Ar-Ge indirimine konu edilemeyecek, 01.06.2010 tarihinden itibaren yapılacak Ar-Ge harcamaları ise beyanname üzerinden indirilecektir.

GİB'e gönderilecek raporun ayrıntılı olarak düzenlenmesine gerek yoktur. Ayrıntılı açıklamalar TÜBİTAK tarafından istenileceğinden Tebliğ ekindeki kısa formun doldurulması yeterlidir.

GİB, raporun genel değerlendirmesini yaptıktan sonra projeyi, münhasıran yeni bilgi ve teknoloji arayışına yönelik olup olmadığı

nın tespit edilmesi amacıyla TÜBİTAK'a intikal ettirecektir. Mükellefler ise proje bütçesinin % 0,3'ü oranındaki tutarı TÜBİTAK'a ödeyecek ve ancak bu tutar 15.000 TL'yi aşmayacaktır. TÜBİTAK, düzenleyeceği değerlendirme raporunu GİB'e ve ayrıca başvuru sahibine gönderecektir.

TÜBİTAK tarafından daha önce incelemesi yapılmış olan projelerle ilgili yeniden inceleme yapılmasına gerek yoktur. Bu kapsamda TÜBİTAK tarafından incelenerek desteklenmesi uygun görülmüş Ar-Ge projelerine ilişkin GİB'e müracaat edilmeyecek ve desteklenen projelere ilişkin Ar-Ge değerlendirme raporları veya TÜBİTAK'tan alınan destek karar yazısının bir örneğinin YMM tasdik raporuna eklenmesi yeterli olacaktır.

Kurumlar vergisi mükelleflerince yararlanılan Ar-Ge indiriminin doğru hesaplandığı ve uygulandığına ilişkin YMM tasdik raporunun Haziran ayı sonuna kadar vergi dairesine verilmesi gerekir. Ar-Ge proje değerlendirme raporlarının, YMM tasdik raporlarının verilmesi gereken ay içinde veya daha sonra gelmesi halinde de mükellefler Ar-Ge indiriminden yararlanacaktır. Değerlendirme raporunun ilgili vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde YMM tasdik raporunun ibraz edilmesi ise şarttır. Söz konusu raporun bu süreler içinde verilememesi halinde ise Ar-Ge indiriminden yararlanılamaz. Ar-Ge indirimine ilişkin hususlara tam tasdik raporunda yer verilmiş olması durumunda, Ar-Ge indirimine ilişkin olarak ayrıca tasdik raporu düzenlenmesine gerek yoktur.

3.10.2.1.4. Ar-Ge İndirimi Uygulamasına İlişkin Örnek

(X) A.Ş. ilaç üretimi ve satışı faaliyeti ile uğraşmakta ve üretim tesisinde Ar-Ge departmanı bulunmaktadır. Şirket, yeni bir ilacın üretimi ile ilgili Ar-Ge projesine 04.02.2010 tarihinde başlamış ve bu

projeye yönelik olarak 2010 yılı içinde aşağıdaki harcamaları yapmıştır.

Sadece Ar-Ge departmanında çalışan mühendislere ödenen ücret	500.000
Sadece Ar-Ge departmanında çalışan hizmetlilere ödenen ücret	200.000
Yarı mamul hesabında bulunan ve kullanılan etken maddenin bedeli	50.000
Ar-Ge departmanı için alınan makinenin maliyet bedeli	50.000
Sadece Ar-Ge departmanında kullanılan makinenin amortisman tutarı	10.000
Genel yönetim giderlerinden Ar-Ge departmanına verilen pay	40.000
Yabancı bir şirketten alınan laboratuvar hizmeti bedeli	130.000
Ar-Ge departmanında kullanılacak malzemeler için ödenen gümrük vergisi	20.000
Kısmen Ar-Ge departmanında kullanılan cihazın amortismanı	30.000
Ar-Ge departmanına alınan malzemeler için kullanılan kredinin faizi	15.000
Ar-Ge departmanına ayrılan kısmın elektrik, su ve doğalgaz gideri	80.000
TOPLAM	1.125.000

(X) A.Ş.'nin projenin başından itibaren yapılan harcamalarla ilgili olarak Ar-Ge indiriminden yararlanabilmesi için, hazırlayacağı raporu 14.05.2010 tarihine kadar GİB'e göndermesi gerekir.

Bu başvuru üzerine GİB tarafından TÜBİTAK'a intikal ettirilecek olan proje raporunun Ar-Ge kapsamında olduğunun kabul edilmesi durumunda, 04.02.2010 tarihinden itibaren yapılan harcamalar Ar-Ge indirimine konu edilecektir.

Öte yandan, örnekte belirtilen harcamalardan aşağıda yazılı olanlar Ar-Ge indiriminden yararlanamaz.

Sadece Ar-Ge departmanında çalışan hizmetlilere ödenen ücret	200.000
Ar-Ge departmanı için alınan makinenin maliyet bedeli	50.000
Genel yönetim giderlerinden Ar-Ge departmanına verilen pay	40.000
Kısmen Ar-Ge departmanında kullanılan cihazın amortismanı	30.000
TOPLAM	320.000

Bu dört harcama kalemi çıkarıldıktan sonra kalan [1.125.000 – 320.000] 805.000 TL, e-beyannamenin Ar-Ge indirimi satırına yazılacaktır.

3.10.2.2. 5746 Sayılı Kanunda Yer Alan Ar-Ge İndirimi

- Teknoloji merkezi işletmelerinde
- Ar-Ge merkezlerinde
- Kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde
- Rekabet öncesi işbirliği projelerinde
- Teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca

gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı ile 500 ve üzerinde tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden Ar-Ge

merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamasının bir önceki yıla göre artışının yarısı, kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılır.

Ar-Ge ve yenilik projeleri kapsamında, destek karar yazısının düzenlendiği veya proje sözleşmesinin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren yapılan Ar-Ge harcamaları Ar-Ge indirimine konu edilecektir. Dolayısıyla, bu tarihten önce Ar-Ge indirimi uygulanması söz konusu değildir.

5746 sayılı Kanunda yer alan Ar-Ge indirimi uygulamasının, 5520 sayılı KVK'daki düzenlemeden farklılıkları aşağıda açıklanmıştır.

- Bu kapsamda indirimden yararlanmak için GİB'e başvuru yapılmasına gerek yoktur.
- Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutar KVK'daki uygulamaya paralel olarak devretmekle birlikte, 5746 sayılı Kanun çerçevesinde devredilen tutarlar takip eden yıllarda *yeniden değerlendirme oranında endekslenerek* dikkate alınmaktadır.
- Teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde ve teknoloji girişim sermaye desteklerinden yararlananlarca yapılan tüm harcamalar projeye bağlı olmaksızın kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılır.
- KVK uygulamasında yalnızca TÜBİTAK tarafından desteklenmesi uygun görülen projeler esas alınmaktadır. 5746 sayılı Kanunda

ise, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projeleri ile rekabet öncesi işbirliği projeleri de Ar-Ge indirimi kapsamındadır.

- 500 ve üzerinde tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden Ar-Ge merkezlerinde Ar-Ge indirimine ek olarak, o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamasının bir önceki yıla göre artışının yarısı kurum kazancının tespitinde dikkate alınır.

Mükellefler iki Kanun uygulamasından birini tercih edebilecekleri gibi aynı anda iki indirim hakkını da kullanabilirler. Örneğin, TÜBİTAK'tan alınan karar destek yazısı çerçevesinde KVK'da yer alan indirimden yararlanılmasının yanında, AB fonları tarafından desteklenen başka bir Ar-Ge projesi ilgili olarak da 5746 sayılı Kanundan faydalanılabilir. Söz konusu indirim tutarlarının ise beyannameye ayrı ayrı gösterilmesi gerekecektir. Ancak, aynı projeye ilgili iki Kanun uygulamasından birlikte yararlanılamaz.

5746 sayılı Kanun uygulamasının özellikli noktaları ise aşağıda açıklanmıştır.

3.10.2.2.1. Ar-Ge Faaliyetlerinin Kapsamı

Bir harcamanın Ar-Ge indirimine konu edilebilmesi için Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında yapılmış olması gerekir. Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri; kültür, insan ve toplumun bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması amacıyla sistematik bir temelde yaratıcı çalışmalar yürütmek suretiyle alanında bilimsel ve teknolojik gelişme sağlayan, bilimsel ve teknolojik bir belirsizliğe odaklanan, çıktıları özgün, deneysel, bilimsel ve teknik içerik taşıyan çevre uyumlu ürün tasarımı

ve yazılım faaliyetleri dâhil olmak üzere yenilik süreçlerini de içeren faaliyetlerdir.

5746 sayılı Kanunun uygulama yönetmeliğinde yer alan ve Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında değerlendirilmeyen harcamalardan bazıları ise şunlardır:

- Pazarlama faaliyetleri, piyasa taramaları, pazar araştırması ya da satış promosyonu
- Petrol, doğalgaz, maden rezervleri arama ve sondaj faaliyetleri
- Şekil, renk, dekorasyon ve benzeri estetik ve görsel değişiklikleri içeren biçimsel değişiklikler, kalite kontrol, sosyal bilimlerdeki araştırmalar
- Numune verilmek amacıyla prototiplerden kopyalar çıkarılıp dağıtılması ve reklam amaçlı tüketici testleri

3.10.2.2.2. Ar-Ge Harcamaları

- **İlk madde ve malzeme giderleri:** Doğrudan ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ara mamul, yedek parça, prototip ve benzeri giderler ile amortisman tabi tutulması mümkün olmayan maddi kıymetlerin iktisabına ilişkin giderleri kapsar.
- **Amortismanlar:** Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla iktisap edilen amortisman tabi iktisadi kıymetler için ayrılan amortismanlardan oluşur.

KVK uygulamasından farklı olarak, Ar-Ge faaliyeti dışında başka faaliyetlerde de kullanılan makine ve teçhizata ilişkin amortismanlar, bunların Ar-Ge faaliyetlerinde kullanıldığı gün sayısına göre hesaplanır.

- **Personel giderleri:** Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla çalıştırılan Ar-Ge personeliyle ilgili olarak tahakkuk ettirilen ücretler bu mahiyettedir.

Tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının %10'unu aşmamak üzere, Ar-Ge faaliyetlerine katılan ve bu faaliyetlerle doğrudan ilişkili destek personelinin (hizmetli, yönetici vb.) ücretleri de bu kapsamdadır.

Kısmi çalışma halinde, personelin Ar-Ge faaliyetlerine ayırdığı zamanın toplam çalışma zamanına oranı dikkate alınmak suretiyle bulunan ücret tutarları Ar-Ge harcaması olarak kabul edilir.

- **Genel giderler:** Ar-Ge merkezlerinin elektrik, su, gaz, bakım-onarım, haberleşme ve nakliye giderleri ile bu merkezlerde kullanılan makine ve teçhizata ilişkin bakım ve onarım giderleri gibi Ar-Ge faaliyetinin devamlılığını sağlamak için yapılan giderleri kapsar.

Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin sigorta giderleri, kitap, dergi ve benzeri bilimsel yayınlara ait giderler de bu kapsamdadır. Ancak, 5520 sayılı KVK uygulamasından farklı olarak büro ve kırtasiye gibi sarf malzemelerine ilişkin harcamalar Ar-Ge indirimine konu edilmez.

Bu harcamaların, Ar-Ge gideri olarak değerlendirilmesi için Ar-Ge merkezinde fiilen kullanıldığının ispat edilmesi gerekir. Çeşitli kıstaslara göre genel işletme giderleri üzerinden hesaplanacak paylar bu kapsama girmez.

- **Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler:** Normal bakım ve onarım giderleri hariç olmak üzere, Ar-Ge ve yenilik faaliyetleriyle ilgili işletme dışındaki diğer kuruluşlardan mesleki veya teknik destek alınması veya bunlara analiz yaptırılması karşılığında yapılan ödemelerle bu mahiyetteki diğer ödemelerdir. Bu şekilde alınan danışmanlık hizmeti ve diğer hizmet alımlarına ilişkin harcamalar, toplam Ar-Ge harcaması tutarının %20'sini geçemez.

- **Vergi, resim ve harçlar:** Doğrudan Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin yürütüldüğü taşınmazlar için ödenen vergiler, Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde kullanılmak üzere ithal edilen mallarla ilgili gümrük vergileri ile benzeri vergi, resim ve harçlardır.

3.10.2.2.3. Ar-Ge İndirimi ile İlgili Uygulama ve Başvuru

Ar-Ge indirimi tutarı, beyannamenin “*Ar-Ge indirimi (5746 Sayılı Kanun Mad.3)*” satırına yazılır ve kazanç bulunması halinde indirilir. İlgili dönemde kazancın yetersizliği nedeniyle mahsup edilemeyen Ar-Ge indirimi tutarı sonraki hesap dönemlerine yeniden değerlendirilme oranında artırılmak suretiyle *endekslenerek* devreder. Ayrıca devreden Ar-Ge indirimi, “Ek bilgiler” sekmesinde yer alan “*Gelecek Yıla Devreden Ar-Ge İndirimi (5746 Sayılı Kanun Mad.3)*” satırına yazılır.

Ar-Ge ve yenilik projesini devralan işletmelerce devir tarihinden sonra proje kapsamında yapılan harcamalar Ar-Ge indirimine konu olur.

Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin olarak alınan hibeler/destekler özel bir fon hesabında tutulur. Bu fonda yer alan tutarlar vergiye tabi kazancın tespitinde gelir; Ar-Ge indirimi tutarının tespitinde de Ar-Ge harcaması olarak dikkate alınmaz.

Ar-Ge indiriminden yararlanacak işletmelerin vergi dairesine verecekleri belgelerin:

- Ar-Ge ve yenilik projeleriyle teknogirişim sermayesi desteğinden yararlanan işletmeler için destek veren kamu kurumu veya kanunla kurulan vakıf,

- Ar-Ge merkezleri ile rekabet öncesi işbirliği projeleri için başvuru yapılan kamu kurumu,

- Teknoloji merkezi işletmeleri için Teknoloji Merkezi Müdürlüğü,

- İkili ya da çok taraflı uluslararası Ar-Ge işbirliği programları tarafından desteklenen Ar-Ge ve yenilik projeleri için ise TÜBİTAK

tarafından onaylanmış olması gerekir. Bu kapsamda istenilen belgeler aşağıda sayılmıştır.

a) Kanun kapsamında ilk defa Ar-Ge indiriminden yararlanacak olan Ar-Ge merkezlerinden “Ar-Ge Merkezi Belgesi”; proje esaslı Ar-Ge indiriminden yararlanacak olanlardan ise teknik kuruluşlarca düzenlenmiş olan “Ar-Ge ve Yenilik Projesi Değerlendirme Raporu” veya “Rekabet Öncesi İşbirliği Projesi Değerlendirme ve Denetim Komisyonu Kararı” ya da “proje sözleşmesi” istenir. Ancak, bu belgeleri daha önce vergi dairesine vermiş olup aynı kapsamda

Ar-Ge harcamalarına devam eden işletmelerden, izleyen vergilendirme dönemlerinde bu belgelerin yeniden ibrazı istenmez.

b) Ar-Ge ve yenilik projesi ile rekabet öncesi işbirliği projesinin, teknogirişim sermayesinden yararlanan işletmeler için desteği veren merkezî yönetim kapsamındaki kamu idaresince onaylanmış bulunan proje sözleşmesi ve eki iş planının, Ar-Ge merkezleri ile teknoloji merkezi işletmelerinde yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinin, hangi aşamada bulunduğu, bu projelerin veya iş planının uygulama durumuna ilişkin belgeler

c) Ar-Ge indirimine konu olan harcamaların ana gruplar itibarıyla yıllık tutarları ve ayrıntılı dökümünü gösteren liste

ç) Ar-Ge merkezleri, teknoloji merkezi işletmeleri, Ar-Ge ve yenilik projeleri ile rekabet öncesi işbirliği projeleri ve teknogirişim sermaye desteğinden yararlanan işletmelerde çalışanların projeler itibarıyla sayıları ve nitelikleri, bu personelin projelerde görev aldığı süreler, ücretleri, kesilen ve istisna edilen vergi tutarlarını gösteren liste

d) Dışarıdan alınan danışmanlık, ekspertiz ve benzeri hizmetlere ilişkin olarak, hizmet sağlayan kişi/kurum adı, T.C. kimlik no/vergi kimlik numarası, alınan hizmetin mahiyeti, fatura tarihi ve numarası, tutarı, stopaj ve KDV tutarına ilişkin liste

Ar-Ge merkezlerinde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde Ar-Ge indiriminin uygulanabilmesi için yukarıda belirtilen belgeleri de içeren YMM raporunun Haziran sonuna kadar vergi dairesine verilmesi zorunlu olup, Ar-Ge merkezleri ve rekabet öncesi işbirliği projeleri için yukarıda sayılan belgelerin beyannameyle birlikte ayrıca verilmesi istenilmez.

Ar-Ge indirimine ilişkin yukarıda sayılan belgelere tam tasdik raporu ekinde yer verilmiş olması durumunda, ayrıca tasdik raporu düzenlenmesine gerek yoktur.

3.10.3. Sponsorluk Harcamaları, Bağış ve Yardımlar

Kurumlar tarafından yapılan sponsorluk harcamaları ile bağış ve yardımlar, kazancın bulunması halinde indirim olarak dikkate alınır. Kısaca özetlemek gerekirse;

- Ticari kâra önce KKEG'ler eklenecek,
- Zarar olsa dahi dikkate alınacak istisnalar beyannameye yazılacak,
- Sonra (varsa) geçmiş yıl zararları mahsup edilecek,
- Ar-Ge indiriminin bulunması halinde ilgili tutar dikkate alınacak ve kalan miktar üzerinden sponsorluk harcamaları, bağış ve yardımlar ile (varsa) yatırım indirimi mahsup konusu yapılacaktır.

Bağış ve yardımların nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardım konusunu oluşturan malın “maliyet bedeli” veya “kayıtlı değeri”, bu değer mevcut değilse takdir komisyonlarınca tespit edilecek değer esas alınır.

Kurumların yaptığı sponsorluk harcamaları ile bağış ve yardımlar öncelikle muhasebe hesaplarında gider olarak yazılır ve gelir tablosu aracılığıyla beyannamedeki “Ticari bilanço kâr/zarar” satırına aktarılır. Daha sonra söz konusu tutarlar beyanname üzerindeki “KKEG” satırına eklenir ve kurum kazançının yeterli olması halinde, beyannamenin bu bölümünde ayrıca gösterilmek şartıyla matrahtan indirilir.

3.10.3.1. Sponsorluk Harcamaları

Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü (GSGM) Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile Türkiye Futbol Federasyonu (TFF) Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için %50’si matrahın tespitinde indirim konusu yapılır.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, amatör veya profesyonel spor dalının tespit edilmesi noktasındadır. GSGM Kanununa göre, futbol hariç diğer branşların sevk ve idaresi görevi GSGM tarafından yürütülür. Bu nedenle;

a) TFF Başkanlığınca sevk ve idare edilen futbol faaliyetlerinden,

- Süper Toto Süper Lig
- Bank Asya 1. Lig
- Spor Toto 2. Lig
- Spor Toto 3. Lig

profesyonel olarak değerlendirilmekte ve bu liglere dahil futbol ku-

l pleriyle ilgili sponsorluk harcamalarının yarısı beyanname üzerinden indirim konusu yapılmaktadır.

b) GSGM tarafından sevk ve idare edilen voleybol, hentbol, basketbol, yüzme, güreŐ ve benzeri tüm branŐlar ile TFF Başkanlığınca sevk ve idare edilen ve yukarıda sayılan futbol liglerinin alt düzeyinde yapılan diğer futbol faaliyetlerinin *amatör* olarak kabul edilmesi ve bu branŐlar ve liglerle ilgili sponsorluk harcamalarının tamamının beyanname üzerinden indirim konusu yapılması gerekir.²⁹

Örneğin; Türkiye Binicilik Federasyonu GSGM'ye bağlı bir kurum olduğundan, bu Federasyona bağlı kulüplerle ilgili yapılacak sponsorluk harcamalarının tamamı beyanname üzerinden indirime konu edilecektir. Ancak, Türkiye Jokey Kulübü GSGM'ye bağlı olmadığı için bu Kul ple ilgili sponsorluk harcamaları indirim konusu yapılamayacaktır.

Sponsor olan kurumun adının anılması koşuluyla;

- Resmi spor organizasyonları için ödenen saha, salon veya tesis kira bedelleri
- Sporcuların yemek, seyahat ve ikamet giderleri ile spor malzemesi bedelleri
- GSGM'nin uygun göreceği spor tesisleri için yapılan ayni ve nakdi harcamalar
- Sporcuların transfer edilmesini sağlayacak bonservis bedelleri
- Spor müsabakaları sonucuna göre sporculara verilen primler

29 Gelir İdaresi Başkanlığının 21.09.2006 tarih ve 72751 sayılı  zelgesi

ve benzeri giderler sponsorluk harcaması kapsamındadır. Spor sahalarına veya sporcuların giysilerinin üzerine yazılı veya elektronik sinyaller yardımıyla sanal olarak kurumun tanıtımının yapılmasını sağlayacak amblem, marka, isim ve benzeri işaretler konulması gibi doğrudan ticari fayda sağlayan ve kurumun tanıtımını amaçlayan harcamalar ise reklam harcamasıdır. Reklam harcamaları genel gider mahiyetinde olduğundan matrahın tespitinde doğrudan gider yazılır.

Sponsorluk harcamalarının beyanname üzerinde indirilebilmesi için aşağıdaki şartların varlığı gerekir.

- Sponsorluk hizmeti alan ile sponsor arasında, hak ve yükümlülükleri içeren yazılı bir sözleşme yapılması
- Yapılan harcamaların banka dekontu, makbuz, fatura ve benzeri belgelerle ispat edilmesi
- Bağlı bulunulan vergi dairesinden vergi borcu olmadığına dair bir yazı alınması ve yapılan sponsorluk sözleşmesinin bir örneğinin ilgili vergi dairesine verilmesi

3.10.3.2. Bağış ve Yardımlar

Şirketler sosyal, kültürel ve benzeri nedenlerle çeşitli kurumlara bağış ve yardım şeklinde destek sağlamaktadırlar. Bağış ve yardımlarda esas alınan, kurum kazancının %5'ine kadar olan tutarın indirimine izin veren düzenleme olmakla birlikte, bağış ve yardımların tümünün indirim konusu yapılabildiği durumlar da mevcuttur. Ancak ne olursa olsun, kurum kazancı bulunmaması durumunda bağış ve yardımların indirim konusu yapılması mümkün değildir. Söz konusu harcamalar yalnızca beyanname üzerinden indirim konusu edilir. Ayrıca bağış ve yardımların indirilemeyen kısmı diğer yıla nakledelemez.

Bunun tek istisnasını, fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelleri oluşturur. Söz konusu indirim GVK'nın indirilecek giderler başlıklı 40. maddesinde düzenlendiğinden, sayılan malzemelerin maliyet bedelleri ticari kazancın tespitinde doğrudan dikkate alınır. Buna göre, söz konusu bağış tutarı doğrudan gider yazılmakta, beyanname üzerinde gösterilmemekte ve kurumun zararlı olması durumunda beş sene boyunca zarar tutarının içinde ileriki yıl beyannamelerine aktarılmaktadır.

3.10.3.2.1. Kurum Kazancının %5'i Oranında İndirilecek Bağış ve Yardımlar

- Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine
- İl özel idarelerine, belediyelere, köylere
- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara

makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının %5'ine kadar olan kısmı, beyannameye ayrıca gösterilmek şartıyla matrahtan indirilir.

İndirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespitinde esas alınan **kurum kazancı**;

[Ticari bilanço kârı – (İştirak kazançları istisnası + Geçmiş yıl zararları)]

Örneğin; (X) A.Ş.'nin faaliyet sonuçları aşağıdadır.

Ticari bilanço kârı	50.000 TL
Yurtdışı şube kazancı	5.000 TL
Serbest bölge kazancı	2.000 TL
Geçmiş yıl zararı	6.000 TL
İştirak kazancı	4.000 TL
(X) belediyesine yapılan bağış	5.000 TL

Beyanname üzerinden indirilebilecek bağış tutarı şu şekilde hesaplanacaktır.

(Ticari bilanço kârı) 50.000 - [(İştirak kazancı) 4.000 + (Geçmiş yıl zararı) 6.000] = **40.000**

Bu tutarında %5'i olan [40.000 x %5] 2.000 TL kurum kazancından indirilebilecek en yüksek bağış tutarı olacaktır. Böylece, (X) belediyesine yapılan bağışın 2.000 TL'lik kısmı beyanname üzerinde indirim olarak dikkate alınacak, geriye kalan 3.000 TL ise indirim konusu yapılamayacaktır.

3.10.3.2.2. Eğitim ve Sağlık Tesislerine Yapılan Bağış ve Yardımlar

- Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak

üzere öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamaların,

- Söz konusu tesislerin inşası için yukarıda belirtilen kamu kuruluşlarına yapılan her türlü bağış ve yardımların,

- Bu tesislerin faaliyetlerini devam ettirmeleri için yapılan bağış ve yardımların

tamamı matrahın tespitinde indirim konusu yapılır. Burada dikkat edilmesi gereken husus, dernek ve vakıflara ilişkin eğitim ve sağlık tesislerinin bu bölümün dışında tutulmuş olmasıdır.

Örneğin; Sağlık Bakanlığına ait hastanenin inşası için yapılan bağışların tamamı kurum kazancından indirilecektir. Ancak, kamuya yararlı (Y) Derneğin inşaat ettiği hastane için yapılan bağış tutarının, kurum kazancının %5'ine kadar olan kısmı indirim olarak dikkate alınacaktır.

Rehberlik ve araştırma merkezi, mesleki eğitim merkezi, iş eğitim merkezi, mesleki ve teknik eğitim merkezi ve akşam sanat okulları da bu kapsamda değerlendirilir. "Sağlık tesisi" ise, Sağlık Bakanlığınca sağlık tesisi kapsamında değerlendirilen kurum ve kuruluşları ifade eder.

Kamu arazisi üzerine yapılan ve kamuya devredilecek eğitim ve sağlık tesislerine ilişkin harcamalar, harcamanın yapıldığı yılda; şirketlerin kendi arazisi üzerine yaptığı ve kamuya devredeceği eğitim ve sağlık tesislerine ilişkin harcamalar ise söz konusu tesislerin kamuya devredildiği yılda indirim konusu yapılır.

3.10.3.2.3. Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yardımlar

KVK'nın 10/1-d maddesine göre, kültür ve turizm amaçlı bağış ve yardımların tamamı beyanname üzerinden indirilir. Bu madde düzenlemesinde referans olarak Kültür ve Turizm Bakanlığı (KTB) çalışmaları esas alınmıştır.

Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan veya Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen ya da desteklenmesi uygun görülen;

- 1) Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticari olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekteştirilmesine,
- 2) lkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarisi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanımına yönelik görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtımı ve tanıtımının sağlanması,
- 3) Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin KTB koleksiyonuna kazandırılmasına,
- 4) Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,
- 5) Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,

6) Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmalarına,

7) Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,

8) Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin KTB koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,

9) Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve faaliyetler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatının tedariki ile film yapımına,

10) Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültür ve sanat faaliyetlerinin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına

ilişkin harcamalar ile makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların %100'ü matrahtan indirilir. Bu çerçevede yapılacak bağış ve yardımlar için, bağış yapılan projenin KTB tarafından desteklendiği veya desteklenmesinin uygun görüldüğüne ilişkin ilgili Bakanlığın yazısının vergi dairesine verilmesi gerekir.

3.10.3.2.4. Doğal Afetlere İlişkin Bağış ve Yardımlar

Bakanlar Kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler için Başbakanlık aracılığı ile makbuz karşılığında yapılan bağışların tamamı kurum kazancından indirilir. Deprem, sel ve benzeri felaketlerin ya-

şandığı dönemlerde Başbakanlık tarafından yardım kampanyaları düzenlenmekte olup yapılan bağış ve yardımlar ilgili ülke veya bölgelere ulaştırılmaktadır.

Bu kapsamda, kurumlar tarafından Başbakanlık aracılığı ile makbuz karşılığında yapılan bağışların tamamı beyannameye yazılmak suretiyle indirim konusu yapılır.³⁰

3.10.3.2.5. Kızılaya Yapılan Nakdi Bağış ve Yardımlar

03.07.2009 tarihi itibarıyla, iktisadi işletmeleri hariç olmak üzere Türkiye Kızılay Derneğine makbuz karşılığı yapılan *nakdi* bağış ve yardımların tamamı, beyannameye açılan “Türkiye Kızılay Derneğine yapılan nakdi bağış ve yardımlar” satırına yazılmak suretiyle matrahtan indirilir.

Kızılaya yapılacak *aynî* bağış ve yardımlar rehberin “3.10.3.2.1.” bölümünde yer alan açıklamalara göre indirim konusu edilir. Kızılayın iktisadi işletmelerine yapılan bağış veya yardımlar ise matrahın tespitinde dikkate alınmaz.

3.10.3.2.6. İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Ajansına Yapılan Bağış ve Yardımlar ile Sponsorluk Harcamaları

5706 sayılı İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Hakkında Kanun uyarınca kurulan İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Ajansına kurumlar vergisi mükelleflerince makbuz karşılığında yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamalarının tamamı, beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kazançtan indirilir.

30 Gelir İdaresi Başkanlığının 07.03.2006 tarih ve 15089 sayılı özelgesi.

3.10.4. Yatırım İndirimi

Yatırım indirimi istisnası ilk olarak GVK'da yapılan düzenleme ile 1963 yılında mevzuatımıza dahil olmuş, çeşitli Kanunlarla birçok değişikliğe uğramış, 2006 yılında yürürlükten kaldırılmış ve stoklarda bulunan yatırım indiriminin mahsup edilebilmesi için üç yıllık bir geçiş süreci öngörülmüştür. Bu düzenlemenin Anayasa Mahkemesince iptali üzerine geçmiş yıllarda kullanılmayan yatırım indirimi ile sınırlı olmak üzere uygulama ve beyannamedeki yatırım indirimi satırları geri dönmüştür. Yatırım indirimin kısa tarihçesi, yapılan mevzuat değişiklikleri ve yargı kararları çerçevesinde kurumların 2010 yılı beyannamelerini doldururken dikkate almaları gereken hususlar aşağıda açıklanmıştır.

3.10.4.1. Yatırım İndiriminin Tarihsel Süreci

a) 1963 yılında GVK'da ihdas edilen yatırım indirimi istisnası 2003 yılına kadar genel esasları değişmeden uygulanmıştır. 24.04.2003 tarihine kadar ek maddeler ile yapılan düzenlemede, istisnadan yararlanılabilmesi için Hazine Müsteşarlığından yatırım teşvik belgesi alınması zorunlu kılınmıştır.

b) 4842 sayılı Kanunla³¹ 24.04.2003 tarihinden itibaren yatırım indirimi istisnasının sistemi değiştirilmiş ve GVK'daki ek maddeler yürürlükten kaldırılarak 19. madde ihdas edilmiştir.

Bu yeni düzenleme ile birlikte yatırım teşvik belgesine bağlı uygulamadan vazgeçilmiş ve maddede sayılan ve sınırları belli olan yatırımların %40'ı oranında hesaplanacak indirim tutarı beyanname üzerinden mahsuba konu edilmeye başlanmıştır.

31 24.04.2003 tarih ve 25088 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Öte yandan, mükelleflerin yatırım teşvik belgesine bağlı olan yatırımları dolayısıyla hak kazandıkları ve indirim konusu yapamadıkları yatırım indirimi tutarları ile ilgili olarak 24.04.2003 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren geçici 61. maddede;

- 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarla ilgili yatırım harcamalarına (teşvik belgelerine bu tarihten sonra ilave edilen iktisadî kıymetler için yapılan harcamalar hariç), GVK'nın mülga ek 1-6 maddelerinin uygulanacağı,

- Yukarıda belirtilen şekilde yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar ile 24.04.2003 tarihinden önce gerçekleşen yatırımlar üzerinden hesaplanan ve kazancın yetersiz olması nedeniyle sonraki dönemlere devreden yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılın dağıtılmasını %19,8 oranında tevkifat yapılacağı,

- İsteyen mükelleflerin, yatırım teşvik belgeleri kapsamında yaptıkları harcamalarının da yeni düzenleme çerçevesinde indirim konusu yapılabileceği, bunun içinde vergi dairesine bir bildirimde bulunması gerekeceği

belirtilmiştir. Buradan da görüleceği üzere, 24.04.2003 tarihi itibarıyla iki yatırım indirimi istisnası uygulamasından da yararlanılabilmektedir.

c) 5520 sayılı KVK ile birlikte kurumlar vergisi oranının %20'ye düşmesi sonucu, 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere 5479 sayılı Kanunla³² yatırım indirimi uygulaması yürürlükten kaldırıl-

32 08.04.2006 tarih ve 26133 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

mıdır. Ancak, mükelleflerin mevcut yatırım indirimi haklarını kullanabilmeleri amacıyla GVK'ya geçici 69. madde eklenerek üç yıllık bir geçiş dönemi öngörülmüştür. GVK'nın geçici 69. maddesinde, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin;

- 31.12.2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi tutarlarını

- 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, GVK'nın ek 1-6 maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımları için 01.01.2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımlarını

- Mülga 19 uncu madde kapsamında, 01.01.2006 tarihinden önce başlanan yatırımlarla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yapılan yatırımlarını

vergi oranına ilişkin hükümler dahil olmak üzere 2006 yılındaki mevzuat hükümleri çerçevesinde 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirebilecekleri belirtilmiştir.

Bu maddenin yürürlük tarihi itibarıyla yatırım indirimi uygulaması son bulmuştur. Üç senelik geçiş döneminde ise, yararlanılamayan yatırım indirimleri ile önceki yatırımlarla bütünlük arz eden harcamaların vergiden mahsubu mümkün hale gelmiştir.

d) 2006 tarihli bu düzenleme Anayasa Mahkemesinde dava konusu yapılmış ve Yüksek Mahkeme, 08.01.2010 tarih ve 27456 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 15.10.2009 tarih ve 2006/95 Esas ve 2009/144 sayılı Kararıyla, 5479 sayılı Kanunda yer alan aşağıdaki iki düzenlemeyi iptal etmiştir.

- Geçici 69. maddede yer alan **“sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait”** ibaresi iptal edilmiştir. Böylece, geçici 69. maddedeki şart-

ları taşıyan mükellefler için yatırım indirimi uygulamasında yıl sınırı ortadan kalkmıştır. Dolayısıyla mükellefler, maddedeki şartları taşımaları koşuluyla 2010 ve takip eden yıl beyannamelerinde istisnadan yararlanacaklardır.

- GVK'nın 19. maddesini yürürlükten kaldıran Kanunun yürürlük maddesindeki "2" rakamı iptal edilmiş, yatırım indirimi istisnasının yürürlükten kalkma tarihi 31.12.2005 yerine 08.04.2006 olmuş ve bu istisnanın yürürlük süresi **87 gün** daha uzamıştır.

Anayasa Mahkemesinin iptal kararından önce 01.01.2006 - 08.04.2006 tarihleri arasında yapılan yatırım harcamaları, ancak GVK'nın geçici 69. maddesi kapsamında olması şartıyla indirim konusu edilebilmekteydi. İptal kararıyla birlikte 01.01.2006 - 08.04.2006 döneminde yapılan ve yeni başlanmış yatırımlara ait harcamaların da indirimi mümkün hale gelmiştir.

Anayasa Mahkemesi Kararının 2009 yılı gelirlerine uygulanıp uygulanmayacağı konusunda kamuoyunda tereddüt oluşmuştur. Gelir İdaresi tarafından, 2009 yılı geçici vergi beyannamesi ve yıllık kurumlar vergisi beyannamesine yatırım indirimi satırı konulmamış ve Kararın 2010 yılı gelirlerine uygulanmak üzere yürürlüğe gireceği zımni olarak belirlenmiştir. Buna göre de, 2009 yılı kazançları üzerinden yatırım indirimi mahsup edilmemiştir.

e) Hem kurumlar vergisi oranının indirilmesi hem de yeni ihdas edilen teşvik müesseselerine ek olarak yatırım indirimi ile ilgili uygulamanın Yüksek Mahkemenin Kararına göre sınırlı şekilde geri gelmesi neticesinde, 6009 sayılı Kanunla geçici 69. maddede değişikliğe gidilmiş, yatırım indirimine üst sınır getirilmiş ve vergi oranı yeniden belirlenmiştir.

3.10.4.2. Yatırım İndiriminin Mevcut Durumda (2010 Yılı Beyannamesinde) Uygulaması

Anayasa Mahkemesinin Kararı ile birlikte geçiş döneminin üç yıla sınırlandırılması uygulaması kaldırılmıştır. 6009 sayılı Kanunun 5. maddesiyle de GVK'nın geçici 69. maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri; 31/12/2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile;

a) 24/4/2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, Gelir Vergisi Kanununun 9/4/2003 tarihli ve 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1-6. maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımları için belge kapsamında 1/1/2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımları,

b) Gelir Vergisi Kanununun mülga 19 uncu maddesi kapsamında 1/1/2006 tarihinden önce başlanan yatırımlarla ilgili olarak, yatırım ile iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yapılan yatırımları

nedeniyle, 31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını, yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (bu Kanunun geçici 61 inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan vergi oranına ilişkin hüküm dâhil) çerçevesinde kazançlarından indirebilirler. Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın % 25'ini aşamaz. Kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanır."

Bu hüküm, 2010 yılı kazançlarından itibaren uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir. Son düzenlemeler çerçevesinde mükelleflerin 2010 yılı beyannamesinde dikkate alacakları yatırım indirimi istisnası tutarları örneklerle aşağıda açıklanmıştır.

3.10.4.2.1. Yatırım İndirimi İstisnasına Konu Harcamalar

1) 31.12.2005 tarihi itibariyle mevcut olup devreden yatırım indirimi istisnası tutarları

Mükellefler, 31.12.2005 tarihi itibariyle mevcut olup kazancın yetersiz olması nedeniyle indiremedikleri devreden yatırım indirimi istisnası tutarlarını (2006, 2007 ve 2008 yıllarında yararlandıkları tutarlardan kalan kısmı) endekslenmiş değerleri ile birlikte 2010 ve müteakip yıllarda elde ettikleri kazançlarından indirebilirler.

Örneğin; (X) A.Ş.'nin 31.12.2005 tarihi itibariyle yararlanamadığı 100.000 TL bakiye yatırım indirimi bulunmaktadır. Şirket, 2006, 2007 ve 2008 yıllarında kazancı olmaması nedeniyle yatırım indiriminden faydalanamamış ve 2009 yılında da yatırım indirimi uygulamasının bitmesi nedeniyle indirim hakkını kaybetmiştir.

Bu durumda, Anayasa Mahkemesi Kararı ve 6009 sayılı Kanunla yapılan değişiklik uyarınca, 100.000 TL yatırım indirimi endekslenerek, 2010 yılı beyannamesinde aşağıda açıklanacak şartlar çerçevesinde indirime konu edilecek ve yararlanılamayan bir tutar kalması durumunda da gelecek yıllara devredecektir.

2) 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında 01.01.2006 tarihinden sonra yapılan yatırımlar

- 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, GVK'nın mülga ek 1-6

maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımlar için 01.01.2006 tarihinden sonra yapılan yatırım harcamaları dolayısıyla 31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplanan yatırım indirimi istisnası tutarlarından, 31.12.2008 tarihi itibarıyla mevcut olup kazancın yetersizliği nedeniyle indirilemeyen yatırım indirimi tutarları ile,

- Bu yatırımlar kapsamında olup halen devam eden yatırım harcamaları dolayısıyla 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplanan yatırım indirimi tutarları

yeniden değerlendirme oranında endekslenmiş değerleri ile birlikte 2010 ve müteakip yıllarda elde edilen kazançlardan indirilir.

Örneğin; (Y) Limited Şirketi 2001 yılında aldığı teşvik belgesi çerçevesinde 2006 ve 2007 yıllarında 500.000 TL yatırım harcaması gerçekleştirmiş ve bu tutarın 300.000 TL'sini 31.12.2008 tarihine kadar beyanname üzerinde indirim konusu yapmıştır. Ayrıca teşvik belgesi kapsamında, 2009 yılında 100.000 TL, 2010 yılında da 150.000 TL daha yatırım indirimi hakkı elde edilmiştir.

Buna göre, şirketin 31.12.2008 tarihine kadar indirim konusu edemediği [500.000 – 300.000] 200.000 TL ile 2009 yılında oluşan 100.000 TL yatırım indirimi tutarları endekslenecek ve bulunacak tutar 2010 yılında yapılan yatırım harcamasına (150.000 TL) eklenecek beyanname -belli sınırlarla- mahsup edilecektir. 2010 yılı beyannamesinde de indirim konusu yapılamayan yatırım indirimi tutarları gelecek seneye endekslenerek devredecektir. Ayrıca, yararlanılan yatırım indirimi tutarları üzerinden %19,8 oranında tevkifat yapılacaktır.

3) GVK'nın mülga 19. maddesi kapsamında 01.01.2006 tarihinden sonra yapılan yatırımlar

- GVK'nın mülga 19. maddesi kapsamında 01.01.2006 tarihinden önce yatırıma başladığını belgeleyen kurumlar vergisi mükellefleri, komple ya da entegre tesisler gibi tamamlanması belli bir süreci gerektiren yatırımlarla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yaptıkları yatırım harcamaları için, 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri çerçevesinde hesapladıkları yatırım indirimi tutarlarından 31.12.2008 tarihi itibarıyla mevcut olup kazancın yetersizliği nedeniyle indiremedikleri yatırım indirimi tutarları ile

- Söz konusu yatırımlarla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip halen devam eden yatırım harcamaları dolayısıyla 31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi tutarlarını

“ÜFE” oranında endekslenmiş değerleri ile birlikte 2010 ve müteakip yıllarda elde ettikleri kazançlarından indirebilirler.

Örneğin; (Z) A.Ş. 2005 yılında konfeksiyon fabrikası kurmak amacıyla inşaat yapmaya başlamış ve üretim tesisi ile ilgili 300.000 TL yatırım indirimi hakkı elde etmiştir. Bu indirim hakkının 150.000 TL'sini 2008 sonuna kadar kullanan mükellef kurumun, bu fabrika inşaatı kapsamında 2009 yılında 200.000 TL ve 2010 yılında da 300.000 TL daha yatırım indirimi hakkı oluşmuştur.

Bu durumda, 2008 yılı itibarıyla kullanılmayan 150.000 TL ve 2009 yılında oluşan 200.000 TL yatırım indirimi endekslenecek ve bulunan tutar 2010 yılındaki 300.000 TL yatırım indirimi ile toplanarak 2010 ve müteakip yıl beyannamelerinde indirime konu edilecektir.

4) 01.01.2006–08.04.2006 tarihleri arasında yeni başlamış yatırımlar

Anayasa Mahkemesi, 5479 sayılı Kanunun yürürlük maddesindeki “2” rakamını iptal etmiştir. Bu çerçevede, 01.01.2006–08.04.2006 tarihleri arasında GVK’nın mülga 19. maddesi kapsamında yeni başlayan ve bu tarihler arasında yapılan yatırımlar nedeniyle hesaplanan yatırım indirimi tutarları da yatırım indirimi istisnasından yararlanacaktır. Bu kapsamda olan yatırım indirimi istisnası tutarları, 2006-2009 dönemlerinde kazancın bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, 2010 hesap döneminden itibaren endekslenmiş değerleri ile birlikte indirim konusu yapılacaktır.

Ancak, 08.04.2006 tarihinden sonra yeni başlayan yatırımlar nedeniyle yapılan harcamaların ya da 01.01.2006–08.04.2006 tarihinde başlamakla birlikte bu süre içinde tamamlanmayıp devam eden yatırımlar için 08.04.2006 tarihinden sonra yapılan harcamaların yatırım indiriminden yararlanması mümkün değildir.

Örneğin; (C) A.Ş. 16.01.2006 tarihinde hizmet binası inşaatına başlamış ve 08.04.2006 tarihine kadar yaptığı harcamalar dolayısıyla 100.000 TL yatırım indirimi hakkı elde etmiştir. Öte yandan, 08.04.2006 tarihinden sonra da binaya ilişkin 500.000 TL harcama yapılmıştır.

Buna göre, Şirketin bina inşaatı ile ilgili 08.04.2006 tarihine kadar yaptığı harcamalar dolayısıyla elde ettiği yatırım indirimi hakkı olan 100.000 TL endekslenecek ve 2010 yılı beyannamesi üzerinde indirim konusu edilecektir. 08.04.2006 tarihinden sonra yapılan harcamalara ilişkin ise yatırım indirimi hesaplanmayacaktır.

3.10.4.2.2. Endeksleme

- Mülga 19. madde kapsamında yatırım indirimi istisnasından yararlanan mükellefler “ÜFE” oranını,
- Ek 1-6 maddeleri kapsamında yatırım indirimden yararlanan mükellefler ise “yeniden değerlendirme oranını”

dikkate almak suretiyle mahsup konusu yapamadıkları yatırım indirimi tutarlarını endeksleyeceklerdir.

3.10.4.2.3. Yatırım İndirimi İstisnasında Uygulama

- Yukarıdaki açıklamalara göre belirlenen yatırım indirimi tutarları, 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri (GVK'nın geçici 61/2 maddesinde yer alan %19,8 tevkifat oranına ilişkin hüküm dâhil) çerçevesinde 2010 ve müteakip yılların kazançlarından indirilir.

Matrahın tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak mahsup konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın % 25'ini aşamaz. İlgili kazanç ise;

[İndirime esas tutar - Kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler]

olarak bulunacaktır. Burada dikkat edilmesi gereken bir detay vardır. “Kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler” bölümünde yer alan “Diğer indirimler” satırında yer alan tutar, yatırım indiriminden sonra mahsuba konu edileceğinden ilgili kazançla ilişkin hesaplama dahil edilmez.

Örneğin; (X) A.Ş.’nin 2010 yılı için yararlanabileceği mülga 19. maddeden kaynaklanan yatırım indirimi tutarı 70.000 TL’dir. Şirketin beyanname bilgileri aşağıda yer almaktadır.

Ticari bilanço kârı	100.000 TL
KKEG (+)	20.000 TL
İştirak kazancı istisnası (-)	35.000 TL
Geçmiş yıl zararı (-)	10.000 TL
İndirime esas tutar [(100.000 + 20.000) – (35.000 + 10.000)]	<u>75.000 TL</u>
Ar-Ge indirimi (-)	15.000 TL
Kızılaya yapılan bağış (-)	10.000 TL
Çocuk Esirgeme Kurumuna yapılan bağış	20.000 TL

“İndirime esas tutar”dan Ar-Ge indirimi ve bağışlar (Diğer indirimler satırına yazılan ve Çocuk Esirgeme Kurumuna yapılan bağış hariç) mahsup edildikten sonra kalan [75.000 – (15.000 + 10.000)] 50.000 TL’nin %25’i en yüksek yatırım indirimi tutarı olarak dikkate alınacaktır.

Böylece, [50.000 x %25] 12.500 TL yatırım indirimi satırına yazılarak 2010 yılı beyannamesi üzerinden mahsup edilecek, geri kalan tutar olan [70.000 – 12.500] 57.500 TL ise önce “Ek bilgiler” bölümüne aktarılacak ve aynı zamanda endekslenerek 2011 yılına devredilecektir.

- Yatırım indirimi istisnası uygulayan mükellefler, istisna uygulaması sonucu kalan kazançları üzerinden yürürlükteki vergi oranına (%20) göre vergilerini hesaplayacaklardır.

24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında mülga ek 1-6 maddeleri çerçevesinde yapılan yatırımlar için yatırım indiriminden yararlanması halinde, yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılma dağıtılmasın %19,8 oranında vergi kesintisi yapılır.

Örneğin; (Y) A.Ş.’nin 2002 yılında aldığı teşvik belgesi kapsamında 2010 yılında yararlanabileceği yatırım indirimi tutarı 100.000 TL’dir. Şirketin beyanname bilgileri aşağıdadır.

Ticari bilanço kârı	250.000 TL
KKEG (+)	60.000 TL
Teknopark istisnası (-)	160.000 TL
İndirime esas tutar [(250.000 + 60.000) – 160.000]	<u>150.000 TL</u>
Sponsorluk harcaması (-)	50.000 TL

“İndirime esas tutar”dan sponsorluk harcaması düşüldükten sonra bulunacak [150.000 – 50.000] 100.000 TL’nin %25’i olan 25.000 TL en yüksek yatırım indirimi tutarı olarak dikkate alınacaktır.

Böylece, 25.000 TL yatırım indirimi satırına yazılarak 2010 yılı beyannamesi üzerinden mahsup edilecektir. Ayrıca 25.000 TL üzerinden %19,8 tevkifat yapılacak ve $[25.000 \times \%19,8]$ 4.950 TL Nisan ayına ait muhtasar beyanname ile beyan edilecektir.

- İlgili yıl kazancı elverişli olduğu halde yatırım indirimi istisnasından yararlanılmaması durumunda, yararlanılmayan bu indirim tutarının daha sonraki yıllara ait beyannamelerde mahsup edilmesi mümkün değildir.

Bu nedenle, mükelleflerin önceki yıllarda (2006, 2007 ve 2008) kendi istekleriyle yararlanmadıkları yatırım indirimi istisnası tutarları, yatırım indirimi uygulamasının tercih edildiği diğer yıllarda mahsup konusu yapılamayacaktır. Kazanç yetersizliği nedeniyle indirim fiilen mümkün olmayan kısmın ise müteakip dönemlerde indirilebileceği tabiidir.

Ancak, 2009 hesap döneminde kazanç beyan etmekle birlikte önceki yıllardan devreden yatırım indirimi tutarlarından yararlanamayan mükelleflerin, bu kazançlarına isabet eden yatırım indirimi tutarlarını endekslenmiş değerleri ile birlikte 2010 ve daha sonraki dönemlerin kazançlarından indirebilmeleri mümkündür.

Örneğin; (Z) A.Ş.'nin 2002 yılında aldığı teşvik belgesi kapsamında, 2006 yılı itibariyle yararlanabileceği 500.000 TL yatırım indirimi hakkı bulunmasına rağmen 2006-2008 yılları arasındaki kazançlardan yatırım indirimi tutarı mahsup edilmemiştir. Şirketin bilgileri aşağıdadır.

2006 yılı kazancı	50.000 TL
2007 yılı kazancı	40.000 TL
2008 yılı kazancı	60.000 TL
2010 yılı beyannamesine göre hesaplanan “ <u>ilgili kazanç</u> ” tutarı	400.000 TL
İlgili kazancın %25’i [400.000 x %25]	100.000 TL

Şirketin 2006-2008 yılları arasında ihtiyari olarak yararlanmadığı [50.000 + 40.000 + 60.000] 150.000 TL yatırım indirimi hakkı ortadan kalkacak ve geriye kalan [500.000 – 150.000] 350.000 TL 2010 ve müteakip yıllarda endeksenerek mahsuba konu edilecektir.

2010 yılında, ilgili kazancın %25’i olan 100.000 TL yararlanılabilecek en yüksek yatırım indirimi tutarı olacaktır. Bu durumda, beyannamenin yatırım indirimi satırına 100.000 TL yazılacak, bu tutar üzerinden %19,8 oranında tevkifat yapılarak [100.000 x %19,8] 19.800 TL muhtasar beyanname ile Nisan/2011’de beyan edilecek ve geriye kalan [500.000 – (150.000 + 100.000)] 250.000 TL ise endeksenerek gelecek yıla devredilecektir.

3.10.5. Diğer İndirimler

KVK dışında yer alan ve aşağıda belirtilen özel kanunlar uyarınca yapılan bağış ve yardım tutarlarının **tamamı** matrahtan indirilir.

1. 7269 sayılı Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanun (md.45)

2. 278 sayılı Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu Kurulması Hakkında Kanun (md.13)
3. 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu (md.56)
4. 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu (md.20)
5. 2876 sayılı Atatürk Kültür Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanunu (md.101)
6. 2955 sayılı Gülhane Askeri Tıp Akademisi Kanunu (md.46)
7. 3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu (md.9)
8. 3388 sayılı Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı Kanunu (md.3)
9. 222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu (md.76)
10. 4954 sayılı Türkiye Adalet Akademisi Kanunu (md.36)
11. 4122 sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu (md.12)

Yukarıdaki Kanun maddelerinde yer alan özel şartlar çerçevesinde tespit edilen bağış ve yardım tutarları beyanname üzerinde “Diğer indirimler” satırına dahil edilmek suretiyle indirim konusu yapılır. Bazı kanunlarda, bağış ve yardımın “nakden” yapılması halinde matrahtan indirileceği belirtilmiştir. Örneğin, 2955 sayılı Kanun kapsamında yapılacak “nakdi” bağış ve yardımlar beyanname üzerinden mahsuba konu edilecektir.

Üniversitelere yapılacak bağışlar da bu satıra yazılır. Öte yandan,

5904 sayılı Kanunla³³ Yüksek Öğretim Kanununun 56. maddesindeki “nakdî” ibaresi madde metninden çıkarılmıştır. Yapılan bu değişiklikle birlikte, Kanunun yayım tarihinden (03.07.2009) itibaren üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitülerine yapılan aynı veya nakdî bağış ve yardımların tamamı, beyannamenin bu satırına yazılarak indirim konusu yapılacaktır.

Kağıt ortamında verilen beyannamelerde, bu satıra yazılacak bağış ve yardımların nelerden oluştuğu hususu beyannameye eklenen yazıda ayrıca belirtilir. E-beynamede ise her bir bağış ve yardımın hangi mevzuattan veya işlemten kaynaklandığının bu satırın açıklama bölümüne yazılması yeterli olacak ve ayrıca bir bildirim istenilmeyecektir.

3.10.6. Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimlere İlişkin Örnek

(X) A.Ş.’nin 2010 yılı faaliyet sonuçları aşağıdadır (TL):

Ticari bilanço kârı	2.500.000
KKEG	1.200.000
İştirak kazançları	200.000
Yurt dışı şube kazancı	300.000
Serbest bölge kazancı	500.000
Geçmiş yıl zararı	700.000

33 03.07.2009 tarih ve 27277 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Ayrıca şirketin indirim, bağış ve yardımları ise şu şekildedir:

5520 sayılı KVK'ya göre Ar-Ge indirimine tabi harcamalar	90.000
5746 sayılı Kanuna göre Ar-Ge merkezinde yapılan harcamalar	60.000
Galatasaray Spor Kulübünün Futbol Şubesi ile ilgili sponsorluk harcamaları	50.000
Fenerbahçe Spor Kulübünün Voleybol Şubesi ile ilgili sponsorluk harcamaları	30.000
Yenimahalle Belediyesine yapılan bağış	150.000
MEB'e okul inşaatı amacıyla yapılan bağış	100.000
Kültür Bakanlığınca desteklenen arkeoloji kazısına ilişkin yardım	50.000
İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Ajansına yapılan bağış	90.000
Kızılaya yapılan nakdi bağış	100.000
Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumuna yapılan nakdi bağış	70.000
GVK ek 1-6 maddeleri çerçevesinde endekslenmiş yatırım indirimi	500.000

- İstisnaya tabi olsa da tüm kazançlar ticari kâra eklenmiş ve beyanname üzerinde istisnalar satırına yazılmıştır.

- Ar-Ge ve yatırım indirimi tutarları muhasebe hesaplarıyla ilişkilendirilmeksizin ayrıca hesaplanmıştır.

- Yapılan bağış ve yardımlar ticari kârın tespitinde indirim konusu yapılmış ve sonra da KKEG satırına eklenmiştir. Bu tutarlar, aşağıda yapılan hesaplamalar çerçevesinde dikkate alınacaktır.

Vergi Bildirimi		Düzenleme Bilgileri	Ekler	Mali Bilgiler
Genel Bilgiler		Kuruma Bağlı İşyerleri ve Geçmiş Yıl Zararları		Kazanç ve İlaveler
Ticari Bilanço Karı				2.500.000
Ticari Bilanço Zararı				
İLAVELER				
	Turu		Tutarı	
Karunen Kabul Edilmeyen Giderler				1.200.000
TOPLAM				1.200.000,00
ZARAR OLSA DAHI İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER				
	Turu	Açıklama	Tutarı	
İştirak Kazançları (K.V.K Mad. 5/1-a)				200.000
Yurtdışı Şube Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-g)				300.000
Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlar				500.000
TOPLAM				1.000.000,00
Kar ve İlaveler Toplamı				3.700.000,00
Cari Yıla Ait Zarar, İstisna ve İndirimler Toplamı				1.000.000,00
ZARAR				0,00
KAR				2.700.000,00
Diğer Geçmiş Yıl Zararları				700.000,00
İstisnadan Kaynaklanan Geçmiş Yıl Zararları				0,00
Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yıl Zararları				700.000,00
İndirime Esas Tutar				2.000.000,00

Beyannamenin “İndirime esas tutar” satırında 2.000.000 TL bulunmaktadır. Buna göre, şirketin dikkate alacağı indirim, bağış ve yardımlar aşağıdaki şekilde hesaplanacak ve beyannameye yazılacaktır.

- 5520 sayılı KVK’ya göre Ar-Ge projesi çerçevesinde yapılan harcamaların %100’ü: 90.000 TL
- 5746 sayılı Kanuna göre Ar-Ge merkezinde yapılan harcamaların %100’ü: 60.000 TL
- Galatasaray Spor Kulübünün Futbol Şubesi ile ilgili sponsorluk harcamalarının yarısı [50.000/2]: 25.000 TL

- Fenerbahçe Spor Kulübünün Voleybol Şubesi ile ilgili sponsorluk harcamalarının tamamı: 30.000 TL

- Yenimahalle Belediyesine yapılan bağışın, kurum kazancının %5'ine kadar olan kısmı dikkate alınacaktır. Buna göre, üzerinden %5 hesaplanacak kurum kazancı ve en fazla dikkate alınabilecek bağış ve yardım tutarı şu şekilde hesaplanacaktır;

[Ticari bilanço kârı – (İştirak kazançları istisnası + Geçmiş yıl zararları)]

$$[2.500.000 - (200.000 + 700.000)] = 1.600.000 \text{ TL}$$

$$[1.600.000 \times \%5] = \underline{80.000 \text{ TL}}$$

Böylece, Yenimahalle Belediyesine yapılan 150.000 TL bağışın sadece 80.000 TL'lik kısmı indirimine konu edilecektir.

- MEB'e okul inşaatı amacıyla yapılan bağışın tamamı: 100.000 TL

- Kültür Bakanlığınca desteklenen arkeoloji kazısına ilişkin yardımın tamamı: 50.000 TL

- İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Ajansına yapılan bağışın tamamı: 90.000 TL

- Kızılaya yapılan “nakdi” bağışın tamamı: 100.000 TL

- Yatırım indirimi tutarı, 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri (GVK'nın geçici 61/2 maddesinde yer alan %19,8 tevkifat oranına ilişkin hüküm dâhil) çerçevesinde belirlenecek ve 2010 yılı kazançlarından indirilecektir.

Ancak, yatırım indirimi istisnası olarak mahsup edilecek tutar, ilgili kazancın % 25'ini aşamaz. İlgili kazanç ise;

[İndirime esas tutar - Kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler]

olarak bulunacaktır. “Diğer indirimler” satırına yazılacak olan Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumuna yapılan bağış tutarı bu hesaplamada dikkate alınmayacaktır.

İndirime esas tutar	2.000.000
Ar-Ge indirimleri toplamı [90.000 + 60.000]	(-) 150.000
Sponsorluk harcamaları [25.000 + 30.000]	(-) 55.000
Bağışların toplamı (Diğer indirimler hariç) [80.000 + 100.000 + 50.000 + 90.000 + 100.000]	(-) 420.000
“İlgili kazanç” tutarı [2.000.000 – (150.000 + 55.000 + 420.000)]	1.375.000
İlgili kazancın %25'i [1.375.000 x %25]	343.750

Böylece, 500.000 TL yatırım indirimi hakkının sadece 343.750 TL'si yatırım indirimi satırına yazılarak 2010 yılı beyannamesi üzerinden mahsup edilecek, geri kalan tutar ise (156.250 TL) önce “Ek bilgiler” bölümüne aktarılacak ve aynı zamanda endeksenerek 2011 yılına devredilecektir.

Ayrıca, yatırım indiriminden yararlanan 343.750 TL kazanç üzerinden %19,8 tevkifat yapılacak ve [343.750 x %19,8] 68.063 TL Nisan ayına ait muhtasar beyanname ile beyan edilecektir.

- Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumuna yapılan nakdi bağışın tamamı: 70.000 TL

Yukarıdaki hesaplamalar çerçevesinde şirketin matrahı ve ödeyeceği vergi aşağıdaki gibi olacaktır.

İndirime esas tutar	2.000.000
Ar-Ge indirimleri toplamı [90.000 + 60.000]	(-) 150.000
Sponsorluk harcamaları [25.000 + 30.000]	(-) 55.000
Bağışlar (Diğer indirimler hariç) [80.000 + 100.000 + 50.000 + 90.000 + 100.000]	(-) 420.000
Yatırım indirimi	(-) 343.750
Diğer indirimler	(-) 70.000
MATRAH (İndirime esas tutar- indirim, istisna ve bağışlar)	961.250
Hesaplanan vergi [961.250 x %20]	192.250

4. VERGİ BİLDİRİMİ

E-beyanname 4. sekme olarak “Vergi bildirimini” yer alır. “Kazanç ve ilaveler” bölümünde kurumların matrahları belirlenirken, bu bölümde ödenecek veya iade edilecek vergi tutarı hesaplanır.

Kurumlar vergisi oranı %20’dir. Bunun yanında, yeni ihdas edilen indirimli kurumlar vergisi uygulamaları nedeniyle kurumlar vergisi matrahı üzerinden farklı oranlarda da vergi alınır.

Ayrıca, mükelleflerin enflasyon düzeltme farklarını işletmeden çekmeleri durumunda, çekilen tutarların doğrudan bu bölüme yazılması ve zarar mahsubu veya istisna uygulamaları ile ilişkilendirilmeden vergilendirilmesi gerekir.

Hesaplanan vergi üzerinden ise;

- Yabancı ülkelerde ödenen vergiler
- Mahsup yoluyla ödenen vergiler
- Geçici vergi

düşülür. Bu bölümde son olarak, ödenmesi veya iadesi gereken vergiler ile damga vergisi satırları bulunur.

4.1. Dönem Safi Kurum Kazancı

“İndirime esas tutar” satırından “Kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler” toplamının çıkarılması sonucunda dönem safi kurum kazancı bulunacak ve bu bölüme otomatik olarak aktarılacaktır.

Dönem Safi Kurum Kazancı

[İndirime esas tutar - Kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler]

Bu şekilde bulunan matrah üzerinden %20 oranında vergi hesaplanmaktadır. Öte yandan, KVK’ya eklenen bazı maddeler çerçevesinde matrahın bir kısmının daha düşük oranda vergilendirildiği üç dü-

zenleme bulunmakta ve ayrıca işletmeden çekilen enflasyon düzeltme farkları da ayrı olarak değerlendirilmektedir.

4.2. KVK'nın 32/A Maddesi Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah, KVK'nın 32/A Maddesi Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı

KVK'nın 32. maddesinde vergi oranına ilişkin hükümler yer alır. Bu maddenin devamına 5838 sayılı Kanunla³⁴, yatırımların teşviki amacıyla indirimli kurumlar vergisi oranını düzenleyen 32/A maddesi eklenmiştir. 5838 sayılı Kanunla getirilen yeni teşvik sisteminde vergi indiriminin yanında; gümrük vergisi muafiyeti, KDV istisnası, yatırım yeri tahsisi, sigorta primi işveren hissesi desteği, faiz desteği ve taşınma destekleri de bulunmaktadır.

İndirimli kurumlar vergisinin uygulama esasları ve beyannameye ne şekilde dahil edileceği aşağıda açıklanacaktır.

4.2.1. Kapsam

- Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar,
- İş ortaklıkları, taahhüt işleri,
- “Yap-işlet modeli” ile enerji üretilmesine dair 4283 sayılı Kanun ve “Yap-işlet-devret modeli”ne göre 3996 sayılı Kanun kapsamında yapılan yatırımlar,
- Rödovans (maden işlerinin özel sözleşmelerle üçüncü kişilere devri) sözleşmelerine bağlı yatırımlar

hariç olmak üzere, Hazine Müsteşarlığı tarafından teşvik belgesine

34 28.02.2009 tarih ve mükerrer 27155 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulur.

Buna göre, yukarıda sayılan sektör ve konular dışında kalan ve teşvik belgesine bağlı olarak yapılan tüm yatırımlar indirimli kurumlar vergisinden yararlanır.

- Yatırıma katkı tutarı; indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını,

- Yatırıma katkı oranı; yatırıma katkı tutarının yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oranı

ifade eder.

Örneğin; (X) A.Ş.'nin bulunduğu Samsun ilinde (III. Bölge) yatırıma katkı oranı (2010 yılı için) %40 ve indirimli KV oranı %80'dir. Şirket bu bölgede 2010 yılında 1.000.000 TL yatırım yapmış ve bu yatırımdan 2010 yılında 200.000 TL kazanç elde etmiştir. Şirketin diğer faaliyetleri dolayısıyla da 300.000 TL geliri bulunmaktadır.

Buna göre teşvik, yatırım konusu faaliyetle ilgili kazanç üzerinden her yıl alınması gereken kurumlar vergisinin %80'inden vazgeçilerek verilecektir. Böylece, 2010 yılında 200.000 TL üzerinden 40.000 TL vergi hesaplanacak; bu tutarında %80'i olan 32.000 TL'nin tahsilinden vazgeçilecektir.

Yatırımın Hazine tarafından desteklenecek toplam tutarı [1.000.000 x %40]	400.000 TL
Yatırım dolayısıyla elde edilen kazanç üzerinden hesaplanan vergi [200.000 x %20]	40.000 TL
2010 yılında tahsilinden vazgeçilen kurumlar vergisi [40.000 x %80]	32.000 TL
Bu faaliyet nedeniyle ödenecek kurumlar vergisi [40.000 – 32.000]	8.000 TL
İleriki yıllar için kalan destekleme tutarı [400.000 - 32.000]	368.000 TL

006271_111111111_KURUMLAR_10_01012010-31122010.xml	
Vergi Bildirimi	Düzenleme Bilgileri
Genel Bilgiler	Kuruma Bağlı İşyerleri ve Geçmiş Yıl Zararları
Etiler	
Mali Bilgiler	
Kazanç ve İlaveler	
Dönem Safi Kurum Kazancı	500.000,00
KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirilmiş Kurumlar Vergisine Tabi Matrah	200.000,00
KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirilmiş Kurumlar Vergisi Oranı	4
KVK'nın Geçici 4 Mad. Kapsamında İndirilmiş Kurumlar Vergisine Tabi Matrah	
KVK'nın Geçici 4 Mad. Kapsamında İndirilmiş Kurumlar Vergisi Oranı	
KVK'nın Geçici 5 Mad. Kapsamında İndirilmiş Kurumlar Vergisine Tabi Matrah	
KVK'nın Geçici 5 Mad. Kapsamında İndirilmiş Kurumlar Vergisi Oranı	
Genel Orana Tabi Matrah	300.000,00
İşletmeden Çekilen Enflasyon Düzeltmesi Farkları	
Gelecek Yıla Devreden Cari Yıl Zararları	0,00
Safi Kurum Kazancının Türkiye Dışında Elde Edilen Kısmı	
VERGİ BİLDİRİMİ	
Kurumlar Vergisi Matrahı	500.000,00
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	68.000,00

4.2.2. Bakanlar Kurulu Kararı Çerçevesinde Uygulama

Bakanlar Kuruluna verilen yetkiye istinaden çıkarılan 2009/15199 sayılı “Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar”³⁵ göre:

- Yatırımın destek unsurlarından yararlanabilmesi için asgarî sabit yatırım tutarının I ve II. bölgelerde 1.000.000 TL; III ve IV. bölgelerde ise 500.000 TL olması,
- Büyük ölçekli yatırımlar, bölgesel yatırımlar ile genel teşvik sisteminden yararlanacak yatırımların, Kararın eki listelerde her bir konuya yönelik olarak belirlenen yukarıdaki tutarların üzerindeki asgarî sabit yatırım ve/veya asgarî kapasite şartlarını sağlaması,
- Finansal kiralama şirketleri aracılığıyla yapılacak yatırımlarda finansal kiralamaya konu makine ve teçhizata ait toplam tutarın her bir finansal kiralama şirketi için asgarî 200.000 TL olması,
- Kararın 12. maddesi kapsamında sadece taşınma desteklerinden yararlanacak tesisler için asgarî sabit yatırım tutarı aranmaması

gerekir. Sistemde, büyük ölçekli yatırımlara daha yüksek oranda teşvik sağlanmış ve BKK’ya ekli listede desteklenecek büyük ölçekli yatırımların hangi sektörlerde olduğu belirlenmiştir. Yatırım teşvik sisteminin genel şartlarını taşıyan mükelleflerin iller itibariyle yatırıma katkı oranları ile indirimli vergi oranları aşağıdadır.

35 16.07.2009 tarih ve 27290 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Bölgeler	Bölgesel Uygulama		Büyük Ölçekli Yatırımlar	
	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)
I	10	25	25	25
II	15	40	30	40
III	20	60	40	60
IV	25	80	45	80

Öte yandan, teşvik belgesi kapsamında 31.12.2010 tarihine kadar yatırıma başlanması halinde aşağıda belirtilen indirim oranları ile yatırıma katkı oranları uygulanır.

Bölgeler	Bölgesel Uygulama		Büyük Ölçekli Yatırımlar	
	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)
I	20	50	30	50
II	30	60	40	60
III	40	80	50	80
IV	60	90	70	90

İllerin yer aldığı bölgeler ise aşağıdaki tablodadır.

I. Bölge	II. Bölge	III. Bölge	IV. Bölge
İstanbul Tekirdağ Edirne Kırklareli İzmir Bursa Eskişehir Bilecik Kocaeli Sakarya Düzce Bolu Yalova Ankara	Balıkesir Çanakkale (Bozcaada, Gökçeada hariç) Aydın Denizli Muğla Antalya Isparta Burdur Adana Mersin	Konya, Karaman, Hatay, Kahramanmaraş, Osmaniye, Kırıkkale, Aksaray, Niğde, Nevşehir, Kırşehir, Manisa, Afyonkarahisar, Kütahya, Uşak, Kayseri, Sivas, Yozgat, Zonguldak, Karabük, Bartın, Samsun, Tokat, Çorum, Amasya, Gaziantep, Adıyaman, Kilis	Kastamonu, Çankırı, Sinop, Trabzon, Ordu, Giresun, Rize, Artvin, Gümüşhane, Erzurum, Erzincan, Bayburt, Ağrı, Kars, Ardahan, Iğdır, Van, Muş, Bitlis, Hakkari, Malatya, Elazığ, Bingöl, Tunceli, Şanlıurfa, Diyarbakır, Mardin, Batman, Şırnak, Siirt, Çanakkale İli Bozcaada, Gökçeada İlçeleri

- Kararın 2 numaralı ekinde, bu bölgelerde yapılacak yatırımlar sektörel alt bölümlere ayrılmış ve asgari yatırım miktarları belirlenmiştir.
- Yatırıma katkı tutarına ulaşınca kadar indirimli kurumlar vergisi uygulaması devam eder.
- Arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortisman tabii olmayan diğer harcamalar indirimli vergiye ilişkin yatırım harcaması olarak değerlendirilmez.
- İndirimli oranlar stopaj suretiyle yapılan vergilendirmede uygulanmaz.

Örneğin; (Y) Limited Şirketinin teşvik belgesi kapsamında, 2010 yılında Malatya’da yaptığı yatırım 2.000.000 TL’dir. Bu ilde yatırıma katkı oranı %60 ve indirimli vergi oranı %90 olarak uygulanmaktadır. Yatırım dolayısıyla 2010 yılında 500.000 TL kazanç elde edilmiştir. Buna göre;

Yatırımın Hazine tarafından desteklenecek toplam tutarı [2.000.000 x %60]	1.200.000 TL
Hesaplanan kurumlar vergisi [500.000 x %20]	100.000 TL
2010 yılında tahsilinden vazgeçilen kurumlar vergisi [100.000 x %90]	90.000 TL
Ödenecek kurumlar vergisi [100.000 – 90.000]	10.000 TL
İleriki yıllar için kalan destekleme tutarı [1.200.000 - 90.000]	1.110.000 TL

4.2.3. Tevsi (Ek) Yatırımlarda Uygulama

Tevsi (Ek) yatırımlarda, elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde indirimli oran bu kazançta uygulanır. Kazancın ayrı şekilde tespit edilememesi halinde ise indirimli oran uygulanacak kazanç, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirlenir. Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlendirilmiş tutarları ile dikkate alınır. İndirimli oran uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminde başlanır.

Tevsi yatırım harcamaları;

- Mevcut bir yatırıma üretim hattı veya makine ve teçhizat ilavesi suretiyle üretim miktarının artırılması

- Mevcut üretim hattında yer alan makine ve teçhizatların bir bölümünün kapasite açısından ve işlevsel olarak üretim akışındaki diğer makine ve teçhizatlarla uyum içinde olmadığı durumlarda makine ve teçhizatların değiştirilmesi veya yenilerinin ilave edilmesi

- Genişleme yapıldıktan sonra mevcut tesis ile alt yapı müşterekliği oluşturularak bir bütün teşkil eden, aynı işletmede aynı mal ve hizmetin kapasitesini en fazla %100'e kadar artıran yatırımlar yapılması

olarak tanımlanır.

Örneğin; (Z) A.Ş.'nin Erzincan'da bulunan tekstil fabrikasının üretim kapasitesini artırmak amacıyla yapacağı ek yatırımlarla ilgili yatırım teşvik belgesi alınmış ve 2010 yılında 500.000 TL tevsi yatırım yapılmıştır. Bu ilde 2010 yılı için yatırıma katkı oranı %60 ve indirimli vergi oranı %90 olarak uygulanmaktadır.

Şirketin 2010 yılı kazancı 400.000 TL'dir. Yapılan ek üretim bandı yatırımı dolayısıyla elde edilen kazanç ise ayrı şekilde hesaplanmış ve 100.000 TL olarak belirlenmiştir. Buna göre;

Yatırımın Hazine tarafından desteklenecek toplam tutarı [500.000 x %60]	300.000 TL
Ek yatırım kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi [100.000 x %20]	20.000 TL
2010 yılında tahsilinden vazgeçilen kurumlar vergisi [20.000 x %90]	18.000 TL
Ek yatırım kazancı dolayısıyla ödenecek kurumlar vergisi [20.000 - 18.000]	2.000 TL
İleriki yıllar için kalan destekleme tutarı [300.000 - 18.000]	282.000 TL

Örnekteki ek yatırım dolayısıyla elde edilen kazancın ayrı şekilde belirlenemediği varsayılırsa, aşağıda yer alan tablodaki veriler çerçevesinde yararlanılabilecek indirim miktarı bulunacaktır.

Yapılan yatırım tutarı	500.000 TL
Şirketin yeniden değerlendirilme oranında artırılarak belirlendiği sabit kıymetleri	2.500.000 TL
2010 yılı kazancı	400.000 TL
Ek yatırım dolayısıyla elde edilen kazanç [(500.000/2.500.000) x 400.000]	<u>80.000 TL</u>
Ek yatırım kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi [80.000 x %20]	16.000 TL
2010 yılında tahsilinden vazgeçilen kurumlar vergisi [16.000 x %90]	14.400 TL
Ek yatırım dolayısıyla ödenecek kurumlar vergisi [16.000 – 14.400]	1.600 TL
Yatırımın Hazine tarafından desteklenecek toplam tutarı [500.000 x %60]	300.000 TL
İleriki yıllar için kalan destekleme tutarı [300.000 - 14.400]	285.600 TL

006271_1111111111_KURUMLAR_10_01012010-31122010.xml	
Vergi Bildirimi	Düzenleme Bilgileri
Genel Bilgiler	Kuruma Bağlı İşyerleri ve Geçmiş Yıl Zararları
Ehler	
Maslı Bilgiler	
Kazanç ve İlaveler	
Dönem Safı Kurum Kazancı	400.000,00
KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah	80.000,00
KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı	2
KVK'nın Geçici 4 Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah	
KVK'nın Geçici 4 Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı	
KVK'nın Geçici 5 Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah	
KVK'nın Geçici 5 Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı	
Genel Orana Tabi Matrah	-320.000,00
İşletmeden Çekilen Enflasyon Düzeltmesi Farkları	
Gelecek Yıla Devreden Cari Yıl Zararları	0,00
Safı Kurum Kazancının Türkiye Dışında Elde Edilen Kısmı	
VERGİ BİLDİRİMİ	
Kurumlar Vergisi Matrahı	400.000,00
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	65.600,00

4.2.4. Yatırımların Devri Halinde Uygulama

Yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde, devralan kurum, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla indirimli vergi oranından yararlanır.

Yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devri halinde indirimli vergi oranından devir tarihine kadar devreden; devir tarihinden sonra ise devralan, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla yatırıma katkı tutarının kalan kısmı için indirimden yararlanır.

Örneğin; (X) A.Ş.'nin 2010 yılında III. Bölgede yer alan Aksaray'da yaptığı yatırım harcaması 300.000 TL'dir. Teşvik belgesine bağlı bu yatırım tutarının %40'ı olan 120.000 TL vergi indirimini yoluyla desteklenecektir.

Şirket, 120.000 TL destekleme tutarının 50.000 TL'sini vergi indirimini yoluyla kullanmış ve bu yatırımını (Y) Limited Şirketine satmış-

tır. (Y) Limited Şirketi, 70.000 TL tutarına ulaşıncaya kadar, bu yatırım dolayısıyla elde ettiği kazancını %4 oranında vergilendirecektir.

4.2.5. Diğer Hususlar

Yatırıma katkı ve vergi oranı farklı olan illerde aynı mükellef tarafından yapılan yatırımlarda, toplam yatırımın her bir ile isabet eden oranına göre ilgili ilin yatırıma katkı oranı ve indirimli vergi oranı uygulanır.

Hesap dönemi itibarıyla yukarıda belirtilen Şartların sağlanamadığının tespit edilmesi halinde, söz konusu vergilendirme döneminde indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle tahakkuk ettirilmemiŐ vergiler, vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.

4.3. KVK'nın Geçiği 4. Maddesi Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah, KVK'nın Geçiği 4. Maddesi Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı

5838 sayılı Kanunla KVK'ya eklenen geÇici 4. maddeye göre;

- Múnhasıran tekstil, konfeksiyon, hazır giyim, deri ve deri mamulleri sektörlerinde faaliyette bulunanlardan,
- Üretim tesislerini Bakanlar Kurulunca belirlenen I ve II. Bölgedeki illerden, IV. bölgedeki illere 31.12.2010 tarihine kadar nakleden (Rehberin "4.2." bölümündeki tabloda, illerin bulunduğu bölgeler yer almaktadır.),

- ve asgari 50 kişilik istihdam sağlayan mükelleflerin

bu illerdeki işletmelerinden sağladıkları kazançlar için nakil tarihini izleyen hesap döneminden itibaren beş yıl süreyle kurumlar vergisi oranı %75 indirimli olarak uygulanır.

Bu teşvik düzenlemesi ile ilgili 2009/15199 sayılı “Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı” ve “Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin 2009/1 No.lu Tebliğ”de yapılan düzenlemeler sonucu oluşan durum, vergi indirimi ve e-beyanname uygulaması aşağıdaki şekilde olacaktır.

Tekstil, konfeksiyon, hazır giyim, deri ve deri mamulleri sektörlerinde; I ve II. bölgelerdeki illerde faaliyette bulunan işletmelerin IV. bölgedeki illere 31.12.2010 tarihine kadar bütünüyle taşınması ve en az 50 kişilik istihdam sağlanması halinde bu tesisler için;

- Kurumlar vergisi, nakil tarihini izleyen hesap döneminden itibaren 5 yıl süreyle %75 oranında indirimli olarak uygulanır. Buna göre, teşvikten yararlanan şirketlerin üretim tesislerinin nakledildiği tarihi izleyen hesap döneminden itibaren 5 yıl süreyle (sadece bu üretim tesisi dolayısıyla elde edilen gelirlere münhasır olmak üzere) kurumlar vergisi ve geçici vergi oranı %5 olacaktır.

Örneğin; (X) A.Ş. İstanbul’da bulunan tekstil fabrikasını 23.09.2009 tarihinde Diyarbakır’a taşımış ve indirim şartlarını da yerine getirmiştir. Şirketin 2010 yılında elde ettiği kazancı 900.000 TL; bu kazançtan, tekstil fabrikasına isabet eden geliri ise 600.000 TL’dir. Şirketin bu fabrika dolayısıyla 2010-2014 yılları arasında elde edeceği kurum kazancına %5 oranında vergi uygulanacaktır.

Vergi Bildirimi		Düzenleme Bilgileri	Elder	Mali Bilgiler
Genel Bilgiler		Kuruma Bağlı İşyerleri ve Geçmiş Yıl Zararları		Kazanç ve Davaleler
Dönem Safi Kurum Kazancı				900.000,00
KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah				
KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı				
KVK'nın Geçici 4 Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah				600.000,00
KVK'nın Geçici 4 Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı				5
KVK'nın Geçici 5 Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah				
KVK'nın Geçici 5 Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı				
Genel Orana Tabi Matrah				-300.000,00
İşletmeden Çekilen Enflasyon Düzeltmesi Farkları				
Gelecek Yıla Devreden Cari Yıl Zararları				0,00
Safi Kurum Kazancının Türkiye Dışında Elde Edilen Kısmı				
VERGİ BİLDİRİMİ				
Kurumlar Vergisi Matrahı				900.000,00
Hesaplanan Kurumlar Vergisi				90.000,00

Bu indirim uygulamasından yalnızca “üretim tesisleri”ni tamamen taşıyan kurumlar yararlanacak, ikincil mevzuattaki “tesis” ve “işletmeler” ibareleri de üretim tesislerini ifade edecektir.³⁶

4.4. KVK'nın Geçici 5. Maddesi Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah, KVK'nın Geçici 5. Maddesi Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı

5904 sayılı Kanunla KVK'ya eklenen geçici 5. maddede, KOBİ'lerin 31.12.2009 tarihine kadar yapacakları birleşme işlemleri istisnası ve 3 yıl boyunca elde edecekleri gelirlerine ilişkin indirimli kurumlar vergisi oranı düzenlenmiştir.

KOBİ'lerin birleşmesi sonucu yapılacak değerlendirme işlemleri neticesinde ortaya çıkan kârların vergilendirilmemesi uygulaması 31.12.2009 tarihi itibarıyla sona erdiğinden detaylı olarak anlatılmayacaktır. Birleşilen kuruma yönelik olarak 3 yıl boyunca uygula-

36 Mehmet Emin AKYOL, Yaklaşım Dergisi, Ekim 2009, Sayı:202

nacak olan indirimli kurumlar vergisi ile ilgili hususlara ise aşağıda yer verilecektir.

KOBİ:

- TTK'ya göre kurulan
- 2008/Aralık ayına ilişkin olarak verilen sigorta bildirgesine göre 10 ilâ 250 arasında işçi çalıştıran
- 2008 hesap döneminin sonu itibarıyla yıllık net satışlar toplamı 25 milyon TL'yi geçmeyen veya aktif toplamı 25 milyon TL'den az olan

ticari işletmeleri ifade eder.

Birleşme: Tam mükellef iki veya daha fazla KOBİ'nin KVK'nın 18. maddesi uyarınca birleşerek yeni bir sermaye şirketi oluşturması ya da tam mükellef bir veya birkaç KOBİ'nin tam mükellef olan ve sermaye şirketi statüsündeki diğer bir KOBİ'ye devrolunmasıdır.

Dolayısıyla,

- Birleşen (devralınan ve devralanlar dahil) şirketlerin KOBİ niteliğinde olması,
- Birleşme neticesinde bir sermaye şirketinin kurulmuş olması veya devralan şirketin bir sermaye şirketi olması

gerekir. Ancak, birleşme işlemi sonucunda kurulacak yeni sermaye şirketi ile devralan şirketin birleşme işleminden sonra KOBİ şartlarını taşıyıp taşımadığının bir önemi yoktur.

4.4.1. KOBİ Birleşmelerinde Kurumlar Vergisi İstisnası Uygulaması

KOBİ'lerin 31.12.2009 tarihine kadar birleşmeleri halinde, bu birleşmeden doğan kazançlar belli şartlarla kurumlar vergisinden istisna edilmiş ve uygulama 2009 yılı sonunda bitmiştir.

4.4.2. KOBİ Birleşmelerinde İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması

- Birleşme nedeniyle infisah eden kurumun, birleşme tarihinde sona eren hesap döneminde elde ettiği kazançlar,

- Birleşilen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dahil olmak üzere üç hesap döneminde elde ettiği kazançlar

%5 oranında³⁷ kurumlar vergisine tabi tutulur.

Örneğin; KOBİ niteliğindeki (X) Limited Şirketi 01.08.2009 tarihinde, KOBİ niteliğindeki (Y) A.Ş.'ye geçici 5. madde uyarınca devrolmuştur.

- (X) Limited Şirketinin birleşme işleminden doğan kazançları kurumlar vergisi istisnasından,

- (X) Limited Şirketinin 01.01.2009 – 01.08.2009 kıst döneminde elde ettiği faaliyetlerinden doğan kazançları %5 oranındaki indirimli kurumlar vergisinden,

- (Y) A.Ş.'nin 2009, 2010 ve 2011 dönemleri kurum kazançları %5 oranındaki indirimli kurumlar vergisinden

yararlanır.

37 05.09.2009 tarih ve 2009/15386 sayılı BKK

4.4.3. Teşviklerden Yararlanılmasına İlişkin Şartlar

a) Birleşme kapsamında kıymetlerin devri ve külli halefiyet

Münfesi kurumun birleşme tarihindeki sabit kıymetlerinin rayiç bedelle, diğer kıymetlerinin ise VUK'un değerlendirme hükümlerine göre değerlendirilmek suretiyle bir bütün halinde birleşilen kurum tarafından devralınması ve bilançosuna kaydedilmesi gerekir. Sabit kıymet, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerden oluşur.

Ayrıca birleşilen kurumun, münfesi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini, münfesi kurumun birleşme nedeniyle vereceği kurumlar vergisi beyannamesine ekli bir taahhütnameyle taahhüt etmesi gerekir.

b) Birleşme işleminden doğan kazançların sermayeye eklenmesi

Münfesi kurumda doğan birleşme kazançlarının birleşme tarihi itibarıyla birleşilen kurumun sermayesine eklenmesi gerekmektedir. Sermayeye eklenecek kazanç tutarı, birleşme nedeniyle kurumlar vergisinden istisna edilen kazanç tutarı ile aynı olacaktır.

c) İstihdam şartı

Birleşme işlemi sonrasında birleşilen kurumda, üç yıl süreyle aylık ortalama bazda, birleşilen kurum ile münfesi kurum tarafından 01.04.2009 tarihinden önce verilen son aya ilişkin sigorta bildirimlerine göre istihdam edilenlerin toplamından az olmamak üzere aylık istihdam sağlanması şarttır.

Örneğin; (Z) Limited Şirketi 01.04.2009 tarihinden önce vermiş olduğu sigorta bildirmesine göre 15 işçi çalıştırmaktadır. Şirket, KO-

Bİ niteliğinde olan ve 01.04.2009 tarihinden önce verilen son aya ilişkin sigorta bildirgesine göre 30 işçi çalıştıran (C) A.Ş.'ye 30.09.2009 tarihinde geçici 5. madde çerçevesinde devrolmuştur.

Buna göre, birleşilen kurumun 30.09.2009 tarihinden itibaren üç hesap dönemi boyunca (31.12.2011 tarihine kadar) her ay itibarıyla 45 işçi istihdam şartını yerine getirmesi gerekir.

Bu süre zarfında herhangi bir ayda istihdam şartının sağlanamaması halinde, birleşmeden dolayı istisna ve indirimli oran uygulamasından yararlanılabilmesi mümkün olmayacaktır. İzleyen aylarda istihdam şartı yeniden sağlansa dahi teşviklerden faydalanılamayacaktır.

Şartın ihlali halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler genel hükümlere göre birleşilen kurumdan tahsil edilir. Bu nedenle, teşviklerden yararlanan mükelleflerin ve meslek mensuplarının, 2011 yılının sonuna kadar işletmelerde çalışan işçi sayısını dikkatle takip etmeleri uygun olacaktır.

d) Birleşilen kurumun daha sonraki tarihlerde tasfiye, birleşme, devir, bölünme ve hisse değişimi işlemlerine tabi tutulmaması

Birleşilen kurumun, birleşme tarihinden itibaren indirimli kurumlar vergisi uygulamasının sona erdiği yılı izleyen üçüncü yılın sonuna kadar;

- Birleşme, devir, bölünme ve hisse değişimi işlemlerine tabi tutulmaması,
- Tasfiye edilmemesi,
- Sermaye azaltımında bulunmaması

gerekir. Bu şarta uyulmaması durumunda, birleşmeden dolayı istisna uygulaması nedeniyle veya indirimli kurumlar vergisi uygulaması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, ceza uygulanmaksızın gecikme faizi ile birlikte birleşilen kurumdan tahsil edilir.

Örneğin; Bir önceki örnekte yer alan (C) A.Ş.’nin, 31.12.2014 tarihine kadar devir, tasfiye veya benzeri işlemlere tabi tutulmaması gerekir.

4.4.4. Diğer Hususlar

- Birleşen kurumların birleşme tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları, KVK’nın 9/1-a maddesinde belirtilen şartlarla matrahın tespitinde indirim konusu yapılır. KOBİ birleşmelerinde münfesi kurumda, birleşme işlemi nedeniyle zarar ortaya çıkması halinde bu zararların birleşilen kurum tarafından mahsup edilmesine imkan yoktur.
- Birleşme nedeniyle infisah eden kurumdan devralınan amortisman tabi iktisadi kıymetler için, faydalı ömürleri dikkate alınmak suretiyle münfesi kurumdaki kayıtlı değerleri üzerinden kalan süre için amortisman ayrılır.
- Birleşilen kurum tarafından birleşme işlemi nedeniyle devralınan varlıkların, devir bedelinden düşük bir bedelle satılması durumunda oluşan zararlar matrahın tespitinde indirim konusu yapılamaz.
- Birleşme suretiyle devralınan taşınmazlar ve iştirak hisselerinin, indirimli kurumlar vergisi uygulanan hesap dönemleri içinde satışı halinde, KVK’nın 5/1-e maddesinde yer alan taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazancı istisnası uygulanmaz.

- İlişkili kişi sayılanlar tarafından istihdamın veya faaliyetin kaydırılması gibi sadece teşviklerden yararlanmak amacıyla yapılan işlemler dolayısıyla teşviklerden yararlanılamaz.

4.5. Genel Orana Tabi Matrah

KVK'da yer alan indirimli kurumlar vergisine tabi matrahların dışında kalan ve genel oranda (%20) vergiye tabi olan matrah tutarı otomatik olarak bu satıra yazılır.

4.6. İşletmeden Çekilen Enflasyon Düzeltme Farkları

E-beyannamenin bu satırına, enflasyon düzeltme fark hesaplarından çekilen tutarlar yazılacak ve vergilendirilecektir.

VUK'un mükerrer 298/(A)-5 maddesinde, “..*Pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tabi tutulur. Ancak öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir; bu işlemler kâr dağıtımını sayılmaz.*” hükmü yer alır.

Bu çerçevede, pasif kalemlerde yer alan enflasyon düzeltmesi farklarının işletmeden çekilmesi ya da daha önce sermayeye eklenmiş olan pasif kalemlere ait enflasyon fark hesaplarının sermaye azaltımı veya tasfiye yoluyla ortaklara dağıtılması hallerinde,

- İşletmeden çekilen tutarların öncelikle kurumlar vergisine
- Vergi sonrası dağıtılan kazancın da kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine

tabi tutulması gerekir.

Örneğin; (Z) Limited Şirketinin “502. Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları” hesabında yer alan 300.000 TL, 2010 yılında tümü gerçek kişi olan şirket ortaklarına dağıtılmıştır. Şirketin 2010 yılı kazancı 500.000 TL’dir. Buna göre beyanname aşağıdaki şekilde olacaktır:

Vergi Bildirimi		Düzenleme Bilgileri	Eller	Mali Bilgiler
Genel Bilgiler		Kuruma Bâhî İşyerleri ve Geçmiş Yıl Zararları		Kazanç ve İlaveler
Dönem Safi Kurum Kazancı				500.000,00
KW'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimi Kurumlar Vergisine Tabi Matrah				
KW'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimi Kurumlar Vergisi Oranı				
KW'nın Geçici 4 Mad. Kapsamında İndirimi Kurumlar Vergisine Tabi Matrah				
KW'nın Geçici 4 Mad. Kapsamında İndirimi Kurumlar Vergisi Oranı				
KW'nın Geçici 5 Mad. Kapsamında İndirimi Kurumlar Vergisine Tabi Matrah				
KW'nın Geçici 5 Mad. Kapsamında İndirimi Kurumlar Vergisi Oranı				
Genel Orana Tabi Matrah				500.000,00
İşletmeden Çekilen Enflasyon Düzeltmesi Farkları				300.000,00
Gelecek Yıla Devreden Cari Yıl Zararları				0,00
Safi Kurum Kazancının Türkiye Dışında Elde Edilen Kısmı				
VERGİ BİLDİRİMİ				
Kurumlar Vergisi Matrahı				800.000,00
Hesaplanan Kurumlar Vergisi				160.000,00

Ayrıca, dağıtılan kâr payları üzerinden %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

4.7. Gelecek Yıla Devreden Cari Yıl Zararı

“Kazanç ve ilaveler” bölümündeki “Zarar” satırında yer alan tutar bu bölüme otomatik olarak aktarılır. Cari yıl zararı bulunan kurumların hesaplanan vergisi olmayacaktır.

Bunun tek istisnası, “İşletmeden çekilen enflasyon düzeltme farkları” satırına tutar girilmesi durumunda ortaya çıkar. Zarar ve istisna-

lar ile cari yıl matrahından bağımsız olarak değerlendirilen enflasyon düzeltme farklarının işletmeden çekilmesi durumunda, şirket zararlı da olsa vergi ödenmesi gerekir.

Örneğin; (Y) A.Ş.'nin 2010 yılı zararı 100.000 TL'dir. Ayrıca enflasyon düzeltmesi fark hesaplarından 50.000 TL çekilmiştir. Buna göre beyanname aşağıdaki şekilde olacaktır.

006271_1111111111_KURUMLAR_10_01012010-31122010.xml			
Vergi Bildirimi	Düzenleme Bilgileri	Elner	Mali Bilgiler
Genel Bilgiler	Kuruma Bağlı İşyerleri ve Geçmiş Yıl Zararları		Kazanç ve İlaveler
Dönem Safi Kurum Kazancı			0,00
KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirilmiş Kurumlar Vergisine Tabi Matrah			
KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirilmiş Kurumlar Vergisi Oranı			
KVK'nın Geçici 4 Mad. Kapsamında İndirilmiş Kurumlar Vergisine Tabi Matrah			
KVK'nın Geçici 4 Mad. Kapsamında İndirilmiş Kurumlar Vergisi Oranı			
KVK'nın Geçici 5 Mad. Kapsamında İndirilmiş Kurumlar Vergisine Tabi Matrah			
KVK'nın Geçici 5 Mad. Kapsamında İndirilmiş Kurumlar Vergisi Oranı			
Genel Orana Tabi Matrah			0,00
İşletmeden Çekilen Enflasyon Düzeltmesi Farkları			50.000,00
Gelecek Yıla Devreden Cari Yıl Zararları			100.000,00
Safi Kurum Kazancının Türkiye Dışında Elde Edilen Kısmı			
VERGİ BİLDİRİMİ			
Kurumlar Vergisi Matrahı			50.000,00
Hesaplanan Kurumlar Vergisi			10.000,00

4.8. Safi Kurum Kazancının Türkiye Dışında Elde Edilen Kısmı

“Ticari bilanço kârı”nın Türkiye dışında elde edilen kısmı bu satıra yazılır. Türkiye’de vergiye tabi yurt dışı kazançlar üzerinden ödenen verginin Türkiye’de mahsup edilebilecek en yüksek tutarını tespit etmek amacıyla bu satır oluşturulmuştur.

İstisna kazançlar dolayısıyla ödenen vergiler Türkiye’de mahsuba

konu edilemeyeceğinden “Zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler” bölümünde yer alan;

- Yurt dışı iştirak kazançları,
- Yurt dışı şube kazançları
- Yurt dışı inşaat ve onarma işleri kazançları

bu satıra dahil edilmez.

Safi kurum kazancının Türkiye dışında elde edilen kısmı, kurumlar tarafından ayrıca hesaplanacak ve bu satıra manuel olarak yazılacaktır.

Örneğin; (X) A.Ş.’nin beyanname bilgileri aşağıdadır.

Ticari bilanço kârı	1.000.000 TL
İstisnaya tabi yurt dışı iştirak kazancı	50.000 TL
İstisnaya tabi yurt dışı inşaat işi kazancı	100.000 TL
İstisnaya tabi olmayan yurt dışı şube kazancı	200.000 TL
Matrah [1.000.000 – (100.000 + 50.000)]	850.000 TL

Buna göre, şirketin “Safi kurum kazancının Türkiye dışında elde edilen kısmı” satırına yazacağı tutar sadece 200.000 TL olacaktır.

4.9. Kurumlar Vergisi Matrahı

Dönem safi kurum kazancı + İşletmeden çekilen enflasyon farkları
veya

Genel orana tabi matrah + İndirimli orana tabi matrahlar + İşletmeden çekilen enflasyon farkları

toplamları kurumlar vergisi matrahını verecektir. Bu satırdaki tutar da otomatik olarak hesaplanır.

4.10. Hesaplanan Kurumlar Vergisi

- Genel orana tabi matrah ve işletmeden çekilen enflasyon düzeltme farkları **%20 oranında**;
- Yatırım teşvik sistemi çerçevesinde getirilen KVK'nın 32/A maddesi,
- KVK'nın taşınma desteği ile ilgili geçici 4. maddesi,
- KVK'nın KOBİ birleşmeleri ile ilgili geçici 5. maddesi

kapsamındaki matrah ise, BKK'lar çerçevesinde belirlenen oranlara göre vergilendirilir.

4.11. Mahsup Edilecek Vergiler

Kamu bütçesinin gelir ve giderleri arasında ortaya çıkan zaman yönünden uyuşmazlığın giderilmesi amacıyla kurumlar vergisi mükelleflerinden geçici vergi alınır. Verginin güvenli şekilde tahsilini sağlamak amacıyla da bazı istihkaklardan tevkifat yapılmaktadır. Bunların dışında, yabancı ülkelerde elde edilen ve vergilendirilen ka-

zançların da beyannameye yazılmasında bazı özellikli durumlar bulunur.

Kurumların peşin olarak, tevkif suretiyle veya yurt dışında ödedikleri vergiler bazı sınırlamalar ve şartlarla bu bölüme yazılacaktır.

4.11.1. Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerden Mahsup Edilecek Kısım

Yurt dışında elde edilen ve Türkiye’de vergilendirilecek olan kazançlar için yabancı ülkede ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, Türkiye’de bu kazançlar nedeniyle hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilir.

Yurt dışında yabancı para ile ödenen vergilere, bunların ilgili bulunduğu kazançların genel sonuç hesaplarına intikali esnasındaki kur uygulanacaktır.

Yurt dışında ödediği vergileri mahsuba konu eden mükelleflerin, “Ekler” sekmesinde yer alan “Yabancı ülkede ödenen vergiler”e ilişkin bölümü de doldurmaları gerekir.

4.11.1.1. Mahsup Süresi

Zarar mahsubu veya istisnalar sonucu Türkiye’de vergiye tabi kurum kazancının oluşmaması nedeniyle, Türkiye’deki beyannamele re dahil edilen yurt dışı kazançlar üzerinden yabancı ülkede ödenen vergilerin kısmen veya tamamen mahsubuna imkân bulunmazsa, bu mahsup hakkı, izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar kullanılır.

Yabancı ülkelerde ödenen vergilerin Türkiye’de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsubundan sonra kalan tutarın iadesi mümkün değildir. Bu mahsup sonucu kalan tutar en fazla 3 hesap dönemi içinde vergiden indirilemezse, mahsup hakkı kaybedilir.

Buradan da görüleceği üzere, yurt dışında oluşan zararlar 5 yıl içinde matrahtan düşülmekte; yurt dışında ödenen vergilerin mahsup süresi ise 3 yıla sınırlanmaktadır.

Örneğin; (X) Limited Şirketinin Romanya’daki şubesi aracılığıyla elde ettiği istisnaya tabi olmayan 2010 yılı yurt dışı kazancı 100.000 TL, bu kazanç dolayısıyla Romanya’da ödenen kurumlar vergisi ise 10.000 TL’dir. Bu durumda;

- Şirket 100.000 TL kazancını önce gelir tablosu aracılığıyla e-be-yannamedeki “Ticari bilanço kârı/zararı” bölümüne, sonra “Safi kurum kazancının Türkiye dışında elde edilen kısmı” satırına yazacaktır.

- Yabancı ülkede ödenen 10.000 TL vergi ise, yurt dışı kazancın %20’si [$100.000 \times \%20$] olan 20.000 TL’yi geçmediği için “Mahsup edilecek vergiler” bölümündeki “Yabancı ülkelerde ödenen vergilerden mahsup edilecek kısım” satırına yazılacak ve hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.

- 2010 yılı beyannamesinde kazanç ve dolayısıyla hesaplanan vergi çıkmaması durumunda, 10.000 TL iade edilmeyecek ve “Yabancı ülkelerde ödenen vergilerden mahsup edilemeyip gelecek yıla devreden kısım” satırına eklenecektir. Bu vergi en geç 3 yıl içinde indirimine konu edilemezse, mahsup hakkı da ortadan kalkacaktır.

4.11.1.2. Mahsup Edilebilecek Yurt Dışı Vergilerin Sınırı

Yurt dışı kazançlar üzerinden yabancı ülkede ödenen ve Türkiye’de vergiden mahsup edilebilecek kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, hiçbir surette yurt dışında elde edilen kazançlara %20 oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacaktır.

Yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye’de hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilmesi istendiğinde, Türkiye’deki vergi matrahına dahil edilen yurt dışı kazanç tutarının, bu vergileri de içerecek şekilde brütleştirilmiş olması gerekir.

Örneğin; (Y) A.Ş. İspanya’daki şubesi dolayısıyla 200.000 TL kazanç elde etmiş ve bu kazanç üzerinden İspanya vergi mevzuatı uyarınca %25 oranında (50.000 TL) kurumlar vergisi ödemiştir. (Söz konusu kazanç istisnaya tabi değildir.) Bu durumda:

- Şirket 200.000 TL’yi önce gelir tablosu aracılığıyla e-beyanname de “Ticari bilanço kârı/zararı” bölümüne, sonra “Safi kurum kazancının Türkiye dışında elde edilen kısmı” satırına yazacaktır.
- Yurt dışında ödenen 50.000 TL verginin, Türkiye’de bu kazançla ilişkin hesaplanan vergiyi aşan kısmı olan $[50.000 - (200.000 \times \%20)]$ 10.000 TL’si, Türkiye’de hesaplanan vergiden mahsup edilemeyecektir.
- 10.000 TL’nin, cari yılda olduğu gibi sonraki yıllarda da mahsubu mümkün değildir.

Yurt dışında elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmiş olması halinde, bu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen vergiler, yurt içinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilemez. Buna göre,

- Yurt dışı iştirak kazançları
- Yurt dışı şube kazançları
- Yurt dışı inşaat ve onarma işlerinden sağlanan kazançlar

kurumlar vergisinden istisna olduğundan, bu kazançlara ilişkin olarak yabancı ülkede ödenen vergilerin mahsubu söz konusu değildir.

4.11.1.3. Yurt Dışı İştiraklerden Elde Edilen Kâr Payları Üzerinden Ödenen Vergilerin Mahsubu

Tam mükellef kurumların doğrudan veya dolaylı olarak sermayesi veya oy hakkının en az %25'ine sahip olduğu yurt dışı iştiraklerinden elde ettikleri kâr payları üzerinden ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler, Türkiye'de ödenecek kurumlar vergisinden mahsup edilir. Kazanca ilave edilen kâr payı, bu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler dahil edilmek suretiyle brüt olarak dikkate alınır.

Örneğin; (Z) Limited Şirketinin, sermayesinin %30'una sahip olduğu Kazakistan'daki (C) kurumundan elde ettiği iştirak kazancına ilişkin bilgiler aşağıdadır.

İştirak oranı	%30
Yabancı ülkedeki kurumlar vergisi oranı	%10
Yabancı ülkede dağıtılan kâr paylarına uygulanan vergi kesintisi oranı	%20
(C) Kurumunun toplam kurum kazancı	1.000.000 TL

Yukarıdaki verilere göre, (Z) Limited Şirketinin yurt dışı iştirak kazancı ve yabancı ülkede ödediği vergiler aşağıdaki şekilde olacaktır.

(C) Kurumunun ülkesinde ödediği kurumlar vergisi [1.000.000 x %10]	100.000 TL
(Z) Limited Şirketinin iştirak kazancı (brüt) [1.000.000 x %30]	300.000 TL
Yabancı ülkede ödenen kurumlar vergisinden (Z) Limited Şirketinin elde ettiği iştirak kazancına isabet eden tutar [300.000 x %10]	30.000 TL
(C) Kurumunun dağıtılabılır kazancı [1.000.000 – 100.000]	900.000 TL
(Z) Limited Şirketinin elde ettiği vergi sonrası kâr payı	270.000 TL
(Z) Limited Şirketinin elde ettiği kâr payından dağıtım aşamasında yurt dışında kesilen vergi [270.000 x %20]	54.000 TL
(Z) Limited Şirketinin elde ettiği net kâr payı tutarı [300.000 – (30.000 + 54.000)]	216.000 TL

- (Z) Limited Şirketi, Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna edilmiş olan ve (C) yabancı kurumundan elde ettiği net 216.000 TL’yi, brüt tutarıyla (300.000 TL) ve gelir tablosu aracılığıyla e-be-

yannamenin ‘‘Ticari bilanço kârı/zararı’’ bölümüne, sonra da ‘‘Safi kurum kazancının Türkiye dışında elde edilen kısmı’’ satırına yazacak,

- Bu kazanç üzerinden yurt dışında ödenen [30.000 + 54.000] 84.000 TL'nin, [300.000 x %20] 60.000 TL'ye kadar olan kısmını Türkiye'de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edecek,
- 60.000 TL'nin üzerinde kalan 24.000 TL'lik yurt dışında ödenen vergi tutarını ise cari dönemde veya ileriki yıllarda mahsuba konu edemeyecektir.

(Z) Limited Şirketinin, yurt içi faaliyetlerinden 200.000 TL zarar ettiği varsayılsa beyannamesi aşağıdaki şekilde doldurulacaktır.

Beyanname 1 - KURUMLAR_11			
Vergi Bildirimi	Düzenleme Bilgileri	Etiler	Mali Bilgiler
Genel Bilgiler	Kuruma Bağlı İşyerleri Ve Geçmiş Yıl Zararları		Kazanç ve İlaveler
Dönem Safi Kurum Kazancı			100.000,00
KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah			
KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı			
KVK'nın Geçici 4 Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah			
KVK'nın Geçici 4 Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı			
KVK'nın Geçici 5 Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah			
KVK'nın Geçici 5 Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı			
Genel Orana Tabi Matrah			100.000,00
İşletmeden Çekilen Enflasyon Düzeltmesi Farkları			
Gelecek Yıla Devreden Cari Yıl Zararları			0,00
Safi Kurum Kazancının Türkiye Dışında Elde Edilen Kısmı			300.000,00
VERGİ BİLDİRİMİ			
Kurumlar Vergisi Matrahı			100.000,00
Hesaplanan Kurumlar Vergisi			20.000,00
MAHSUP EDİLECEK VERGİLER			
Turu		Tutarı	
Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerden Mahsup Edilecek Kısmı		60.000	
MAHSUP EDİLECEK VERGİLER			
Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı		60.000,00	
Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerden Cari Yılda Mahsup Edilemeyen Gelecek Yıla Devr. Kısmı		40.000,00	
Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi		0,00	

4.11.1.4. Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Geçici Vergiden Mahsubu

Yurt dışında ödenen vergilerin geçici vergiden mahsubu mümkündür. Geçici vergilendirme dönemi içinde yurt dışından elde edilen gelir bulunması halinde, bu gelirler üzerinden elde edildiği ülkelerde kesinti yoluyla veya diğer şekillerde ödenen vergiler, o dönem için hesaplanan geçici vergi tutarından da indirilir.

4.11.1.5. Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Tevsiki

Yabancı ülkelerde vergi ödendiği, yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa mahallinde Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı nitelikteki temsilcileri tarafından tasdik olunan belgelerle tevsik edilmedikçe, yurt dışında ödenen vergiler Türkiye’de hesaplanan vergiden indirilemez.

Söz konusu belgelerin tarhiyat sırasında mükellef tarafından ibraz edilememesi halinde, yabancı ülkede ödenen veya ödenecek olan vergi, %20 kurumlar vergisi oranını aşmamak şartıyla o memlekette cari olduğu bilinen oran üzerinden hesaplanır. Tarhiyatın bu şekilde hesaplanan miktara isabet eden kısmı ertelenir. İbraz edilmesi gereken belgelerin tarh tarihinden itibaren en geç bir yıl içinde ilgili vergi dairesine verilmesi halinde ise bu belgelerde yazılı kesin tutara göre tarhiyat düzeltilir.

Mücbir sebepler olmaksızın belgelerin anılan süre zarfında ibraz edilmemesi veya bu belgelerin verilmesinden sonra ertelenen vergi tutarından daha düşük miktarda bir mahsup hakkı olduğunun anlaşılması halinde, ertelenen vergiler için 6183 sayılı Kanun hükümlerine uygun olarak gecikme zammı hesaplanır.

4.11.2. Yıl İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler

Beyannameye gösterilen kazançlardan, KVK'nın 15. maddesinin birinci fıkrasına ve 30. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına göre kaynağında kesilmiş olan vergilerin toplamı bu satıra yazılarak kurumlar vergisinden mahsup edilir. Tevkif edilmiş vergilerini beyannameye yazan mükelleflerin, "Ekler" sekmesinin içinde yer alan "Kesinti yoluyla ödenen vergilere ilişkin liste"yi de doldurmaları gerekir. Söz konusu fıkralara göre yapılan kesintiler ise aşağıdadır.

a) Tam mükellef kurumlardan yapılan kesintiler

- Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin hakediş ödemeleri
- Kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında yapılan kira ödemeleri
- Her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile TOKİ ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler
- Mevduat faizleri, repo gelirleri, katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları, kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığında ödenen kâr payları

b) Dar mükellef kurumlardan yapılan kesintiler

- Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin hakediş ödemeleri
- Serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları
- GVK'nın 75/1-4 bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere menkul sermaye iratları
- Ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira ve benzeri gayrimaddi hak bedelleri

Bu sayılanların bir kısmı GVK'nın geçici 67. maddesi kapsamında vergi kesintisine tabi tutulduğundan, beyannameye dahil kazançlar üzerinden bu madde uyarınca kesilen vergilerin de mahsubu mümkündür.

Dar mükellef kurumların beyannameye dahil edilmesi ihtiyari olan kazançlar üzerinden kesinti yoluyla ödenen vergiler, bu kazançlar için beyanname verilmesi halinde hesaplanan vergiden mahsup edilir.

4.11.2.1. Fonlar ve Yatırım Ortaklıkları Bünyesinde Kesilen Verginin, Söz Konusu Kurumlardan Kâr Payı Alanlarca Mahsubu

Fonların ve yatırım ortaklıklarının Kanununun 5/1-d maddesinde yazılı istisna kazançları üzerinden fon bünyesinde kesilen vergiler, söz konusu fon ve ortaklıkların katılma belgeleri ile hisse senetlerinden kâr payı alan kurumlar tarafından, aldıkları kâr payının içerdiği vergi kesintisi miktarı ile sınırlı olmak üzere hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilir.

Mahsup edilecek tutar, ele geçen net kâr payının brtleştirilmesi suretiyle hesaplanır. Kâr payının elde edildiği tarih ile vergi kesintisinin yapıldığı tarih arasında dönem farkı olmasının önemi yoktur. Dolayısıyla vergi mahsubunda geçerli vergi oranı, kâr payının elde edildiği dönem için geçerli olan vergi oranı olacaktır.

4.11.2.2. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı zerinden Kesilen Vergilerin Mahsubu

Kontrol edilen yabancı kurumlara yapılan demeler üzerinden KVK'nın 30/7 maddesine göre kesilen vergiler, bu şirketin Türkiye'deki beyannameye dahil edilen kurum kazancı üzerinden hesap-

lanacak kurumlar vergisinden mahsup edilir. Ancak, mahsup edilecek verginin, kontrol edilen yabancı kurumun bu ödemelerden kaynaklanan kazancına isabet eden kurumlar vergisini aşmaması gerekir.

4.11.2.3. Kesilen Vergilerin Beyanname Üzerinden Mahsubu

Mahsup edilecek vergilerin beyanname üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olması halinde, bu durum vergi dairesince mükellefe yazı ile bildirilecektir. Fazla olan bu tutar, mükellefin söz konusu yazıyı tebellüğ tarihinden itibaren bir yıl içinde başvurması şartıyla kendisine iade edilecek; bu süre içinde başvurmayanların bu farktan doğan alacakları düşecektir.

4.11.2.4. Değerleme İşlemlerinden Doğan Kazanca İsbet Eden Vergi Kesintilerinin Mahsubu

Vadesi değerlendirme gününden sonra olan repo ve ters repo işlemleri ile vadeli mevduat hesaplarına ilişkin olarak, değerlendirme gününe kadar tahakkuk eden ve kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınan faiz tutarları üzerinden, ilgili dönem beyannamesinin verilmesi gereken sürenin sonuna kadar kesinti suretiyle ödenmiş olan verginin, beyannameye dahil edilen gelire isabet eden kısmı hesaplanan vergiden mahsup edilir.

Aynı şekilde, beyanname tarihine kadar satılan veya itfa edilen Devlet tahvili ve Hazine bonoları ile menkul kıymet yatırım fonlarının katılma belgelerinden, değerlendirme gününe kadar tahakkuk eden ve kurum kazancına dahil edilen gelirlere isabet eden vergi kesintileri de beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir.

4.11.3. Geçici Vergi

Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden ilgili hesap döneminin üçer aylık dönemlerine ilişkin olarak ödenen geçici vergi bu satıra yazılmak suretiyle mahsup edilir. Mahsup işleminin yapılabilmesi için, geçici verginin **mutlak surette ödenmiş olması** gerekir. Geçici vergi matrahına uygulanacak vergi oranı da %20'dir.

Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci bulundurmak suretiyle faaliyet gösteren dar mükellef kurumların ticari ve zirai kazançları üzerinden de geçici vergi ödenir.

Geçici vergi beyannameleri üzerinde hesaplanan geçici vergiden, tevkif suretiyle ödenen vergiler mahsup edilir. Yıllık beyanname de ise, tüm bu tutarlar kümülatif olarak dikkate alınır ve kurumlar vergisi hesaplanır.

4.11.4. Yurt Dışında ve Yurt İçinde Ödenen Vergiler ile Geçici Verginin Mahsup Sırası

Bu bölümde açıklanan vergilerin mahsup işlemi beyanname üzerinden otomatik olarak gerçekleştirilir. E-beyanamedeki sıraya göre;

- Önce yurt dışında ödenen vergiler
- Sonra yurt içinde kesinti yoluyla ödenen vergiler
- Kalan bir tutarın bulunması durumunda ise geçici vergi mahsuba konu edilir.

Örneğin: (X) A.Ş. 2010 yılında,

- İsviçre'de bulunan şubesi istisna kapsamında olmayan

200.000 TL kazanç elde etmiş ve bu kazanç üzerinden %30 oranında, 60.000 TL kurumlar vergisi ödemiştir.

- Şirketin yurt içindeki faaliyetlerinden elde ettiği kazanç 800.000 TL, kesinti suretiyle ödediği vergi 100.000 TL, ödenen geçici vergi ise 150.000 TL'dir.

Bu durumda şirketin kurumlar vergisi bildirimini aşağıdaki şekilde olacaktır.

Dönem safi kurum kazancı [800.000 + 200.000]	1.000.000 TL
Hesaplanan kurumlar vergisi [1.000.000 x %20]	200.000 TL
Yurt dışında ödenen 60.000 TL verginin mahsup edilebilecek kısmı [200.000 x %20 = 40.000]	(-) 40.000 TL
Kesinti suretiyle yurt içinde ödenen vergi	(-) 100.000 TL
Geçici vergi	(-) 150.000 TL
Ödenmesi gereken kurumlar vergisi	0
İadesi gereken geçici vergi	90.000 TL

Buradan da görüleceği üzere; öncelikle yurt dışında ödenen vergiler, Türkiye'deki kurumlar vergisi oranı dahilindeki sınırlamayla mahsup edilmiş, sonra yurt içinde kesinti suretiyle ödenen vergiler indirilmiş ve son olarak da geçici vergi dikkate alınmıştır. Mahsup edilemeyen 90.000 TL geçici vergi şirkete mahsuben veya nakden iade edilecektir. Yurt dışında ödenen verginin [60.000 - 40.000] 20.000 TL'lik kısmı ise mahsup sınırını aştığı için câri yılda veya sonraki yıllarda mahsup edilemeyecektir. Beyanname ise aşağıdaki şekilde olacaktır.

Beyanname1 - KURUMLAR_11	
Vergi Bildirimi	Düzenleme Bilgileri
Genel Bilgiler	Kuruma Bağlı İşyerleri ve Geçmiş Yıl Zararları
Ehler	
Mali Bilgiler	
Kazanç ve İlaveler	
Dönem Safi Kurum Kazancı	1.000.000,00
KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah	
KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı	
KVK'nın Geçici 4 Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah	
KVK'nın Geçici 4 Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı	
KVK'nın Geçici 5 Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah	
KVK'nın Geçici 5 Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı	
Genel Orana Tabi Matrah	1.000.000,00
İşletmeden Çekilen Enflasyon Düzeltmesi Farkları	
Gelecek Yıla Devreden Cari Yıl Zararları	0,00
Safi Kurum Kazancının Türkiye Dışında Elde Edilen Kısmı	200.000,00
VERGİ BİLDİRİMİ	
Kurumlar Vergisi Matrahı	1.000.000,00
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	200.000,00
MAHSUP EDİLECEK VERGİLER	
Turu	
Tutarı	
Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerden Mahsup Edilecek Kısım	40.000,00
Türkiye İçinde Kesilip Yılında Ödenen Vergiler	100.000,00
Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı	290.000,00
Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerden Cari Yılıda Mahsup Edilemeyip Gelecek Yıla Devr. Kısım	
Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi	0,00
İadesi Gereken Kurumlar Vergisi ve/veya Geçici Vergi	90.000,00
İadesi Gereken Kurumlar Vergisi	0,00
İadesi Gereken Geçici Vergi	90.000,00
Damga Vergisi	74,60
Kazanç Tespit Yöntemi	Bilanço
Bilanço Tipi	Tek Düzen Hesap Planı(Aracı Kur. ve Halka Açık Şirk. Dahil)

4.12. Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı

Yurt dışında ve yurt içinde ödenen vergiler ile geçici verginin toplamı bu satıra otomatik olarak yazılacaktır.

4.13. Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerden Cari Yılıda Mahsup Edilemeyip Gelecek Yıla Devreden Kısım

Türkiye'deki beyannamelelere dahil edilen yurt dışı kazançlar üzerinden yabancı ülkede ödenen vergilerin mahsup edilemeyen kısmı,

manuel olarak bu satıra yazılacak ve bu mahsup hakkı, izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar kullanılabilir. (Konu ile ilgili detaylı açıklamalar rehberin “4.11.1.” bölümünde yer almaktadır.)

4.14. Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi

Hesaplanan kurumlar vergisi – Mahsup edilecek vergiler toplamı

Bu işlem sonucunda bulunacak tutar ödenmesi gereken vergi miktarını verecektir. Bulunan rakam da yine bu satıra otomatik olarak dahil edilecektir.

4.15. İadesi Gereken Kurumlar Vergisi ve/veya Geçici Vergi

“Mahsup edilecek vergiler toplamı”nın, “Hesaplanan kurumlar vergisi”nden büyük olması durumunda, mükellefin iade edilecek kurumlar ve/veya geçici vergisi çıkacaktır. Yabancı ülkelerde ödenen vergilerin Türkiye’de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsubundan sonra kalan miktarın iadesi mümkün olmadığından, bu satıra yazılan tutarda yabancı ülkelerde ödenen vergiler dikkate alınmayacaktır.

Kesinti yoluyla ödenen vergiler ile geçici verginin iadesinde, 252 seri no.lu GVK Tebliğine göre işlem yapılır.

4.16. İadesi Gereken Kurumlar Vergisi

“4.11.4.” bölümünde yer alan örnekte de açıklandığı üzere, hesaplanan vergiden öncelikle yurt dışında ödenen vergiler, daha sonra da kesinti yoluyla ödenen kurumlar vergisi mahsup edilir. Bu vergilerin mahsubundan sonra kalan tutarın iadesi ise nakden veya mahsuben yapılmaktadır.

a) Mahsup yoluyla iade

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyannamedeki mahsuplar sonunda kalan kısmının diğer vergi borçlarına mahsup talebi tutarına bakılmaksızın, inceleme raporu ve teminat alınmadan yerine getirilir.

Bunun için mahsup talebinin dilekçe ile yapılması ve “Ekler” bölümündeki tablonun doldurulması gerekir. Kesinti yoluyla ödenen vergilerin mahsuben iade işlemi, aranan tüm belgelerin tamamlanması şartıyla, yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibarıyla yapılır.

Mükellefler, ortağı buldukları adi ortaklık veya kollektif şirketlerin müteselsilen sorumlu oldukları vergi borçlarına da mahsuben iade talebinde bulunabilirler. Bu taleplerin yerine getirilebilmesi için, iade alacaklısı mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması ve mahsup dilekçesinde adi ortaklık veya kollektif şirketin hangi dönem borçları için mahsup talep edildiğinin belirtilmesi gerekir.

Mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması ha-

linde, iade alacağıının sonraki dönemlerde muaccel hale gelecek vergi borçlarına mahsubu da mümkündür. Bu taktirde mahsup talebi, sonraki dönemlerde doğacak verginin tahakkuku ile hüküm ifade eder.

İkmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlarda mahsup işlemi, mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınarak yapılacaktır. Aranılan belgelerin tamamlanması aşamasında yapılan tahsilatlar yönünden ise düzeltme yapılmaz.

b) Nakden iade

Nakden iade taleplerinin dilekçe ile yapılması şarttır. Tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin nakden iade edilecek tutarın 10.000 TL'yi geçmemesi halinde iade talebi, yıl içinde yapılan tevkifatlara ilgili tabloya ek olarak;

- Menkul sermaye iradına ilişkin kesintiyi yapan bankalar, özel finans kurumları, aracı kurumlar ve diğer kurumlar tarafından düzenlenen ve vergi kesintisinin yapıldığını gösteren belgenin,
- Ticari kazançlar ve zirai kazançlara ilişkin olarak tevkif yoluyla kesilen vergilerin vergi sorumlusu tarafından ilgili vergi dairesine ödenmiş olduğuna ilişkin belgenin

ilgili kurumca onaylanan bir örneğinin dilekçeye eklenmesi koşuluyla inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir.

Nakden yapılacak iade taleplerinin 10.000 TL'yi aşması halinde, 10.000 TL'yi aşan kısım vergi inceleme raporuna göre; 10.000 TL'ye kadar olan kısım ise, dilekçe ekinde yukarıda belirtilen belgelerin yer alması koşuluyla teminat aranmaksızın ve inceleme raporu beklenmeksizin iade edilir.

Teminat gösterilmesi halinde, inceleme sonucu beklenmeksizin iade talebi yerine getirilir.

Nakden iade talebinin 100.000 TL'ye kadar olan kısmı, mükellefle süresinde tam tasdik sözleşmesi imzalamış YMM tarafından düzenlenecek tam tasdik raporu uyarınca iade edilir. İade talebinin 100.000 TL'yi aşan kısmı için ise vergi inceleme raporu gereklidir.

Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve sermayelerinin en az %51 veya daha fazlası bu kurumlara ait işletmelere yapılacak iadeler, yukarıda sayılan belgelerin ibrazı üzerine miktara bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

Nakden iade edilebilir aşamaya gelen alacak üçüncü şahısların vergi borçlarına mahsup edilebilir. Bu mahsup işlemine ilişkin verilecek dilekçede, lehine mahsup talebinde bulunulan kişinin adı-soyadı veya unvanı, vergi kimlik numarası, bağlı olduğu vergi dairesi ile borcun türü, miktarı ve dönemi bildirilir. Bu şekilde yapılan mahsup talepleri düzeltme fişinin onaylandığı itibariyle geçerli olur.

İade talebinin kısmen mahsuben kısmen nakden olması halinde, söz konusu talepler ayrı ayrı değerlendirilir.

4.17. İadesi Gereken Geçici Vergi

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin mahsubundan sonra geçici vergi indirilir. Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tahakkuk ettirilmiş geçici verginin ödenmiş olması şarttır.

Ödenen geçici vergi tutarının, e-beyanname üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olması halinde, mahsup edilemeyen tutar mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Mahsup işlemi-

nin yapılması için yazılı başvuru şartı aranmaz. Söz konusu mahsup işlemi vergi dairesince re'sen yapılır.

Mahsup işlemi yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilir. Mahsubu yapılacak vergi borçları için vade tarihinden yıllık beyannamenin verildiği tarihe kadar gecikme zammı uygulanır. Dolayısıyla bu tarihten sonra söz konusu vergi borçları için gecikme zammı uygulanmaz.

Mahsup sonucu iadesi gereken geçici verginin e-beyannamenin bu satırına yazılmış olması, mükellefçe yazılı olarak yapılmış iade talebi kabul edilir. Yıllık beyannamenin bu satırında gösterilmeyen geçici verginin mahsuben veya nakden iade edilebilmesi için o yılın sonuna kadar yazılı olarak başvurulması gerekir.

Geçici verginin, gerek mahsuben gerekse nakden iadesinde herhangi bir tutar sınırlaması olmayıp ödenmiş olması yeterlidir. Geçici vergiye ilişkin iade taleplerinde teminat ve inceleme raporu aranmaz.

4.18. Damga Vergisi

E-Beyannamede damga vergisi otomatik olarak hesaplanır. 2010 yılında bilanço usulüne göre defter tutan kurumların; beyanname, bilanço ve gelir tablosu için ödeyecekleri damga vergisi tutarı 74,60 TL olacaktır.

İşletme hesabına göre defter tutan kurumlar vergisi mükellefi yok denecek kadar azdır. Bu usulde defter tutan mükelleflerin ödeyecekleri damga vergisi 40,10 TL'dir.

Dar mükellef ulaştırma kurumlarının hasılat defterlerine bağlı olarak verilen e-beyannameye ise yine 40,10 TL damga vergisi ödenir.

4.19. Kazancın Tespit Yöntemi

Kazancın tespit yöntemi, kurumların tutukları defterlere bağlı olarak değişir. Buna göre üç farklı seçenek vardır:

- Bilanço
- İşletme hesabı özeti
- Dar mükellef ulaştırma kurumu hasılat defteri

4.20. Bilanço Tipi

Bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükellefleri e-beyannameye 6 bölümde değerlendirilmekte ve “Ekler” sekmesinde verecekleri bilgiler birbirinden farklı olmaktadır.

- Bankalar
- Sigorta şirketleri
- Tek düzen hesap planı
- Katılım bankaları
- Yatırım fonları
- Finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri

5. DÜZENLEME BİLGİLERİ

Bu sekmede, beyannameyi veren mükellef veya kanuni temsilcisinin; beyannameyi düzenleyen mükellef, SM veya SMMM'nin; be-

yannameyi gönderen SM, SMMM veya YMM'nin adres ve iletişim bilgileri istenilmektedir.

6. EKLER

Şimdiye kadar olan açıklamalarımız matrahın ve ödenecek verginin tespitine yöneliktir. Bu hesaplamaların dayanağı olan bilgiler ise “Ekler” bölümünde istenilir. Bu bölümde yer alan tüm satırların ve listelerin doldurulmasına gerek kalmayacak ve kurumlar sadece kendilerini ilgilendiren ekleri beyan edeceklerdir.

6.1. Yabancı Para Pozisyonu

Merkez Bankasının istatistiki bilgilerine kaynak teşkil eden e-be-yannamenin bu bölümünde, mükelleflerin yabancı para ile ilgili hesapları yer almakta ve net yabancı para pozisyonu girilen bilgiler doğrultusunda otomatik olarak hesaplanmaktadır.

6.2. Dar Mükellef Ulaştırma Kurumları Hasılat Defteri

Dar mükellef ulaştırma kurumlarının hasılat defterinde yer alan toplam hasılat tutarı ve ulaştırma türü bilgisi bu bölüme yazılacak, ortalama emsal nispeti ve kurum kazancı otomatik olarak hesaplanacak ve vergilendirme bu matrah üzerinden yapılacaktır.

6.3. Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form

Bu bölümde vergi güvenlik müesseseleri ile ilgili olarak kurumların bilgileri ve beyanları istenilmektedir.

6.3.1. Transfer Fiyatlandırması

- “Transfer fiyatlandırması kapsamındaki ilişkili kişilere ilişkin bilgiler” bölümüne, ilgili hesap döneminde mal veya hizmet alım ya

da satımında bulunulan gerek yurt içinde gerekse yurt dışında bulunan ilişkili gerçek kişi ve kurumlara ait bilgiler yazılacaktır.

- “İlişkili kişilerle gerçekleştirilen transfer fiyatlandırmasına ilişkin işlemler” bölümüne, kurumların bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle gerçekleştirdiği alım ve satım işlemlerine ait bilgiler dahil edilecektir.

Alım ve satım sütunlarında yer verilecek tutarlara KDV ile ÖTV dahil edilmeyecek ve iade, iskonto ve diğer indirimler düşüldükten sonra kalan net tutarlar yazılacaktır.

- “Transfer fiyatlandırmasına konu olan işlemlerde kullanılan yöntemler” bölümüne, kullanılan transfer fiyatlandırması yöntemleri ve bu kapsamdaki alım satım tutarları yazılacaktır.³⁸

6.3.2. Kontrol Edilen Yabancı Kurum

Kontrol edilen yabancı kurumla ilgili olarak, “Kurumun yurt dışı iştiraklerine ilişkin bilgiler” bölümü, beyannamenin verildiği hesap döneminde kurumların yurt dışı iştiraklerinin bulunması durumunda doldurulacaktır.

İştirak edilen her bir yurt dışı iştirak için ayrı ayrı olmak üzere yurt dışı iştirakin; unvanı, kanuni veya iş merkezinin bulunduğu ülke, toplam gayrisafi hasılatı ile yurt dışı iştirakteki sermaye, oy veya kâr payı oranı (hangi oran daha yüksekse) yazılacaktır.

38 Transfer fiyatlandırması formuyla ilgili ayrıntılı bilgi için Ramazan BİÇER’in, Transfer Fiyatlandırması Uygulama Rehberi adlı kitabından yararlanılabilir. (TÜRMOB Yayınları, Sayı 365, Ankara, Kasım 2009, sf:320-328)

6.3.3. Örtülü Sermaye Uygulamasına İlişkin Bilgiler

Kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği hesap döneminde ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen bir borç bulunması halinde bu bölüm doldurulacaktır.

- *Aktif Toplamı ve Toplam Borçlar*: Kurumun hesap dönemi başında çıkartılmış olan bilânçosunda yer alan bilgilere göre doldurulacaktır.

- *Öz Sermaye Tutarı*: “Aktif Toplamı” ve “Toplam Borçlar” dikkate alınarak, 1 seri no.lu KVK 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 tutar dahil edilecektir.

6.4. Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilere İlişkin Liste

Tevkif suretiyle vergisi kesilen mükelleflerin bu tutarları e-beyanname mahsup konusu yapmaları için bu bölümde bulunan listeyi doldurmaları gerekir. Listeye;

- Öncelikle kesinti yapanın adı/soyadı ve unvanı yazılacak,
- T.C. kimlik numarası veya vergi kimlik numarası satırları doldurulacak, (Vergi kesintisinin kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılmış olması ve bu kurumlara ait vergi numarası bulunmaması halinde, listeye bunların vergi kimlik numarası (999 999 9999) olarak girilecektir.)
- Verginin kesildiği dönem belirtilecek,
- Son olarak da ödemenin brüt tutarı ve vergi miktarı bilgileri girilecektir.

6.5. Dar Mükellef Ortaklar

Ortakları arasında dar mükellef gerçek veya tüzel kişi bulunan kurumlar, dar mükellef ortaklarının; adı/soyadı, unvanı, ikametgah adresi ve irtibat telefonu bilgilerini bu listeye yazacaklardır.

6.6. Kurum Ortaklarına ve Yönetim Kurulu Üyelerine İlişkin Bildirim

Şirket ortaklarının, yönetim kurulu üyelerinin ve kanuni temsilcilerin bilgileri aşağıdaki şekilde listeye eklenecek ve bildirilecektir.

KURUM ORTAKLARINA VE YÖNETİM KURULU ÜYELERİNE İLİŞKİN LİSTE										
Genel Md./Müdür	T. Kurulu Üyesi	Ortak	Kanuni Temsilci	Vergi Kimlik No	Soyadı / Unvanı	Adı / Unvanın Devamı	İkametgah Ad...	TC Kimlik No	İrtibat Telefon No	Hisse Oranı
<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		ARSLAN	ÖNDER	BATIKENT	111-1111-1111	111-111-11-11	20
<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		ARSLAN	CEM	ÖSTİM	222-2222-2222	222-222-22-22	20
<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		GÖRGLİN	SELİM	ERYAMAN	333-3333-3333	333-333-33-33	10
<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		ARSLAN	EREN	KADIKÖY	444-4444-4444	444-444-44-44	20
<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		ARSLAN	BARİŞ	SINCAN	555-5555-5555	555-555-55-55	20
<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		GÖRGLİN	SELDA	MAMAK	666-6666-6666	666-666-66-66	10

6.7. Ayrıntılı Bilanço ve Ayrıntılı Gelir Tablosu

E-beyannamenin bu bölümünde, kurumların bilanço ve gelir tablosu bilgileri istenilmektedir. Rehberin “4.20.” ayrımında da açıklandığı üzere 6 farklı bölüme ayrılarak bilanço düzenleyen mükellefler, bu sekmede yer alan alt başlıklara göre bilanço ve gelir tablosu bilgilerini gireceklerdir. Bu mükelleflerden; bankalar, sigorta şirketleri, katılım bankaları, yatırım fonları, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri haricinde kalanlar “Tek düzen hesap planı” ayrımında yer alan bilanço ve gelir tablosu hesaplarını esas alacaklardır.

Ayrıntılı Bilanço ve Ayrıntılı Gelir Tablosu	Kâr Dağıtım Tablosu	İşletme Hesabı Özeti	Yabancı Ülkede Ödenen Vergiler		
Banka	Sigorta	Tek Düzen Hesap Planı	Katılım Bankaları	Yatırım Fonları	Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri
Aktif	Pasif	Gelir Tablosu			

6.8. Kâr Dağıtım Tablosu

Kâr dağıtımını yapan şirketler, yedek akçelerinin de dikkate alındığı ayrıntılı kâr dağıtım tablolarını beyannamenin bu bölümünde düzenleyecek ve beyan edeceklerdir.

Tablo doldurulurken, cari dönem ve geçmiş dönem kârları farklı sütunlara yazılarak işlem tesis edilecektir.

6.9. İşletme Hesabı Özeti

VUK’un 177. maddesine göre, ticaret şirketleri dışında kalan ve kurumlar vergisine tabi olan diğer tüzel kişilerden, bilanço esasına göre defter tutmalarına imkân veya lüzum görülmeyenlerin işletme hesabına göre defter tutmalarına müsaade edileceği belirtilmiştir.

Sayısı çok sınırlı olmakla birlikte, işletme hesabına göre defter tutan kurumlar vergisi mükelleflerinin bu sekmede yer alan işletme hesabı özetini hazırlamaları gerekir.

6.10. Yabancı Ülkede Ödenen Vergiler

“4.11.1.” bölümünde açıklandığı üzere, yurt dışında ödenen vergiler e-beyanname üzerinden mahsup edilecek ve bu vergilerin miktarı ve ödendiği ülkeye ilişkin bilgiler bu sekmedeki tabloya yazılacaktır.

7. EK BİLGİLER

Mali bilgiler sekmesi, 403 seri no.lu VUK Tebliği ile kaldırılmış ve kaldırılan sekmede bilgi amaçlı olarak yer alan “Devreden Ar-Ge ve yatırım indirimi satırları”nın beyannameye dahil edilmesi için “Ek bilgiler” bölümü oluşturulmuştur.

8. GENEL E-BEYANNAME ÖRNEĞİ

(X) A.Ş. kumaş üretimi ve satışı işi ile uğraşmaktadır. Şirketin 2010 yılı faaliyetlerine ilişkin bilgileri aşağıdadır. (TL)

(TABLO I)

TİCARİ BİLANÇO KÂRI	4.000.000
Gümrük idaresine ödenen para cezası (+)	50.000
Aktife kayıtlı gezi teknesinin amortismanı (+)	25.000
Şirket çalışanın kusurundan kaynaklı olarak ödenen tazminat (+)	75.000
Dava safhasında olan alacağın karşılık gideri	100.000
Sulh yoluyla tahsilinden vazgeçilen alacak	150.000
Menkul kıymet değer düşüklüğü karşılığı (+)	35.000
Aktife kayıtlı binek otomobiller için ödenen MTV (+)	5.000
Aktife kayıtlı kamyonlar için ödenen MTV	15.000
Genç Sanayiciler ve İşadamları Derneğine ödenen aidat (+)	10.000
Şirket ortağının Bağ-Kur ve özel sağlık sigortası giderleri (+)	20.000
Tahakkuk ettirilen ve <u>ödenmeyen</u> SGK primleri (+)	35.000
Kıdem tazminatı karşılığı (+)	65.000
İstisnaya tabi olan yurt dışı şube faaliyetine ilişkin zarar (+)	400.000
Yangında zayı olan kumaşların maliyet bedeli ve yüklenilen KDV'si	100.000
Depodan çalınan kumaşların maliyet bedeli ve yüklenilen KDV'si (+)	280.000
Fire sonucu meydana gelen kayıp tutarı	10.000

Ayrıca şirketin yaptığı bağış ve yardımlar ile indirim tutarları aşağıdaki gibidir.

(TABLO II)

Beşiktaş Spor Kulübünün Futbol Şubesi ile ilgili sponsorluk harcaması	30.000
Galatasaray Spor Kulübünün Basketbol Şubesi ile ilgili sponsorluk harcaması	75.000
İstanbul Büyükşehir Belediyesine yapılan bağış	200.000
Sağlık Bakanlığına hastane inşaatı amacıyla yapılan bağış	75.000
Kültür Bakanlığınca desteklenen bilimsel kazı çalışmasına ilişkin yardım	25.000
BKK uyarınca Başbakanlık aracılığıyla Pakistan'a yapılan yardım	20.000
Kızılaya yapılan nakdi bağış	25.000
Marmara Üniversitesine yapılan bağış	50.000
TOPLAM	500.000

1) Şirketin “Ticari bilanço kârı” hesaplanırken, KKEG niteliğinde olsun olmasın tüm harcamalar; istisna kapsamında olsun olmasın tüm gelirler ile bağış ve yardım tutarları dikkate alınmıştır. Beyanname doldurulurken ilk olarak, ticari bilanço kârının hesabında dikkate alınan ve vergi kanunlarına göre KKEG niteliğinde olan harcamaların kazanca eklenmesi gerekir.

- Buna göre, yukarıdaki (I) numaralı tabloda yer alan ve rehberin “3.2.1.” bölümünde açıklanan kalemlerden (+) işaretli olanlar KKEG olarak dikkate alınır ve matrahtan indirimleri kabul edilerek kâra eklenir.

(II) numaralı tabloda yer alan bağış ve yardımlar ise, yine KKEG satırına yazılacak ve rehberin “3.10.” bölümünde açıklanan kısıtlamalar ve hesaplamalar çerçevesinde beyanname üzerinden indirilecektir. (Bu hesaplamalara diğer bölümde yer verilmiştir.)

(I) numaralı tabloda yer alan (+) işaretli KKEG’lerin toplamı 1.000.000 TL; (II) numaralı tablodaki bağış ve yardımların toplamı ise 500.000 TL’dir. Buna göre, beyanname üzerindeki “Kanunen kabul edilmeyen giderler” satırına yazılacak tutar [1.000.000 + 500.000] 1.500.000 TL olacak ve bu işlem sonucu mali bilançodaki kâr tutarı [4.000.000 + 1.500.000] 5.500.000 TL’ye çıkacaktır.

2) Şirketin kazancı içinde yer alan bazı gelir kalemleri aşağıdadır.

(TABLO III)

Yurt içi iştirak kazancı (-)	600.000
6 aydır aktifte kayıtlı olan yurt dışı şirket hissesinden elde edilen iştirak kazancı	250.000
Emisyon primi kazancı (-)	200.000
Şirket aktifine 3 yıldır kayıtlı binanın satışından doğan kazancın %75’i (-)	550.000
Serbest bölgedeki şubenin kazancı (-)	650.000
Teknopark şubesinden elde edilen kazanç (-)	500.000

- (III) numaralı tabloda yer alan kalemlerden (-) işaretli olanlar KVK’ya göre vergiden istisnadır. Yurt dışı iştirak hissesini 1 yıldır elinde tutmayan şirketin, yabancı kurumdan elde ettiği iştirak kazancı ise istisnaya tabi olmayacaktır.

Buna göre, (-) işaretli istisna kazançlar toplamı **2.500.000 TL'dir.**

3) Şirketin geçmiş yıl zararları aşağıdaki tablodadır. Ayrıca Şirket, 6111 sayılı Kanunun matrah artırımı hükümlerinden faydalanmış ve 2007 ve 2008 yılları matrahlarını asgari tutarları da dikkate alarak artırmıştır.

(TABLO IV)

2006 yılı zararı	150.000
2007 yılı zararı	400.000
2008 yılı zararı	200.000
2009 yılı zararı	50.000

6111 sayılı Kanunun 6. maddesine göre, matrah artırımında bulunulan yıllara ilişkin zararların %50'sinin 2010 ve müteakip yıl beyannamelerinden indirimi kabul edilmez.

Buna göre Şirket, 2006 ve 2009 yılları zararlarının tamamını [150.000 + 50.000]; 2007 ve 2008 yılı zararlarının ise yarısını [(400.000 + 200.000) / 2] beyannamedeki geçmiş yıl zararları bölümüne ayrı ayrı yazacaktır. Daha sonra indirilebilecek zararların toplam tutarı olan [150.000 + 200.000 + 100.000 + 50.000] **500.000 TL** beyannamenin “Mahsup edilecek toplam geçmiş yıl zararı” satırına eklenecektir.

4) Bu hesaplamalar sonucunda Şirketin indirim, bağış ve yardımlarına esas olacak “İndirime Esas Tutar” satırı aşağıdaki gibi olacaktır.

(TABLO V)

Ticari bilanço kârı	4.000.000
Kanunen kabul edilmeyen giderler (+)	1.500.000
Zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler (-)	2.500.000
KÂR	3.000.000
Mahsup edilecek toplam geçmiş yıl zararı (-)	500.000
İNDİRİME ESAS TUTAR	2.500.000

5) Şirketin “Kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler” bölümünde dikkate alacağı bağış ve yardımlar “TABLO II” de sayılmıştır. Bunlara ek olarak dikkate alacağı kalemler ise aşağıdadır.

(TABLO VI)

5520 sayılı KVK’ya göre Ar-Ge projesi kapsamındaki harcamalar	200.000
5746 sayılı Kanuna göre Ar-Ge merkezinde yapılan harcamalar	150.000
GVK ek 1-6 maddeleri çerçevesinde endekslenmiş yatırım indirimi	750.000

Beyannamenin “İndirime esas tutar” satırı 2.500.000 TL olarak hesaplanmıştır. Buna göre, Şirketin dikkate alacağı indirim, bağış ve yardımlar aşağıdaki şekilde hesaplanacak ve beyannameye yazılacaktır.

- 5520 sayılı KVK’ya göre Ar-Ge projesi kapsamındaki harcamaların %100’ü: 200.000

- 5746 sayılı Kanuna göre Ar-Ge merkezinde yapılan harcamaların %100'ü: 150.000
- Beşiktaş Spor Kulübünün Futbol Şubesi ile ilgili sponsorluk harcamalarının yarısı [30.000/2]: 15.000
- Galatasaray Spor Kulübünün Basketbol Şubesi ile ilgili sponsorluk harcamalarının tamamı: 75.000
- İstanbul Büyükşehir Belediyesine yapılan bağışın, kurum kazancının %5'ine kadar olan kısmı dikkate alınacaktır. Buna göre, üzerinden %5 hesaplanacak kurum kazancı ve en yüksek dikkate alınabilecek bağış ve yardım tutarı şu şekilde hesaplanacaktır;

[Ticari bilanço kârı – (İştirak kazançları istisnası + Geçmiş yıl zararları)]

$$[4.000.000 - (600.000 + 500.000)] = 2.900.000 \text{ TL}$$

$$[2.900.000 \times \%5] = 145.000 \text{ TL}$$

Böylece, İstanbul Büyükşehir Belediyesine yapılan 200.000 TL bağışın sadece 145.000 TL'lik kısmı indirimine konu edilecektir.

- Sağlık Bakanlığına hastane inşaatı amacıyla yapılan bağışın tamamı: 75.000
- Kültür Bakanlığınca desteklenen bilimsel kazı çalışmasına ilişkin yardımın tamamı: 25.000
- BKK uyarınca Başbakanlık aracılığıyla Pakistan'a yapılan yardımın tamamı: 20.000

- Kızılaya yapılan “nakdi” bağışın tamamı: 25.000 TL

- Matrahın tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak mahsup konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın % 25'ini aşamaz. İlgili kazanç ise;

[İndirime esas tutar - Kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler]

olarak bulunacaktır. “Diğer indirimler” satırına yazılacak olan Marmara Üniversitesine yapılan bağış tutarı, bu hesaplamada dikkate alınmayacaktır.

Buna göre, “İndirime esas tutar”dan bu bölümde sayılan indirim, bağış ve yardımların düşülmesi sonucu bulunacak rakamın %25’i yatırım indirimi olarak mahsup edilecektir.

(TABLO VII)

İndirime esas tutar	2.500.000
Ar-Ge indirimleri toplamı [200.000 + 150.000]	(-) 350.000
Sponsorluk harcamaları [15.000 + 75.000]	(-) 90.000
Bağışların toplamı (Diğer indirimler hariç) [145.000 + 75.000 + 25.000 + 20.000 + 25.000]	(-) 290.000
Yatırım indirimine tabi ilgili kazanç [2.500.000 – (350.000 + 90.000 + 290.000)]	1.770.000
İlgili kazancın %25’i [1.770.000 x %25]	442.500

Böylece, 750.000 TL yatırım indirimi hakkının sadece 442.500 TL’si yatırım indirimi satırına yazılarak 2010 yılı beyannamesi üze-

rinden mahsup edilecek, geri kalan tutar ise (307.500 TL) önce “Ek bilgiler” bölümüne aktarılacak ve aynı zamanda endeksenerek 2011 yılına devredilecektir.

Ayrıca, yatırım indiriminden yararlanan 442.500 TL üzerinden %19,8 tevkifat yapılacak ve $[442.500 \times \%19,8]$ 87.615 TL Nisan ayına ait muhtasar beyanname ile beyan edilecektir.

- Marmara Üniversitesine yapılan bağışın tamamı (Diğer indirimler): 50.000

Yukarıdaki hesaplamalar çerçevesinde şirketin “MATRAH”ı (Dönem Safi Kurum Kazancı) aşağıdaki gibi olacaktır.

(TABLO VIII)

İndirime esas tutar	2.500.000
Ar-Ge indirimleri toplamı $[200.000 + 150.000]$ (-)	350.000
Sponsorluk harcamaları $[15.000 + 75.000]$ (-)	90.000
Bağışların toplamı (Diğer indirimler hariç) $[145.000 + 75.000 + 25.000 + 20.000 + 25.000]$ (-)	290.000
Yatırım indirimi (-)	442.500
Diğer indirimler	50.000
MATRAH (Dönem safi kurum kazancı) $[2.500.000 - (350.000 + 90.000 + 290.000 + 442.500 + 50.000)]$	1.277.500

6) Şirket, Hazine Müsteşarlığından yatırım teşvik belgesi almış ve BKK'ya göre III. Bölgede bulunan Sivas'ta bir üretim tesisi kurmuştur. Teşvik belgesi kapsamında 2010 yılında 1.500.000 TL yatırım yapılmış ve bu yatırımdan 2010 yılında 300.000 TL kazanç elde edilmiştir. Sivas ilinde yatırıma katkı oranı %40 ve indirimli KV oranı %80'dir.

KVK'nın 32/A maddesine göre, 300.000 TL kazanç tutarı üzerinden %20 değil, %4 oranında vergi alınacaktır.

- Şirket, İstanbul'da bulunan üretim tesislerinden birisini 2009 yılında KVK'nın geçici 4. maddesi kapsamında IV. Bölgede bulunan Malatya'ya taşımıştır. Şirketin taşıdığı üretim tesisinden 2010 yılında elde ettiği gelir 400.000 TL'dir. Bu tutara KVK'nın geçici 4. maddesine göre, 2010-2014 yılları arasında %5 oranında kurumlar vergisi uygulanacaktır.

- (X) A.Ş., "502. Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları" hesabında yer alan 250.000 TL'yi ortaklarına dağıtmıştır. Bu tutarın önce kurumlar vergisine, daha sonra ise elde eden ortağın hukuki kişiliğine göre %15 oranında vergi tevkifatına tabi tutulması gerekir.

Bu verilere göre Şirketin "Hesaplanan kurumlar vergisi" aşağıdaki şekilde olacaktır.

(TABLO IX)

Dönem safi kurum kazancı	1.277.500
KVK'nın 32/A Mad. kapsamında indirimli kurumlar vergisine tabi matrah	300.000
KVK'nın 32/A Mad. kapsamında indirimli kurumlar vergisi oranı	%4
KVK 32/A Mad. kapsamında hesaplanan vergi [300.000 x %4]	12.000
KVK'nın geçici 4. Mad. kapsamında indirimli kurumlar vergisine tabi matrah	400.000
KVK'nın geçici 4. Mad. kapsamında indirimli kurumlar vergisi oranı	%5
KVK'nın geçici 4. Mad. kapsamında hesaplanan vergi [400.000 x %5]	20.000
İşletmeden çekilen enflasyon düzeltme farkları	250.000
Genel orana tabi matrah [1.277.500 – (300.000 + 400.000)]	577.500
Üzerinden %20 oranında vergi hesaplanacak matrah [577.500 + 250.000]	827.500
İndirimli oranda hesaplanan kurumlar vergisi [12.000 + 20.000]	32.000
Genel oranda hesaplanan kurumlar vergisi [827.500 x %20]	165.500
HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİ [32.000 + 165.500]	197.500

7) Şirketin 2010 yılı içerisinde tevkif yoluyla ödediği vergi 47.500 TL; ödenen geçici vergi ise 50.000 TL'dir. Buna göre (X) A.Ş.'nin nihai olarak ödeyeceği vergi aşağıdaki gibi olacaktır.

(TABLO X)

Hesaplanan kurumlar vergisi	197.500
Yıl içinde kesinti yoluyla ödenen vergiler	47.500
Geçici vergi	50.000
ÖDENMESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ [197.500 – (47.500 + 50.000)]	<u>100.000 TL</u>

IV. GENEL DEĞERLENDİRME

Kurumlar vergisi beyannamesinin düzenleme esasları özetle aşağıdaki şekildedir.

- Öncelikle kurumun TTK mevzuatı uygulamaları ve THP'ye göre tuttuğu kayıtlarına göre tespit ettiği ticari bilanço kârı/zararı beyannameye yazılacak ve bu tutara vergi mevzuatına göre belirlenen KKEG'ler eklenecek,

- Sonra, mükellefin ticari bilanço kârının içine dahil edilen ve KVK ile bazı özel kanunlara göre istisna kapsamında bulunan kazançlar, kurumun zararı olsa dahi indirim konusu yapılacak,

- Zarar dahi olsa dikkate alınacak indirim ve istisnalar düşüldükten sonra kazancın bulunması halinde, beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla önceki dönemlere ilişkin geçmiş yıl zararları sırasıyla mahsup konusu yapılacak ve indirime esas tutar hesaplanacak,

- Kazancın (indirime esas bir tutarın) bulunması halinde; risturnlar, Ar-Ge indirimi, bağış ve yardımlar, yatırım indirimi ve diğer indirimler dikkate alınarak kurumlar vergisi matrahına ulaşılacak,

- Matrah üzerinden, varsa indirimli kurumlar vergisi oranları da dikkate alınarak vergi tutarı bulunacak,
 - Hesaplanan vergi tutarından varsa; yurt dışında ve yurt içinde kesinti yoluyla ödenen vergiler ile geçici vergi mahsup edilecek,
 - Bu işlemlerden sonra ödenecek veya iade edilecek vergiler bulunacak ve beyannamenin damga vergisi tutarı yazılacak,
 - Yukarıda belirtilen işlemlerle ilgili istenilen bilgiler ekler kısmına yazılacak
- ve beyanname tamamlanmış olacaktır.

