

GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ

BEYANNAME DÜZENLEME

KILAVUZU - 2005

Ercan AKBAY
Baş Hesap Uzmanı

T.Tolga KALKAN
Hesap Uzmanı

TÜRMOB YAYINLARI- 287
ANKARA - 2006
Sirküler Rapor Serisi
Seri No: 2006 - 4

TÜRMOB Adına Sahibi
Mehmet TİMUR

Sorumlu Yazışleri Müdürü
Ali E. DOĞANOĞLU

Dizgi - Düzenleme

TÜRMOB
Basın - Yayın Servisi

Yayın Türü

Yaygın Süreli

Baskı

Fersa Matbaası
(0.312) 278 43 56

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

ÖNSÖZ

Bilgi ve iletişimin ön plana çıktığı bir çağı yaşıyoruz. Muhasebecilik, Mali Müşavirlik mesleği doğası gereği bilgiye ve bilgininde sürekli güncel olmasına dayanmaktadır. Bu yapısı itibarıyla mesleğimiz çağımızın en önemli mesleklerinden birisi haline gelmiştir. TÜRMOB ve Odalarımız, meslektaşlarımızın ihtiyaç duyduğu bilgi ve eğitimi karşılaması temel öncelikleri arasındadır.

Meslektaşlarımızın ve aday meslek mensuplarımızın ihtiyaç duyacakları bilgiye, en kolay şekilde ulaşmalarını sağlamak, TÜRMOB'un temel hedeflerinden birisidir. Geniş bir yayın yelpazesi ile bu eğitim ve bilgilenmeye yönelik ihtiyacı karşılamaya çalışıyoruz. **Sirküler Rapor** yayınımla mevzuatta meydana gelen değişiklikleri ve uygulamaya yönelik bilgilendirmeyi sağlama gayreti içindeyiz.

Sirküler kitaplarımız, bir plan doğrultusunda hazırlanarak, her ay bir kitap olarak sizlere ulaştırılmaktadır. Kitaplarımız bir okuma komisyonu tarafından incelendikten sonra basılarak sizlerin istifadesine sunulmaktadır.

Siz değerli meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin beğeni ve takdirini toplayacağına inandığımız 2006-4 Seri Numaralı bu kitabı; Baş Hesap Uzmanı Ercan Akbay ve Hesap Uzmanı T.Tolga Kalkan tarafından hazırlanan "**Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Kılavuzu-2005**" isimli eser oluşturuyor. Bu çalışma bir kaynak kılavuz niteliğinde olup konuyu örnekleri ile açıklamaktadır.

Kitabın, meslek camiamıza ve uygulamacılara faydalı olmasını diliyorum.

Nail SANLI
Genel Sekreter

İÇİNDEKİLER

GELİR VERGİSİ BEYANNAME DÜZENLEME KILAVUZU - 2005

I-	Giriş	3
II-	Yıllık Beyanname	6
III-	Gelir Vergisinde Tam ve Dar Mükellefiyet	6
	A- Tam Mükellefiyet	6
	B- Dar Mükellefiyet	8
IV-	Tam Mükellefiyette Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi Vermek Zorunda Olanlar	11
	A) Ticari Kazanç Sahipleri (Tacirler)	11
	B) Çiftçiler	28
	C) Ücret Geliri Elde Edenler	34
	D) Serbest Meslek Kazancı Elde Edenler	36
	E) Gayrimenkul Sermaye İradı Elde Edenler	47
	F) Menkul Sermaye İradı Elde Edenler	57
	G) Diğer Kazanç ve İrat Elde Edenler	75
	H) Yabancı Ülkelerden Gelir Elde Edenler	78
V-	Dar Mükellefiyette Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi Vermek Zorunda Olanlar	79
VI-	Tam Mükellefiyette Yıllık Beyanname Verilmeyecek ve Beyanname Toplanmayacak Gelirler	79
VII-	Dar Mükellefiyette Yıllık Beyanname Verilmeyecek ve Beyanname Toplanmayacak Gelirler	80
VIII-	Yıllık Beyanname Verilmesi ve Gelirin Toplanmasıyla İlgili Esaslar	81

IX-	Gelirin Toplanması ve Beyanında Aile Bireylerinin Durumu	.82
X-	Yıllık Beyannameye Dahil Kazanç ve İratlarda Zarar Mahsubu	.82
XI-	Beyanname Üzerinde Yapılacak Diğer İndirimler	.83
	1- Sigorta Primi İndirimi	.83
	2- Eğitim ve Sağlık Harcamaları İndirimi	.84
	3- Sakatlık İndirimi	.84
	4- Bağış ve Yardım İndirimi	.85
XII-	Gelir Vergisinde Bazı İstisnalar	.88
	1- Yatırım İndirimi İstisnası	.88
	2- Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası	.89
	3- 4325 Sayılı Kanun Kapsamındaki Kazançlara İlişkin İstisna	.91
	4- Serbest Bölgelerden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna	.92
XIII-	2005 Yılı Gelirlerine İlişkin Gelir Vergisi Tarifesi	.93
XIV-	Yıllık Beyannamenin Verilmesi	.94
	1- Beyannamenin Verileceği Vergi Dairesi	.94
	2- Beyanname Verme ve Ödeme Süreleri	.95
	3- Yıl İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilerin Mahsubu	.96
	4- Yıllık Beyannameye Eklenecek Bildirim ve Belgeler	.97
	5- Damga Vergisi Uygulaması	.99
XV-	Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflere Ait Ticari Kardan Mali Kara Ulaşmak İçin Yapılan Hesaplamayı Gösteren Bildirimin Doldurulması	.99
XVI-	2005 Yılında Elde Edilen Gelirlerin Yıllık Beyanname İle Bildirilmesine İlişkin Örnekler	.106

KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAME
DÜZENLEME KILAVUZU - 2005

I.	Giriş	121
II.	Kurumlar Vergisine Tabi Kurumlar	122
III.	Beyanname Verilecek Haller	123
IV.	Safi Kurum Kazancının Tespiti	125
A.	Kurum Kazancının Tespitinde İndirilecek Giderler	126
	1. Gelir Vergisi Kanununa Göre (GVK Md.40)	126
	2. Kurumlar Vergisi Kanununa Göre (KVK Md. 14)	126
B.	Kurum Kazancının Tespitinde İndirilemeyecek Giderler	133
	1. Öz Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler	133
	2. Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler	133
	3. Sermaye Şirketlerince Dağıtılan Örtülü Kazançlar	134
	4. Ayrılan İhtiyat Akçeleri	135
	5. Dar Mükellef Kurumların Ana Merkeze veya Türkiye Dışındaki Şubelerine Yaptıkları Bazı Ödemeler	135
	6. Hesaplanan Kurumlar Vergisi ile Her Türlü Cezalar	135
	7. Menkul Kıymet Pazarlama Komisyonları	136
	8. Esas Faaliyet Konusu ile İlgili Olmayan Deniz ve Hava Taşıtlarının Giderleri	136
	9. Basın Yoluyla İşlenen Fiillerden Dolayı Ödenen Tazminatlar	136
	10. Diğerleri	136
C.	Beyanname Üzerinde Yapılacak Diğer İndirimler	138
	1. Ticari Kardan Mali Kara Geçişte Oluşan Zararlar İle Yurt Dışı Zararları	138
	2. Bağış ve Yardımlar	141
	3. Sponsorluk Harcamaları	146
D.	Kurumlar Vergisinden İstisna Kazançlar	146
	1. İştirak Kazançları İstisnası (KVK Md.8/1)	146
	2. Risturn İstisnası (KVK Md.8/2)	148

3.	Yatırım Fonları ve Yatırım Ortaklıklarının Kazançlarına İlişkin İstisna (KVK Md. 8/4)	149
4.	Rüçhan Hakkı Kupon Satış Kazancı İle Emisyon Primi İstisnası (KVK Md. 8/5)	150
5.	Yatırım İndirimi (GVK Md. 19)	151
6.	İştirak Hisseleri veya Gayrimenkullerin Satışından Doğan Kazançlara İlişkin İstisna (KVK Md.8/12)	159
7.	Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarma, Montaj İşleri ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarda İstisna (KVK Md.8/7)	161
8.	Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası (KVK Md.8/8)	162
9.	4325 Sayılı Kanunla Tanınan İstisna	163
10.	Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna (4490 Sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu Md. 12)	164
11.	Teknoloji Geliştirme Bölgelerindeki Yönetici Şirketlerin Kazançları İle Mükelleflerin Yazılım ve Ar-Ge Faaliyetlerinden Elde Ettikleri Kazançlara İlişkin İstisna	165
12.	Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazanç İstisnası	166
13.	Diğer İstisnalar	167
14.	Finansman Fonu	168
15.	İstisnalarla İlgili Bazı Önemli Konular	168
E.	Kurumlar Vergisinin Hesaplanması	169
F.	Kurum Kazancının Dağıtılması Halinde Gelir Vergisi Kanununa Göre Yapılacak Tevkifat ve Bunun Hesaplanması	174
1.	GVK'nın 94/6-b Maddesi Uyarınca Yapılacak Tevkifat	174
2.	Gelir Vergisi Kanununun 94/6-a Maddesine Göre Yapılacak Tevkifat	188
3.	GVK'nın 94. Maddesinin 6 Numaralı Bendinin (a) ve (b) Alt Bentlerine Göre Yapılan Tevkifatın Beyanı ve Ödenmesi	189
G.	Kurumlar Vergisi Beyannamesine Eklenicecek Bildirim ve Belgeler ile Kurumlar Vergisinin Ödenmesi	190
H.	Uygulama Örnekleri	192

GELİR VERGİSİ
BEYANNAME DÜZENLEME
KILAVUZU - 2005

I – GİRİŞ

Gelir vergisinin konusu gerçek kişilerin elde ettikleri gelirdir. Bu gelirin vergilendirilmesi ise GVK hükümlerine göre yapılır.

Gerçek kişi, bir insanın insan olarak tek başına sahip olduğu kişiliktir. Gelir ise teoride genel olarak iki şekilde tanımlanmaktadır. Bunlar “kaynak teorisi” ve “net artış teorisi”dir. Kaynak teorisine göre gelir; kişilerin sahip oldukları üretim faktörlerini (emek, sermaye) üretim sürecine sokmaları karşılığında elde ettikleri değerler akımı olarak tanımlanmaktadır. Bu teoriye göre gelir sayılabilmek için iki önemli unsurun bir arada bulunması gerekmektedir. Bunlar; belirli bir kaynağa (üretim faktörüne) bağlılık ve devamlılık unsurlarıdır. Devamlı bir şekilde elde edilmeyen değerler, gelir olarak kabul edilmemektedir. Dolayısıyla hangi kaynaktan sağlanırsa sağlansın, arazi olarak elde edilen gelirler ile üretim faktörlerinin kullanımını sonucunda oluşmayan transfer niteliğindeki değer akımları (miras, piyango ikramiyeleri, bağışlar vb.) gelir olarak nitelendirilmemektedir. Ayrıca bu teoriye göre, çeşitli nedenlerle servet unsurlarında meydana gelen değer artışları, realize edilmiş olsalar dahi vergiye tabi gelir kapsamına girmemektedir.

Geliri daha geniş tanımlayan net artış teorisine göre ise vergiye tabi gelir kavramının belirlenmesinde “kaynak” ve “devamlılık” ölçütlerinin kullanılmasına ihtiyaç yoktur. Bu tanıma göre gelir; bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği, tasarruf veya harcamasına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safi tutarı olup 4369 sayılı Kanunla gelir vergisi sistemimize girmiş, ancak uygulaması 4444 sayılı Kanunla 01.01.2003 tarihine kadar ertelenmiş, daha sonra da 4783 sayılı Kanunla 01.01.2003 tarihinden geçerli olmak üzere net artış teorisine dayalı bu gelir tanımından vazgeçilerek önceden olduğu gibi kaynak teorisine dayalı gelir tanımı

na geri dönülmüştür. Bu durumda gelir; **bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır** . Gelir kavramının özellikleri şunlardır:

- 1- Gerçek kişilere ait olmalıdır. (Gerçek kişinin belli bir yaşta olması ya da hukuki ehliyete sahip bulunması şart değildir.)
- 2- Yıllık (ölüm, memleketi terk ve yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri gibi kanunda belli edilen haller dışında) dönemler itibariyle elde edilmelidir.
- 3- Safi olmalı, yani gelirin elde edilmesiyle ilgili giderler gelirin tespiti sırasında gayrisafi tutardan düşülmelidir.
- 4- Safi olmanın yanında gerçek miktarlarıyla tespit edilmelidir. Kazanç ve iratların gerçek usullere göre tespiti yönündeki genel ilkenin yanında Kanunda özel usullerle safi kazancın tespitine ilişkin (örneğin diğer ücretlerin safi tutarı, dar mükelleflerin ulaştırma işlerinden elde ettikleri kazançlar ve dar mükellef serbest meslek erbabının biletle girilen yerlerden elde ettiği kazançlar gibi) usullere de yer verilmiştir.

GVK'da yer alan gelir kavramına giren kazanç ve iratlar, Kanun'un 2. maddesinde yedi grup halinde aşağıdaki gibi sayılmıştır:

1. Ticari kazançlar,
2. Zirai kazançlar,
3. Ücretler,
4. Serbest meslek kazançları,
5. Gayrimenkul sermaye iratları,

6. Menkul sermaye iratları,

7. Diğer kazanç ve iratlar,

Bir kazanç ve iradın gelir vergisine tabi tutulabilmesi için yukarıda sayılan yedi gelir unsurundan birine dahil olması gerekir İlk altı gelir unsuruna girmeyen kazanç ve iratların tamamının yedinci grupta yer alan diğer kazanç ve iratlar grubuna gireceği şeklinde bir düşünce tarzı da yanlış olup, diğer kazanç ve iratların nelerden oluştuğu mükerrer 80 ve 82. maddelerde tek tek sayılmıştır Dolayısıyla yedi gelir unsuruna girmeyen kazanç ve iratlar (örneğin bağışlar, milli piyango, sayısal loto, eşya piyangoları, kumar ve bahis kazançları) gelir vergisine tabi tutulmazlar.

Buna karşılık gelir unsurlarına girmeleri koşuluyla, kanunen yasaklanmış faaliyetlerden (örneğin kumarhane ve randevuevi işletme, uyuşturucu madde imal ve satışı, silah başta olmak üzere her türlü kaçakçılık, ruhsatsız bina yapmak ve satmak, naylon fatura tanzim etmek vb.) elde edilen kazançlar gelir vergisine tabidir. Çünkü Vergi Usul Kanunu'na göre; vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması, mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırır (VUK.md.9/2).

4783 sayılı Kanundan sonra 4842, 4884, 4962, 5024, 5035, 5228 ve 5281 sayılı Kanunlarla vergi kanunlarında önemli değişiklikler yapılmıştır Bu değişiklikler de göz önünde bulundurularak, 2005 yılında elde edilen gelirlerinin nasıl beyan edileceği ve beyanname düzenlenmesi sırasında dikkate alınacak hususlar (gelir vergisi tarifi, indirim, istisna ve hadler) bu kitapta açıklanmıştır

II- YILLIK BEYANNAME

Yıllık beyanname, mükelleflerin Gelir Vergisi Kanununun 2. maddesinde yazılı yedi kaynaktan, bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratların bir araya getirilip toplandığı ve bu suretle hesaplanan gelirin vergi dairesine bildirildiği belgedir.

Mükelleflerin, gelirlerini yıllık beyannameye toplayarak beyan etmeleri esastır (GVK md.85). Ancak, aşağıda açıklandığı gibi bazı gelirler için yıllık beyanname verilmeyecek, başka gelirler nedeniyle beyanname verilse dahi bazı gelirler bu beyannameye dahil edilmeyecektir.

III – GELİR VERGİSİNDE TAM VE DAR MÜKELLEFİYET

Vergi Kanunlarına göre kendisine vergi borcu yüklenen gerçek ve tüzel kişiler vergi mükellefidirler (VUK md.8). GVK'ya göre verginin mükellefi olan gerçek kişilerin vergilendirilmesinde tam ve dar mükellefiyet esasları olmak üzere iki çeşit mükellefiyet öngörülmüştür.

A- TAM MÜKELLEFİYET

GVK'nın 3. maddesinde; Türkiye'de yerleşmiş olanlar (ister Türk isterse yabancı olsun) ile resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları tam mükellef sayılmış ve bunların Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların toplamı üzerinden vergilendirilecekleri belirtilmiştir. Yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşlarından buldukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla gelir vergisine veya benzeri vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, anılan kazanç ve iratları

üzerinden ayrıca vergilendirilmezler. Bulunduğu ülke dışında üçüncü bir ülkede elde edilen gelirler ise elde edildiği ülkede vergilendirilmiş olsa bile Türkiye’de de vergiye tabi tutulur. Yabancı ülkede ödenen vergi Türkiye’de hesaplanan vergiden GVK’nın 123.maddesi hükmüne göre (mükerrer vergilendirmeyi önlemek için) mahsup edilir.

GVK'ya göre, Türkiye'de yerleşmiş olanlar;

- İkametgahı Türkiye'de bulunanlar,

- Bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak 6 aydan fazla oturanlardır (Geçici ayrılmalar Türkiye'de oturma süresini kesmez). Altı aylık oturma süresi her bir takvim yılı itibariyle aranır

Yurt dışına giden Türk işçileri önceleri 112 seri no.lu gelir vergisi genel tebliği ile tam mükellef sayılmış; daha sonra ise 210 seri no.lu gelir vergisi genel tebliği ile, çalışma veya oturma izni alarak 6 aydan daha fazla bir süre dışarıda yaşayan Türk vatandaşları dar mükellef sayılmışlardır

Dar mükellefiyet esasında vergilendirilecek Türk vatandaşlarının, Türkiye’de elde ettikleri gelir sadece;

- Tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile kurumlardan elde edilen kar paylarından,
- Diğer kazanç ve iratlardan (Değer artışı kazançları veya arızı kazançlardan),

ibaret olması halinde, yıllık beyanname verilmeyecek, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde anılan gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir (GVK md.86/2).

Tevkif yoluyla vergilendirilmemiş ücret, serbest meslek kazancı ve gayrimenkul sermaye iratlarının yıllık beyanname ile, menkul sermaye iratlarının ise münferit beyanname ile beyan edilmesi gerekir.

B- DAR MÜKELLEFIYET

Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler (dar mükellefler) yalnız Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler. Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler; Türkiye'de ikametgahı bulunmayanlar ve bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak 6 aydan az oturanlardır.

Ancak, GVK'nın 5. maddesinde belirtilen yabancılar Türkiye'de altı aydan fazla kalsalar dahi Türkiye'de yerleşmiş sayılmamaktadır. Bunlar;

- Belli ve geçici görev veya iş için Türkiye'ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimselerle tahsil, tedavi, istirahat veya seyahat maksadıyla gelenler;

- Tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye'de alıkonulmuş veya kalmış olanlardır.

Dar mükellef kişinin ikametgahının bulunduğu devlet ile çifte vergilemeyi önleme anlaşması yapılmış ise Türkiye'de elde edilen geliri vergilendirebilmek için öncelikle bu anlaşma hükümlerine bakmak gerekir.

Dar mükellefiyete tabi gerçek kişiler bakımından kazanç veya iradın Türkiye'de elde edilebilmesinin şartları gelir unsurlarına göre aşağıdaki gibi belirlenmektedir (GVK md.7).

Ticari Kazançlarda;

- Kazanç sahibinin Türkiye'de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurulması ve,
- Kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması, durumunda ticari kazanç Türkiye'de elde edilmiş olmaktadır.

Yukarıdaki şartları haiz olsalar bile iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlardan, ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye'de satmaksızın yabancı memleketlere gönderenlerin bu işlerden doğan kazançları (İhracat muafılığı olarak adlandırılmakta) Türkiye'de elde edilmiş sayılmamaktadır.

Türkiye'de satmak; alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye'de olması veya satış akdinin Türkiye'de yapılmış olmasıdır İş merkezi ise; iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve idare edildiği merkezdir.

Zirai kazançlarda;

Zirai faaliyetlerin Türkiye'de icra edilmesidir.

Ücretlerde;

- Hizmetin Türkiye'de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya Türkiye'de değerlendirilmesi,
- Türkiye'de bulunan müesseselerin idare meclisi başkan ve üyelerine, denetçilerine, tasfiye memurlarına ait huzur hakkı, aidat, ikramiye ve benzerlerinin Türkiye'de değerlendirilmesidir.

Serbest meslek kazançlarında;

Serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi halinde kazanç Türkiye'de elde edilmiş olmaktadır.

Gayrimenkul sermaye iratlarında;

Gayrimenkulün Türkiye'de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye'de kullanılması veya Türkiye'de değerlendirilmesi durumunda irat Türkiye'de elde edilmiş olmaktadır.

Menkul sermaye iratlarında;

Sermayenin Türkiye'de yatırılmış olması halinde menkul sermaye iradı Türkiye'de elde edilmiş olmaktadır.

Diğer Kazanç ve iratlarda;

Bu kazanç ve iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye'de ifa edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi halinde kazanç ve irat Türkiye'de elde edilmiş olmaktadır.

Ücret, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlarda sözü edilen "değerlendirme"den maksat; ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır

IV - TAM MÜKELLEFİYETTE YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİ VERMEK ZORUNDA OLANLAR

Yıllık beyanname vermek zorunda olan tam mükellefler şunlardır;

A-) Ticari Kazanç Sahipleri (Tacirler)

Basit usulde ticari kazanç elde edenler ile defter tutmak zorunda olan tacirler (I. ve II. sınıf tüccarlar) gelir elde etmemiş olsalar bile yıllık beyanname vermek zorundadırlar Tasfiye halinde bulunanlar da dahil olmak üzere kollektif şirket ortakları ile adi ve eshamlı komandit şirketlerin komandite ortakları da (tacir sayıldığından) yıllık beyanname vereceklerdir. Gerçek usulde vergilendirilen ticari kazançlar için Mart ayının 15. günü akşamına, basit usulde vergilendirilen ticari kazançlar için ise Şubat ayının 15. günü akşamına (basit usulde tespit edilen ticari kazanç dışında beyana tabi başka gelirin de bulunması halinde Mart ayının 15. günü akşamına) kadar yıllık gelir vergisi beyanamesi verilmesi gerekmektedir.

1- Ticari Kazancın Tespiti

Ticari kazançları vergilendirilecek gerçek kişilerin vergilendirilmeleri, basit usul ya da gerçek usul olmak üzere iki şekilde yapılır. Gerçek usulde vergilendirilen gerçek kişilerin ticari kazançları da, kanunen tutmak zorunda oldukları defterler bakımından (birinci ve ikinci sınıf tüccarlar) işletme hesabı esasına ya da bilanço esasına göre vergilendirilir.

a) İşletme Hesabı Esasına Göre:

GVK'nın 39. maddesinde işletme hesabı esasına göre ticari kazanç; bir hesap dönemi içinde “**elde edilen hasılat**” ile “**giderler**” arasındaki müspet fark olarak tanımlanmıştır

Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları; giderler ise, ödenen ve borçlanılan meblağları ifade eder. Emtia alım ve satımı ile uğraşanlarda ayrıca hesap dönemi sonunda ki emtia mevcudunun değeri hasılatı, dönem başındaki emtia mevcudunun değeri ise giderlere ilave edilecektir.

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile GVK'nın 40 ve 41. maddeleri hükümlerine (İndirilecek Giderler ile Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler) uyulacaktır.

İkinci sınıf tüccarlar, tutacakları işletme defterinin sol tarafına, cari yıl içinde yaptıkları giderleri ile emtia alış tutarlarını, amortismanlarını, değersiz alacaklarını ve dönem başı emtia mevcutlarını; sağ tarafına ise emtia satış tutarlarını, sair gelirlerini ve dönem sonu emtia mevcutlarını yazarlar. Ayrıca her hesap dönemi sonunda VUK'nın 196. maddesi uyarınca "İşletme Hesabı Hulasası" çıkarırlar.

b) Bilanço Esasına Göre:

GVK'nın 38. maddesine göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonundaki ve başındaki değerler arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir, çekilen değerler ise farka ilave olunur. Ticari kazancın bu şekilde tespiti sırasında VUK'nın değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41. maddelerinde yer alan (İndirilecek Giderler ile Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler) hükümler göz önünde bulundurulur. Ayrıca diğer vergi kanunları ile bazı özel kanunlarda yer alan hükümlere de uyulması gerekmektedir.

Teoride işletmelerin öz sermayesi iki usulde tespit edilebilir. Birin-

cisi işletmenin gerçek aktifinden borçlarının indirilmesi yöntemi (Analitik Yöntem), ikincisi özsermaye unsurlarının toplanması yöntemidir (Sentetik Yöntem). Ancak uygulamada öz sermayenin hesap dönemi sonundaki ve başındaki değerleri arasındaki fark olarak “690-Dönem Karı Veya Zararı” hesabının bakiyesi esas alınmaktadır.

5024 sayılı Kanunla 01.01.2004 tarihinden itibaren “enflasyon düzeltmesi”ne geçildiğinden; maliyet artış fonu, yeniden değerlendirme, finansman gideri kısıtlaması, LİFO stok değerlendirme yöntemleri uygulamaları yürürlükten kaldırılmıştır İlk olarak 31.12.2003 bilançoları düzeltmeye tabi tutulmuş, 2004 yılında da şartlar gerçekleştiği için enflasyon düzeltmesi uygulanmıştır. 2005 yılında ise söz konusu uygulama için gerekli şartlar oluşmamıştır; dolayısıyla 2005 yılı vergiye tabi kazançları belirlenirken enflasyon düzeltmesi uygulanmayacaktır.

c) İndirilecek Giderler:

Safi ticari kazancın tespiti sırasında indirilecek giderler GVK'nın 40. maddesinde yer almaktadır. Anılan maddede yazılı giderlerin indirilebilmesi için;

- İndirilecek giderlerin tevsik edici belgelere dayanması gerekir. Ana kural bu olmakla beraber VUK'nın 228. maddesinde tevsiki zaruri olmayan bazı harcamaların belgelere dayanması şartı aranmamaktadır. Aynı şekilde götürü usulde tespit edilen bazı giderlerin de tevsiki zorunlu değildir.
- Giderlerin, ilgili olduğu yıl kazancından indirilmesi gerekir. Ancak uygulamada istisnaen bu kuraldan ayrılmalar söz konusu olabilmektedir.

Ticari kazancın tespitinde indirilecek giderler aşağıdaki gibidir:

1. Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler.

1.1. Genel Olarak

Kanunda genel giderlerin bir tanımı yapılmamış olup, bu kanunda sayılan giderler dışında kalan, işletme faaliyetleri ile direkt ilgili, faaliyetin yürütülmesi ve kazancın doğması için yapılması zorunlu olan giderlerdir. Bu giderlere örnek olarak; kira, ısıtma, aydınlatma, kırtasiye, reklam giderleri, temsil masrafları, büro personeli ücretleri (Kurumlarda memur ve müstahdemlere temettü ikramiyesi olarak verilen meblağlar), yatırımlarda yatırımın tamamlanmasından sonra ödenen kredi faizleri sayılabilir. Gayrimenkullerin satın alınması sırasında yapılan ve VUK'nın 270. maddesinin son fıkrasında sayılan noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergileri de gider olarak yazılabilir. Ayrıca; kanuni mecburiyete dayanarak ödenen fonlar, primler, katkı payları, kıdem tazminatlarının kanuni miktarı aşmayan kısımları, normal tamir ve bakım giderleri, değeri 2005 yılı için 480,-YTL'yi (480 milyon TL'yi) aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaş giderleri ve yurt dışında açılan büro giderlerini vb. sayabiliriz.

Götürü Gider Uygulaması

GVK'nın 40/1. maddesinin parantez içi hükmü ile; ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini (%0,5) aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler

Götürü gider uygulaması, mükelleflerin yurt dışındaki işleri ile ilgili olarak yapmış oldukları giderlerden belgesi temin edilemeyenlerin, anılan faaliyetlerden sağlanan hasılatın belli bir oranını aşmaması şartıyla ticari kazançtan indirilmesini öngören bir müessesedir. Dolayısıyla götürü gider hesaplanabilmesi için harcamanın yapılmış ve işletmenin malvarlığında bir azalma meydana gelmiş olması gerekir.

Dar mükellefiyete tabi olanların Türkiye ile yabancı memleketler arasında yaptıkları ulaştırma işlerinden elde ettikleri kazançlar Türkiye'de elde edilen hasılatla Maliye Bakanlığınca belirlenen ortalama emsal nispetlerinin uygulanması suretiyle hesaplandığından, bunların vergiye tabi kazançlarının tespitinde ayrıca götürü gider uygulamasından yararlanmaları söz konusu olmayacaktır

Götürü Gider Uygulamasının Esasları (Ayrıntı için 194, 197 ve 233 GVK GT'ne bakılabilir) :

- Götürü giderler belgeli giderlere ilave olarak uygulanacaktır.
- Götürü gider kaydında azami tutar; her türlü ihracat, yurt dışı inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükelleflerin bu faaliyetlerinden döviz olarak sağlanan hasılatın %0,5'i olacaktır.
- Yurt dışı taşımacılık ifadesinden, başlangıç veya bitiş noktasından herhangi biri veya her ikisi yurt dışında bulunan taşımacılık işlerinin anlaşılması gerekir. Yük taşımacılığının yanı sıra yolcu taşımacılığından sağlanan hasılat da götürü gider uygulamasına konu olabilecektir.
- Türk Lirası karşılığı yapılan ihracat hasılatı azami gider tutarının tespitinde dikkate alınmayacaktır. Ancak, Kuzey Kıbrıs Türk

Cumhuriyeti'ne Türk lirası karşılığı yapılmış ihracat, döviz cinsinden hasılat olarak kabul edilecektir.

- Türk lirası karşılığında yapılan nakliyecilik hasılatı dolayısıyla götürü gider uygulamasından yararlanılması mümkün değildir
- İhracatçıya ihraç kaydıyla mal teslim edenler götürü gider uygulamasından yararlanamayacaklar, ihracatı gerçekleştirenler ise ihracat hasılatlarının tamamını dikkate alarak götürü gider uygulamasından yararlanacaklardır
- Döviz olarak elde edilen ihracat ve taşımacılık hasılatının Türk lirası karşılığının tespitinde, hasılatın kanuni defterlere kaydedildiği tarihte geçerli olan ve T.C. Merkez Bankası'na tespit ve ilan edilmiş döviz alış kurları esas alınacaktır
- İnşaat, onarma, montaj ve teknik hizmet faaliyetlerinde götürü gider uygulamasına esas alınacak hasılat, mükelleflerin bu faaliyetlerinden elde edilen ve genel esaslar çerçevesinde tevsik edilen döviz cinsinden yurt dışı hasılatı ifade etmektedir. Azami götürü gider tutarının hesaplanmasında, kazancın Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirildiği tarihte geçerli olan T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınacaktır
- Yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmet faaliyetlerinde bulunan kurumlar, bu işlerden elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla götürü olarak hesapladıkları giderleri, söz konusu yurt dışı faaliyetlerden sağlanan kazançlardan düşecekler ve kalan kısmı Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettireceklerdir.
- Yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetlere ilişkin faaliyetlerin zararlı sonuçlanmış olması götürü gider hesaplan-

masına engel teşkil etmez. Bu durumda, götürü olarak hesaplanan giderler, bu zararları artırıcı bir unsur olacak ve genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılır

- Belgesi temin edilmeyen giderlerin döviz olarak elde edilen hasılatın % 05'i (binde beşi) olarak hesaplanan götürü gider tutarını aşan kısmı, kanunen kabul edilmeyen gider olarak Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre belirlenen ticari kâra ilave edilecektir.

2. Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatında iâşe (yemek) ve ibate (barınma) giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (Bu primlerin ve aidatın istirdat edilmemek üzere Türkiye’de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla), 27. maddede yazılı giyim giderleri.

Hizmet erbabına işyerinde veya işyerinin müstemilatında yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler ücret sayılıp GVK’nın 23/8. maddesiyle vergiden istisna edilmiştir. Ancak, GVK’nın 40/2. maddesinde yazılı bu giderler, ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilecektir. Aynı şekilde GVK’nın 57/4. maddesinin “işçilerin iâşe, ... gideri...”nin zirai kazancın gerçek usulde tespitinde zirai hasılattan indirileceği, 68/2. maddesinde” mesleki kazancın elde edilmesi ve iademe ettirilmesi için ödenen ... müstahdem ücretleri...”nin serbest meslek kazancının tespitinde mesleki hasılattan indirileceği ayrıca belirtilmiştir (186 seri no.lu GVGT). Serbest meslek kazançlarının tespiti için tebliğle düzenlenen bu husus 5035 sayılı Kanunla değiştirilen 68/2. maddede de açıkça ifade edilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 23/8. maddesinde yer alan yemek bedeline ilişkin hükümde; İşverenlerce hizmet erbabına işyerinde veya

müştemilatında yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatlerin, herhangi bir tutarla sınırlı olmaksızın vergiden müstesna tutulmasına izin verilmiştir. Söz konusu istisnanın uygulanmasında, işverenin işyerinde yemek hazırlatması şart olmayıp yemeğin dışarıdan temin edilmesi ve işyerinde ayın olarak yemek verilmesi suretiyle bağlanan menfaat niteliğinde olması yeterli bulunmaktadır

İşverenlerce, işyerinde veya müştemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 7,50-YTL (7.500.000,-TL)'yi aşmaması ve buna ilişkin ödemenin yemek verme hizmetini sağlayan mükelleflere yapılması şarttır. Ödemenin bu tutarı aşması halinde, aşan kısım ile hizmet erbabına yemek bedeli olarak nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilecektir. İstisna uygulamasında yemek bedeline katma değer vergisi dahil edilmeyecektir. Yemek bedelinin tutarının 7,50-YTL (7.500.000,-TL)'yi aşması halinde, aşan kısım (istisna tutarına isabet eden katma değer vergisi hariç olmak üzere) net ödenen ücret olarak kabul edilecek ve vergiye tabi tutulacaktır.

Sosyal Sigorta Primlerinin Gider Kaydı

SSK primlerinin gelir ve kurumlar vergisi yükümlülerince gider yazılabilmesi için 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun değişik 80. maddesi hükmü uyarınca "İşveren, bir ay içinde çalıştırdığı sigortalıların primlerine esas tutulacak kazançlar toplamı üzerinden, bu Kanun gereğince hesaplanacak prim tutarlarını ücretlerinden kesmeye ve kendisine ait prim tutarlarını da bu miktara ekleyerek en geç ertesi ayın sonuna kadar Kuruma ödemeye mecburdur." denilmiş, aynı maddenin üçüncü fıkrasında da "Kuruma ödenmeyen prim Gelir ve Kurumlar Vergisi uygulamasında gider yazılmayacağı" ifade edilmiştir.

Dolayısıyla SSK priminin gider olarak dikkate alınabilmesi için bu primlerin Sosyal Sigortalar Kurumuna fiilen ödenmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle, sigorta primleri, dönemine ve ait olduğu yıla bakılmaksızın fiilen ödendiği tarihte gider yazılacaktır. Yine 506 sayılı Kanununun 80. maddesi gereğince bir aya ait sigorta primleri ertesi ayın sonuna kadar ödenebileceğinden, Aralık ayına ait olan sigorta primlerinin ertesi yılın Ocak ayı içinde ödenmesi durumunda bu primler Aralık ayında yapılmış gider olarak dikkate alınabilecektir (174 seri no.lu GVGT).

İsteğe bağlı olarak SSK'ya ödenen primler ticari faaliyet ile ilgili olmadığından safi ticari kazancın tespitinde gider yazılamayacağı gibi, verilecek yıllık gelir vergisi beyannamesinde bildirilen gelirden de indirilemez (Maliye Bakanlığının 08.05.2000 tarih ve 44/4429-7/21624 sayılı özelgesi).

3. İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar

Zarar, ziyan ve tazminatlar ilgili olduğu yılda değil de ileriki yıllarda kesinleşerek ödenmesi durumunda, ödendiği yılda gider yazılır. Ayrıca zarar, ziyan ve tazminat ödemesinin iş sahibinin kişisel kusurundan doğmamış olması gerekir.

İş Kanununun işverenlere yüklediği yükümlülükler nedeniyle ödenen kıdem tazminatları, ihbar tazminatı, iş kazası ve meslek hastalığı nedeniyle ödedikleri tazminatlar ile işveren veya çalıştırdığı bir kimsenin başkasına zarar veren fiili nedeniyle Borçlar Kanunu hükümlerine göre ödedikleri tazminatlar gider yazılabilir.

Sulh yoluyla ödenen tazminatlar gider yazılamaz. Elektrik, su, doğalgaz ve telefon tüketim ve hizmet bedellerinin vadesinde öden-

memesi sebebiyle ilgili kurumlara ödenen gecikme faizleri vade farkı niteliğinde olup gider yazılabilirler

4. İşle ilgili ve yapılan işin önemi ve genişliği ile orantılı seyahat ve ikamet giderleri (seyahat maksadının gerektirdiği süreyle sınırlı olmak şartıyla)

İşletmeyle ve işle ilgisi olmayan kişilere ait seyahat ve ikamet giderleri indirilemez.

5. Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri

İşte kullanılan ve mülkiyeti işletmeye ait olan veya kiralanmış bulunan binek otomobillerinin giderlerinin tamamı 01.01.1999 tarihinden itibaren gider kaydedilebilecektir. Taşıtların giderlerinden kasıt, genel olarak taşıtların tamir, bakım, yakıt ve benzeri cari giderleridir. Finansal kiralama yoluyla edinilen taşıtların finansal kira giderleri ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerden kiralanmış taşıtların kira giderleri GVK'nın 40/1. maddesi kapsamında gider yazılabilir. Ancak 4842 sayılı Kanunla VUK'na eklenen mükerrer 290. madde uyarınca 01.07.2003 tarihinden itibaren yapılacak finansal kiralama işlemlerinde uygulanmak üzere finansal kiralama yoluyla edinilen taşıtların kullanma hakkı üzerinden amortisman ayrılacağından, bu yolla edinilen taşıtlar için ödenen kira bedelleri ayrıca gider yazılmayacaktır

Öte yandan, aynı maddenin VUK hükümlerine göre ayrılan amortismanların gider olduğunu düzenleyen 7 numaralı bendi gereğince ayrılan amortismanların tamamı da gider kaydedilebilecektir

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullan-

dıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar (kıst) amortisman ayrılacaktır

GVK'nın ticari kazancın tespitinde gider kabul edilmeyen ödemelere ilişkin 41. maddesinin 7 numaralı bent hükmü ile, safi kazancın tespitinde, hem kiralama yoluyla edinilen hem de işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz ve uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların hem giderlerinin hem de amortismanlarının indirilmesi kabul edilmemektedir.

Binek otomobil dışında kalan diğer taşıtların (Kamyon, otobüs, kamyonet, minibüs vb.) gider ve amortismanlarının tamamı, bu taşıtların münhasıran işte kullanılmaları şartıyla ticari kazancın tespitinde indirilebilecektir. İşletmenin esas faaliyetinin nakliyecilik olup olmaması söz konusu taşıtların işletmenin esas faaliyetinin nakliyecilik olup olmaması söz konusu taşıtların giderlerinin ve amortismanlarının tamamının indirilmesine etki etmemektedir

6. İşletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar.

Genel olarak işletmeyle ilgili aynı vergiler safi ticari kazancın tespiti sırasında indirilebilir nitelikte olmakla beraber, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 14. maddesindeki özel düzenlemeye göre binek otomobilleri için ödenen motorlu taşıtlar vergileri, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider yazılamaz.

7. Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar

01.01.2004 tarihinden itibaren satın alınan amortismanına tabi iktisadi kıymetler için faydalı ömürlerine göre amortisman ayrılacağından, amortisman tutarları 333 ve 339 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu genel tebliğleri ile belirlenen oranlara göre hesaplanacaktır.

31.07.2004 tarihinden sonra satın alınan ödeme kaydedici cihazlar için %100 oranında amortisman ayrılabilir. Bu tarihten önce alınan cihazlar ise eski hükümlere göre amorti edilecektir.

Maliye Bakanlığı, 345 sıra no.lu VUK Genel Tebliği ile, Vergi Usul Kanununun 315. maddesindeki yetkiye istinaden 01/01/2005 tarihinden itibaren kayıtların YTL olarak tutulabilmesi için bilgisayar yazılımlarıyla ilgili olarak yapılan harcamalarla yeni yazılım programları alınmasının zorunlu olduğu hallerde mükelleflerin bu dönüşüm nedeniyle yapmış oldukları (yazılımla ilgili) harcamalar için de amortisman oranının 2004 ve 2005 takvim yıllarına ait kazancın tespitinde % 100 olarak dikkate alınabileceğini açıklamıştır. Ayrıca, bu zorunlu değişim nedeniyle bilgisayar yazılım programlarını değiştirmiş olan mükellefler eski yazılım programları için henüz itfa edememiş oldukları amortisman tutarlarını fevkalade ve teknik amortisman yoluyla da itfa edebileceklerdir.

8. İşverenlerce Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar

Ödenen aidatın bir aylık tutarı, iş yerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşamaz. İşverenlerce Sendikalara ödenen aidatın, belirtilen bu miktarı aşması halinde, aşan kısmın ticari kazancın tespitinde gider olarak nazara alınması mümkün değildir. Sendika aidatının, işverenler tarafından gider yazılabilmesi için, aidatın ilgili bulunduğu yılda sendikaya ödenmesi gerekir. İlgili bu-

lunduğu yılda ödenmeyen sendika aidatları, daha sonraki yıllara ait kazancın tespitlerinde dikkate alınmaz (GVK Genel Tebliği Seri No: 149).

9. İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları

4697 sayılı Kanunla yapılan değişlikle 07.10.2001 tarihinden itibaren gerek işverenler gerekse ücretliler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen ve vergi matrahının tespitinde dikkate alınan katkı paylarının toplamı GVK'nın 63/3. maddesinde belirlenen oran ve haddi (indirim konusu yapılacak prim, aidat ve katkıların toplamı ödendiği aya elde edilen ücretin %10'unu, bireysel emeklilik sistemi dışındaki şahıs sigorta poliçelerinde %5'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını) aşamaz.

10. Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedeli

Söz konusu düzenlemenin usul ve esasları, (gıda bağışları için) 251 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile açıklanmıştır Buna göre, bağışlanan mala ilişkin bilgileri eksiksiz olarak içerecek fatura, bağış yapılan dernek veya vakıf adına düzenlenecektir Mal bedeli olarak faturada, bağışa konu malın maliyet bedeli (KDVK Md.17/2-b istisnası nedeniyle yüklenilen katma değer vergisi hariç) yazılı olacaktır. Dernek ve vakıflar kendi mevzuatlarının öngördüğu belgele ri düzenleyecek ve bağış yapanlara bir örneğini vereceklerdir.

11. Enflasyon düzeltmesi yapan mükelleflerde amortismanla tabii tutulmamış reel olmayan finansman giderlerinin gider kaydı

Vergi Usul Kanununun geçici 25. maddesinin (c) bendinin (3) numaralı alt bendi ile (31/12/2003 tarihli bilançoya ait düzeltme ile sınırlı olmak üzere) amortisman süresi bitmemiş olan kıymetlere ilişkin maliyet veya alış bedelinden düşülen reel olmayan finansman maliyetinden amortisman ayrılmamış tutarın, 2004 ve sonraki dönemlerde 5 yılda ve eşit taksitler halinde dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınacağı belirtilmiştir. Bu nedenle, amortisman ayrılmamış reel olmayan finansman giderlerinin beşte biri (1/5) beyanname üzerinde gider yazılabilecektir.

12. Banka kredi borçları nedeniyle tahakkuk etmiş ancak henüz ödenmemiş faizlerin gider yazılması

5228 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununda (md.281 ve 285) yapılan değişiklik ile, mevduat veya kredi sözleşmelerine dayanan alacak ve borçların, değerlendirme gününe kadar işlemiş faizleriyle birlikte dikkate alınacağı (değerleneceği) hükmüne bağlanmıştır. Bu değişiklik, dönem sonuna (değerleme gününe) kadar işlemiş olan kredi faizlerinin hesaplanarak gider yazılmasını aynı şekilde dönem sonuna kadar geçen süreye isabet eden mevduat faizlerinin de hesaplanarak gelir olarak dikkate alınmasını sağlamak amacıyla yapılmıştır.

d) İndirilemeyecek Giderler:

Safi ticari kazancın tespiti sırasında indirilemeyecek giderler GVK'nın 41. maddesinde yer almaktadır. Anılan maddede yazılı giderler dokuz bent halinde aşağıdaki gibi sayılmıştır.

1. Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler (Aynen alınan değerler emsal bedeli ile değerlendirilerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunur). (Teşebbüs sahibi kavramı GVK'nın 41/son maddesinde; münferit işletmede işletme sahibi, adi ve kollektif şirketlerde şirket ortakları, adi ve eshamlı komandit şirketlerde komandite ortaklar olarak açıklanmıştır),
2. Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar,
3. Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler,
4. Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler,
5. Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin kendi suçundan doğan tazminatlar (Akitlerde ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatlar, cezai mahiyette tazminat sayılmaz.),
6. Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 50'si (Bu oran BKK ile (0) sıfır olarak tespit edildiğinden bu tür giderlerin tamamı gider olarak yazılabilecektir),
7. Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları,

8. Basın yoluyla işlenen fiilerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri.

Diğer taraftan GVK'nın 90. maddesi hükmü uyarınca kişisel Gelir Vergisi aslı ve cezası ile AATUHK hükümleri uyarınca ödenen gecikme zam ve faizleri, VUK'nın değerlendirme, amortisman, karşılık ayırma vb. hükümlerine aykırı işlemler nedeniyle gider yazılan tutarlar da kanunen kabul edilmeyen giderler olarak dikkate alınacaktır. Ayrıca 5228 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerle sabit ve mobil telefonlardan alınan özel iletişim vergileri de gider yazılamayacaktır.

e) Özelliği Olan Ticari Kazançlarda Kazanç Tespiti

• Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarım İşleri (GVK md.42)

GVK hükümlerine göre inşaat onarım işlerinden sağlanan kazançlar ticari kazançtır. Ancak, bu işlemin birden fazla takvim yılına sirayet etmesi halinde taşıdığı özellikler nedeniyle, genel verileme rejimi dışına çıkılarak özel bir değerlendirme rejimi kabul edilmiştir. GVK'nın 42. maddesi hükmü uyarınca bu işlerde kâr veya zararlar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılır. Böylece gelirin yıllık olma prensibinin bir istisnasını oluşturur.

Bir inşaat ve onarım işinin GVK'nın 42. maddesi kapsamına girebilmesi için; faaliyetin konusunun inşaat ve onarım işi olması (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır), inşaat ve onarım işinin başkaları hesabına ve taahhüde bağlı olarak yapılması ve inşaat onarım işinin yıllara yaygın olması (birden fazla takvim yılını kapsamaması) gerekmektedir.

Bu işlerde her yıl beyanname verilmekle birlikte başka bir faaliyet

veya arızı (olağandışı) gelirler yoksa boş beyanname verilir, varsa olan gelirler beyan edilir.

Mükellefler bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarım işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın Mart ayının onbeşinci günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar (GVK md. 42).

Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler ve amortismanlar aşağıdaki esaslara göre dağıtılır :

- Yıl için birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, tahsil olunan istihkak bedellerinin birbirine olan nispeti dahilinde dağıtılırken 5024 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle 01.01.2004 tarihinden itibaren, bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde,

- Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde kapsamına girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler tahsil olunan istihkak bedelleriyle diğer işlere ait satış veya hasılat tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde dağıtılırken 5024 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle 01.01.2004 tarihinden itibaren; bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde,

- Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makina ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre.

İnşaat ve onarma işlerinde işin bitim tarihi; geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarih iken 5024 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle 01.01.2004 tarihinden itibaren geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağının idarece onaylandığı tarih olarak değiştirilmiştir Diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir.

Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınır

Müteahhidin ölümü halinde, ölen bakımından işin bittiği kabul edilir.

• **Ulaştırma İşlerinde Matrah (GVK md. 45)**

GVK'nın 45. maddesine göre dar mükellefiyete tabi gerçek kişilerin Türkiye ile yabancı memleketler arasında yaptıkları taşıtırma işlerinden elde ettikleri kazançlar özel bir yöntemle saptanır. Kurumlar Vergisi Kanununun 18 ve 19. maddelerine yapılan atıf uyarınca, bu mükelleflerin vergiye tabi olacak kazançları, Türkiye'de elde edilmiş sayılan hasılatlarına ortalama emsal nispetlerinin uygulanması suretiyle tespit edilmektedir. Ortalama emsal nispetleri Resmi Gazetede yayımlanır Ortalama emsal nispetleri kara taşıtırma işleri için % 12, deniz taşıtırma işleri için % 15 ve hava taşıtırma işleri için % 5'dir.

B-) Çiftçiler

GVK'nın 53. maddesi hükmüne göre çiftçilerin elde ettikleri ziraî kazançların vergilendirilmesi, temel olarak bunların herhangi bir

ayırma tabi tutulmaksızın GVK'nın 94. maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yoluyla yapılmaktadır Ancak GVK'nın 54. maddesinde yazılı işletme büyüklüğü ölçüsünü aşanlar, bir biçerdöver veya bu mahiyette bir motorlu araca sahip olanlar, 10 yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olanlar veya kendi isteğiyle gerçek usulde vergilendirilmek isteyenler, gerçek usulde (zirai işletme hesabı esası veya bilanço esasına göre) vergilendirilirler.

Çiftçiye ait olmakla beraber, zirai işletmeye dahil olmayan, biçerdöver veya bu mahiyette bir motorlu araç veya 10 yaşına kadar ikiden fazla traktörün işletilmesinden elde edilen gelirler, ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilir. Gerçek usulde vergilendirilen zirai kazanç sahipleri, gelir elde etmemiş olsalar bile yıllık beyanname vermek zorundadırlar.

Yukarıda sözü edilen on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olmama şartı, GVK'nın geçici 44. maddesi gereğince, çiftçinin kendi işinde kullanılması koşuluyla 2007 yılının sonuna kadar dikkate alınmayacaktır

Kollektif şirketlerle adi veya eshamlı komandit şirketler zirai faaliyetle iştigal etseler dahi çiftçi sayılmazlar. Zirai faaliyetle iştigal eden kollektif şirketlerin ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortakların şirket karından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir. Anonim ve limited şirketler, zirai faaliyette bulunsalar da yine çiftçi sayılmazlar ve kazançları kurum kazancıdır

Gerçek usulde vergilendirilecek çiftçilerin, zirai işletme hesabı veya bilanço esasında defter tutmaları kendi isteklerine bırakılmıştır Bilanço esasında defter tutmak için kanunla belirlenmiş bir sınır bulunmamaktadır.

1- Zirai Kazancın Tespiti

a) Zirai İşletme Hesabına Göre

Bu esasa göre zirai kazanç, hesap dönemi içinde para ile tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden hasılat ile ödenen ve/veya borçlanılan giderler arasındaki olumlu farktır. Ancak zirai kazancın işletme hesabı esasına göre tespitinde hesap dönemi başındaki zirai mahsullerin değeri giderlere, hesap dönemi sonundaki mahsullerin değeri ise hasılatla eklenmelidir. İşletme Hesabı Esasında Çiftçi İşletme Defteri tutulur ve bu defterin sol tarafına giderler, sağ tarafına da hasılat kaydedilir.

Zirai işletme hesabı esasına göre hasılat, aşağıda yazılı unsurlardan oluşur:

- Evvelki yıllardan devredilenler de dahil olmak üzere istihsal olunan, satın alınan veya sair suretlerle elde edilen her türlü zirai mahsullerin satış bedelleri (Primler, risturnlar ve benzerleri dahil),
- Ziraat makina ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştırılması karşılığında alınan bedeller (Para yerine herhangi bir tüketim maddesi veya üretim vasıtası alınması halinde alınan madde veya vasıtaların emsal bedeli hasılat sayılır),
- Gider yazılan değerlerin satılması halinde bunların satış bedelleri (Zirai faaliyette kullanılmak üzere, satın alınan gübre, yem, ilaç gibi bazı maddelerin kullanılmasından vazgeçilmesi veya ihtiyaç fazlası olması gibi nedenlerle satışı yapılanların satış bedelleri hasılat yazılır),
- Mahsullerin elde edilmesinden önce veya sonra hasara uğramalarından dolayı alınan sigorta tazminatları,

- Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin (zirai istihsalde kullanılan gayrimenkuller hariç) satılması halinde VUK'nın 328. maddesine göre hesaplanan hasılat (sabit kıymet satış kârı),

Ayrıca, zirai mahsullerin, üretim vasıtaları ile zat, aile veya işletme ihtiyaçlarında kullanılmak üzere tüketim maddeleri ile değiştirilmesi halinde verilen mahsul ile işletmede üretilip tohum, yem ve sair suretlerle işletmede kullanılan mahsullerin emsal bedelleri hasılat sayılırlar. Emsal bedel ise zirai kazanç ölçülerinin tespit edildiği kararnamelede yer alan ortalama satış fiyatlarıdır.

b) Zirai İşletme Hesabı Esasında İndirilecek Giderler

Ödenen veya borçlanılan meblağları ihtiva eden giderler GVK'nın 57. maddesinde aşağıdaki gibi sayılmıştır

- İşletme ile ilgili olarak tohum, gübre, fide, yem, ilaç ve benzeri maddelerin tedariki için yapılan giderler,
- Satılmak üzere satın alınan hayvanların, zirai mahsullerin ve diğer maddelerin bedelleri,
- İşletmelerde çalıştırılanlara ücret, prim ve sair namlarla hizmet mukabili yapılan ödemeler,
- İşçilerin iaşe, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri;
- Zirai tesisat, makina, aletler ve taşıtların çalıştırılması ve bakımı için yapılan giderler (yakıt, yağ, elektrik, yedek parça vesaire) ve tamir giderleri,
- Vergi Usul Kanununa göre ayrılan amortismanlar,
- Kira ve ücret mukabili kullanılan istihsal vasıtaları için yapılan ödemeler,

- Ziraî kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılan genel giderler,
- İşletme için alınan ve işletme için harcanan borç paraların faizleri,
- İşletme ile ilgili olmak şartı ile ödenen aynı vergi, resim ve harçlar,
- İşletme ile ilgili ve yapılan işin önemi ve genişliği ile mütenezip seyahat ve ikamet giderleri (Seyahat maksadının gerektiği süreye orantılı olmak üzere),
- İşletme ile ilgili olarak ödenen kira bedelleri,
- Genel mahiyetteki sair giderler ,
- İşletme ile ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar,
- Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin (Ziraî istihsalde kullanılan gayrimenkuller hariç) satılması halinde Vergi Usul Kanununun 328. maddesine göre hesaplanan zararlar,
- İşletmeye dahil olup, aynı zamanda zati veya ailevi ihtiyaçlar için de kullanılan taşıtların amortismanlarının tamamı ile **giderlerinin yarısı.**

İşletmede üretilip de tohum, yem ve sair suretlerle kullanılan ziraî ürünlerin emsal bedelleri masraf yazılır. Bunların bir kalemde yıl sonunda gider yazılması uygun olacaktır. Anılan tutarlar ayrıca GVK'nın 56. maddesinin son fıkrası uyarınca hasılat yazılmaktadır.

Yıl içinde işletme büyüklüğü ölçüsünün aşılması veya diğer genel

şartların ihlal edilmesi nedeniyle gerçek usule geçen çiftçilerin önceki dönemden devreden ürünleri VUK'nın 45. maddesinde belirtilen ortalama maliyet bedeli esasına göre değerlendirilerek gider yazılır

c) Hasıllattan İndirilemeyecek Giderler

GVK'nın 58. maddesinde GVK'nın 41. maddesinde yazılı giderlerin hasıllattan indirilemeyeceği hükmüne bağlanmıştır (Anılan giderler için ticari kazanç bölümüne bakınız.). Ancak işletmede üretilen mahsullerden teşebbüs sahibinin, eşinin ve velayeti altındaki çocuklarının tükettikleri kısımların emsal bedellerinin gider kaydını kabul ederek bir istisna tanınmıştır. Tüketilen bu mahsuller emsal bedeli ile hasılat yazılmazlar. Tüketilen mahsuller makul miktarlarda olmalıdır.

d) Bilanço Esasına Göre

Bilanço esasında zirai kazancın tespiti ticari kazançta olduğu gibi işletmedeki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerlerinin kıyaslanması yoluyla yapılacaktır. Zirai kazancın bilanço esasına göre tespitinde GVK'nın 56, 57 ve 58. maddelerinde yer alan (hasılat sayılan unsurlar, indirilecek giderler ve indirilmeyecek giderler) hükümler göz önünde tutularak, ticari kazancın bu husustaki hükümleri uygulanacaktır.

Bilanço esasında defter tutmak için kanunla belirlenmiş bir sınır bulunmamaktadır. Çiftçilerin, bilanço esasında defter tutmak istediklerini GVK'nın 59. maddesi hükmüne göre, yazı ile vergi dairesine bildirmeleri gerekmektedir. Yazı ile yapılacak talep, müteakip vergilendirme dönemi başından, yeni işe başlayanlarda ise işe başlama tarihinden itibaren hüküm ifade edecektir. Bu suretle bilanço esasını kabul edenler iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler.

Zirai kazançlar açısından, çiftçilerin yatırım indiriminden yararlanabilmeleri için, bilanço esasına göre defter tutmaları zorunludur

C-) Ücret Geliri Elde Edenler

GVK'nın ilgili maddeleri uyarınca vergiden muaf ve istisna edilen ödemeler dışında kalan ücretler GVK'nın 94/1. maddesi hükmü uyarınca tevkifat yoluyla gelir vergisine tabi tutulmaktadır. (4842 sayılı Kanunla GVK'ya eklenen geçici 64. madde uyarınca 24.04.2003 tarihinden itibaren sporculara ücret olarak yapılan ödemeler 31.12.2007 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır. Bu ücretler üzerinden %15 oranında vergi tevkifatı yapılır Bu istisna, tevkif yoluyla ödenen gelir vergisini etkilemez.) Tevkif yoluyla vergilendirilmiş, tek işverenden alınan ücretler için, tutarına bakılmaksızın beyanname verilmez, başka gelir unsurları nedeniyle verilen beyannameye de dahil edilmez. Birden fazla işverenden ücret geliri elde edilmesi halinde ise, birden sonraki işverenden alınan ücretlerin toplamı 15.000 YTL'yi (15 milyar TL) aşmıyorsa (tevkif yoluyla vergilendirilmiş olması kaydıyla) bu ücretler için de beyanname verilmeyecek, başka gelir unsurları nedeniyle verilen beyannameye de dahil edilmeyecektir. Birden fazla işverenden ücret alınması halinde, 15.000 YTL'lik (15 milyar TL) haddin hesabında birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağına, mükellefler kendileri karar vereceklerdir.

Birden fazla işverenden ücret geliri elde edilmesi ve birden sonraki işverenden alınan ücretlerin toplamı 15.000 YTL'yi (15 milyar TL) aşması halinde ise birinci işverenden alınan da dahil olmak üzere ücret gelirlerinin tamamı beyan edilecektir.

Vergi tevkifatına tabi tutulmamış ücret geliri elde edenler ise (GVK'nın 64. maddesinde yer alan diğer ücretler hariç), tutarı ne

olursa olsun yıllık beyanname vermek zorundadırlar Gelir Vergisi Kanununun 95. maddesinde tevkifata tabi olmayan ücretler aşağıdaki gibi sayılmıştır:

- Ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabı,
- 16. maddede yazılı istisnadan faydalanmayan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlileri,
- Maliye Bakanlığınca yıllık beyanname ile bildirilmesinde zaruret görülen ödemeler.

Ayrıca GVK'nın 64. maddesinde;

- Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı yanında çalışanların,
- Özel hizmetlerde çalışan şoförlerin,
- Özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçilerinin,
- Gayrimenkul sermaye iradı sahibi yanında çalışanların,
- Gerçek ücretlerin tespitine imkan olmaması sebebiyle, Danıştay'ın olumlu görüşüyle Maliye Bakanlığı'nca bu kapsama alınanların,

Ücretleri diğer ücret olarak vergilendirilir. Diğer ücretlerde vergi matrahı (diğer ücretin safi tutarı) takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının %25'idir

Diğer ücretler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilse dahi bunlar beyannameye dahil edilmez.

Diğer ücret kapsamında vergilendirilenler ikametgahlarının bulunduğu vergi dairesinden "diğer ücret karnesi" alırlar (VUK md.247). GVK'nın 109/2. maddesi uyarınca da vergilerini tarh ettirirler.

D-) Serbest Meslek Kazancı Elde Edenler

Serbest meslek erbabı genel olarak defter tutmak suretiyle kazançlarını tespit eder ve kazanç elde etmemiş olsalar bile yıllık beyanname verirler. Ancak sosyal, ekonomik, kültürel ve sanatsal nedenlerle bazı serbest meslek faaliyetleri vergiden muaf tutulduğu gibi bazı kazançlar ise vergiden istisna edilmiştir.

Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır Bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti olup olmadığı aşağıdaki unsurların varlığına bağlı bulunmaktadır.

-Faaliyetin sermayeden daha çok kişisel sermayeye, ilmi veya mesleki bilgi ve ihtisasa dayanması ve ticari mahiyette olmaması gerekir. Örneğin, doktorluk, mühendislik, avukatlık, serbest muhasebeci mali müşavirlik, yeminli mali müşavirlik gibi.

- Faaliyet bir işverene tabi olmaksızın kişisel sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmalıdır Bu özellik serbest meslek faaliyetini hizmetli olarak çalışmaktan ayıran; dolayısıyla ücret ile serbest meslek kazancı arasındaki sınırı belirleyen bir esastır Gerek serbest meslek kazancı gerekse ücret emeğe dayanan gelir unsurlarıdır Serbest meslek kazançlarında emek; bir işverene tabi olmaksızın, şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına değerlendirilmektedir. Bir işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışılması halinde ise elde edilen gelir ücrettir.

- Faaliyetin devamlı olması gerekmektedir Devamlı olarak yapılmayan arızı nitelikteki serbest meslek faaliyetinden elde edilen kazanç ise arızı serbest meslek kazancıdır (GVK md.82).Ancak bazı durumlarda devamlılık arz etmeyen tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler ile telif haklarının müellifleri, ihtira belgilerinin mucitleri veya kanuni mirasçıları tarafından satılması, devri ve kiralanmasından doğan kazançlar gibi bazı faaliyetlerden elde edilen kazançlar, serbest meslek kazancı olarak sayılmıştır

Kollektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyetleri sonucunda doğan kazançların serbest meslek kazancı olacağı Kanunda açıkça belirtilmiştir Anonim ve limited şirketler tarafından her türlü faaliyet sonucu elde edilen kazançlar kurum kazancı olarak vergilendirilir.

Serbest meslek erbabı tanımına girmemekle beraber aşağıda yazılı faaliyetlerle uğraşan kişiler de serbest meslek erbabı sayılmaktadırlar.

- Gümrük komisyoncuları, bilumum borsa ajan ve acentaları, noterler, noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar,

- Bizzat serbest meslek erbabı tarifine girmemekle beraber serbest meslek erbabını bir araya getirerek teşkilat kurmak veya bunlara sermaye temin etmek suretiyle veya sair suretlerle serbest meslek kazancından hisse alanlar,

- Serbest meslek faaliyetinde bulunan kollektif ve adi şirketlerde ortaklar, adi komandit şirketlerde komanditeler.

- Dava vekilleri, müşavirler, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticari ve mesleki işlerini takip edenler (muakkipler) ve konser veren müzik sanatçıları,

- VUK'nın 155.maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar.

a) Vergiden Muaf Serbest Meslek Erbabı

VUK'nın 155.maddesinde yer alan serbest meslek erbabının işe başlama şartlarından birden fazlasını taşımayan veya bu şartları taşımakla beraber köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyet gösteren ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanların bu faaliyetlerine ilişkin kazançları gelir vergisinden muaf tutulmuştur.

Ancak, GVK'nın 94. maddesinde sayılanlar, vergiden muaf serbest meslek erbabına yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bunlara yaptıkları ödemelerden aynı kanunun 94/2-b maddesine göre tevkifat yapmak zorundadır. Nitekim, Maliye Bakanlığı muaflik şartlarını taşıyan turist rehberlerine yapılan ödemelerden GVK'nın 94/2-b maddesi uyarınca tevkifat yapılacağını açıklamıştır

b) Vergiden İstisna Edilen Serbest Meslek Kazançları (Telif Kazançları İstisnası)

Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiirhikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat gelir

vergisinden müstesnadır. Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler istisnaya dahildir.

Yukarıda yazılı kazançların arızı olarak elde edilmesi istisna hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmez (GVK md.18).

Telif kazançları istisnasından yararlananlara GVK'nın 94. maddesinde yazılı olanlar tarafından aynı maddenin 2/a bendi uyarınca yaptıkları ödemelerden (tutarına bakılmaksızın) % 17 oranında yapacakları tevkifat nihai vergileme sayılır.

Telif kazançları istisnasından yararlananların defter tutma, belge düzenleme ve yıllık gelir vergisi beyannamesi verme yükümlülükleri olmadığı gibi başka gelirleri nedeniyle yıllık gelir vergisi beyannamesi vermeleri halinde bile hiçbir şekilde bu kazançlarını beyan zorunlulukları yoktur.

c) Defter Tutan Serbest Meslek Erbabında Kazancın Tespiti

Serbest meslek kazancının gerçek usulde tespit edilmesi, kazancın kanunen kabul edilen defter (Serbest Meslek Kazanç Defteri) ve belge kayıtları üzerinden tespit edilen hasılat ve giderlere göre gerçek miktarı ile saptanması usulüdür.

Safi kazanç, bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ile diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler toplamından bu faaliyeti nedeniyle yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır (GVK md.67). Ayrıca, GVK'nın 37/son maddesi hükmü ile özel okul ve hastanelerle benzeri yerleri işleten serbest meslek erbabının, serbest meslek kazançlarını da işletmenin kayıtlarına dahil edebileceği ifade edilmiştir. Serbest meslek faaliyetinde bulunan kolektif, adi ko-

mandit ve adi şirketlerin bilanço esasına göre tuttukları defterler, serbest meslek kazanç defteri yerine geçer.

Serbest meslek kazançlarında elde etme tahsil esasına bağlıdır Giderlerin de gider kaydedilebilmesi için ödenmiş olmaları gerekir. Nakden tahsil edilmemiş olmasına rağmen aşağıda yazılı durumlar tahsil sayılmıştır

- Bilgileri dahilinde namlarına, kamu müessesesine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması,

- Serbest meslek kazancı olarak doğan alacağın başka bir şahsa temliki (Temlikin ivazlı olup olmadığına bakılmaz. İvazlı temlikler de ivazın tahsil şartı aranmaz.) veya müşterisine olan borcu ile takası.

İşin terki halinde daha sonra tahsil edilecek alacaklar GVK'nın 82.maddesi gereğince arızı kazanç olarak vergilendirilmektedir.

d) Serbest Meslek Kazançlarında Hasılat

Serbest meslek kazançlarında hasılat, bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ile diğer suretlerle sağlanan menfaatlerdir. Ayınlar ve para ile temsil edilebilen menfaatler VUK hükümlerine göre değerlendirilerek hasılat yazılırlar

Yabancı parasıyla yapılan ödemeler ödeme gününün borsa rayici ile borsada rayici yoksa Maliye Bakanlığı'nca tespit edilecek kur üzerinden Türk parasına çevrilir. Değerleme günü itibariyle kur ilan edilmemişse TC Merkez Bankası'nca ilan edilen kurların esas alınması gerekir.

Serbest meslek erbabının müşteri veya müvekkilinden serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmak üzere para ve ayın şeklinde aldığı gider karşılıkları da hasılat kaydedilir

Serbest meslek erbabının amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini elden çıkarması halinde, alınan bedel ile bu iktisadi kıymet bedelinden daha önceki dönemlerde ayrılan amortisman tutarının indirilmesinden sonraki değer (net değeri) arasındaki olumlu fark da hasılat (kazanca) ilave edilir.

Serbest meslek erbabının vergi, resim, harç, keşif, şahitlik, bilirkişilik ve ekspertiz gibi konularda harcamak üzere müşteri ve müvekkilinden aldığı ve tamamen bu konularda harcanan para ve ayınlar hasılat sayılmamaktadır Tamamen harcanmayan kısımlar hasılat eklenir.

e) Serbest Meslek Kazançlarında Giderler

Serbest meslek kazançlarının tespitinde hasılatтан indirilecek giderler 5035 sayılı Kanunla 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere aşağıdaki gibi yeniden düzenlenmiştir.

• Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler

Kanunda mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderlerin bir tanımı yapılmamış olup, 68. maddede sayılan giderler dışında kalan serbest meslek faaliyeti ile direkt ilgili faaliyetin yürütülmesi ve kazancın doğması için zorunlu olan giderlerdir. Bu giderlere örnek olarak kira, aydınlatma, ısıtma, telefon, kırtasiye, değeri 2005 yılı için 480YTL'yi (480 milyon TL'yi) aşmayan alet, edevat, mefruşat, demirbaş giderleri ve benzeri giderleri sayabiliriz.

İkametgâhlarının bir kısmını iş yeri olarak kullananlar ikametgâh için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi diğer giderlerin yarısını indirebilirler İş yeri kendi mülkü olanlar kira yerine amortismanı, ikametgâhı kendi mülkü olup bunun bir kısmını iş yeri olarak kullananlar amortismanın yarısını gider yazabilirler İş yeri eşe veya ortaklardan birine aitse; kira ödeniyorsa bu tutar, yoksa emsal kirası gider yazılır

- **Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatındaki iâşe (yemek) ve ibate (barınma) giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı ile demirbaş olarak verilen giyim giderleri**

Hizmet erbabına işyerinde veya müstemilatında yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler, herhangi bir tutarla sınırlı olmaksızın vergiden istisna olup doğrudan gider yazılır Sigorta primleri ve emekli aidatının gider yazılabilmesi için geri alınmamak üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları gerekir. Demirbaş olarak verilen ve sadece işte kullanılan giyim giderleri de indirilir.

- **Seyahat ve ikamet giderleri**

Mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderleri (Seyahat maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı olmak şartıyla) hasıllattan indirilir

- **Mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar**

Mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere

dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar (Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde anılan kanunun 328. maddesine göre hesaplanacak zararlar dahil) kazancın tespitinde hasıllardan indirilir

Serbest meslek faaliyetinde bulunan ve bilanço esasına göre defter tutan kolektif ve adi ortaklıklar hariç serbest meslek erbabının azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayırması, yenileme fonu uygulaması söz konusu değildir.

Serbest meslek erbabı binek otomobillerinin envantere dahil edildiği hesap dönemi için ay kesri tam sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar (kıst) amortisman ayıracaktır Diğer taşıtlar için kıst amortisman söz konusu değildir. 01.01.2004 tarihinden sonra iktisap edilen amortisman tabi iktisadi kıymetler için Maliye Bakanlığınca ilan edilecek amortisman oranları esas alınacaktır

Vergi Usul Kanununa 5024 sayılı Kanunla eklenen ve 01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe giren mükerrer 298. maddenin (A) fıkrasının (1) numaralı bendiyle enflasyon muhasebesi (düzeltmesi) vergi sistemimize girmiştir. Enflasyon düzeltmesi; fiyat endeksindeki artışın, üçer aylık dönemlerin son ayı dahil önceki otuz altı ay için % 100'den ve son on iki ay için % 10'dan fazla olması halinde yapılacaktır Aynı maddenin (A) fıkrasının (6) numaralı bendinde "Amortismanlar ve itfa payları, düzeltilmiş değerler üzerinden hesaplanır.

Kazançlarını işletme hesabı esasına göre tespit eden mükellefler ile serbest meslek erbabı da amortisman tabi iktisadi kıymetlerini bu maddede belirtilen hükümlere göre düzeltilmiş tutarları üzerinden amortisman tabi tutabilirler" hükmü yer almaktadır.

Yukarıda yer alan hükme göre, kazançlarını işletme hesabı esasına göre tesbit eden işletmeler ile serbest meslek kazancı elde eden serbest meslek erbabı da amortismanına tabi kıymetlerini bu yeni düzenleme hükümlerine göre düzeltebilecekler ve amortisman giderlerini düzeltilmiş değerler üzerinden hesaplayabileceklerdir. Ayrıca, amortismanına veya itfaya tabi bu iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde maliyet değeri olarak da düzeltilmiş değerler esas alınacaktır.

Enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortismanına tâbi iktisadî kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilecektir.

Binek otomobillerine ait Motorlu Taşıtlar Vergisi gider olarak dikkate alınmayacaktır. Katma Değer Vergisi Kanununun 30 ve 58. maddeleri hükümlerine göre, satın alınan binek otomobillerinin alış belgelerinde gösterilen Katma Değer Vergisi de indirim konusu yapılmamaktadır. İndirim konusu yapılamayan Katma Değer Vergisi otomobilin maliyet bedeline ilave edilerek amortisman ayırmak suretiyle gider yazılabileceği gibi, ilgili dönemde doğrudan gider de yazılabilir.

- **Kiralanan veya envantere dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri**

Serbest meslek erbabı, kiraladığı veya envanterine dahil olan ve işte kullandığı taşıtların giderlerini hasılatından indirebilir. Bu tür giderlerin hasılatından indirilebilmesi için söz konusu taşıtların kiralanan veya envantere dahil olması şarttır.

Taşıtların giderlerinden kasıt, genel olarak taşıtların tamir bakım, yakıt ve benzeri cari giderleridir. Taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerden kiralanan taşıtların kira giderleri gider yazılabilir.

Vergi Usul Kanununun mükerrer 290. maddesi uyarınca 01.07.2003 tarihinden itibaren yapılan finansal kiralama işlemlerinde uygulanmak üzere finansal kiralama yoluyla edinilen taşıtların -kullanma hakkı- üzerinden amortisman ayrılacağından, bu yolla edinilen taşıtlar için ödenen kira bedelleri ayrıca gider yazılmayacaktır.

- **Mesleki yayın bedelleri**

Alınan meslek kitapları ve meslek dergileri için ödenen bedeller kazancın tespitinde hasılatтан indirilir. Genel nitelikteki yayınlar, örneğin günlük gazeteler için ödenen bedeller bu kapsamda olmamakla beraber genel gider olarak kaydedilebilir.

- **Mesleki faaliyetin ifası için ödenen mal ve hizmet alım bedelleri**

Serbest meslek faaliyeti çerçevesinde bir avukatın bir başka avukatтан, bir mali müşavirin bir başka mali müşavirden hizmet alması gibi giderler ile mesleğin ifasına lüzumlu aletlerin eczaların ve sair maddelerin tedariki için yapılan giderler hasılatтан indirilir.

- **Serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekküllere ödenen aidatlar**

Serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş, basamak yükseltme ve emeklilik aidatları, yıl içinde ödenmek kaydıyla hasılatтан indirilir.

(1136 sayılı Avukatlık Kanununun 156. maddesi; 188. maddede ya-

zılı olanlar dışında kalan avukatların, Sosyal Sigortalar Kanununun 86. maddesinde gösterilen topluluk sigortasına girmek zorunda olduklarını, aynı Kanun'un 190. maddesi de sigorta primlerini zamanında ödemeyen avukatın adının, Baro Yönetim Kurulu kararıyla baro levhasından silineceğini hükme bağlamış olup; ihtilaf konusu topluluk sigortası primlerinin Gelir Vergisi Kanununun 68/8. maddesindeki emeklilik aidatı niteliğinde kabul etmeye imkan bulunmaması ve topluluk sözleşmesine istisnaen bu giderlerin mesleğin icrasında kanunen yapılması zorunlu giderlerden bulunması sebebiyle tamamının 68/1. maddesinde yazılı mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler kapsamında tamamının gider yazılması gerektiğine dair Danıştay Kararı vardır)

- **Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen meslek, ilan ve reklam vergileri ile iş yerleriyle ilgili ayni vergi, resim ve harçlar**
- **Mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam ve mukavelenemeye göre ödenen tazminatlar**

Mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam ve mukavelenemeye göre ödenen tazminatlar (serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlar gider olarak indirilemez), hasılattan indirilir.

Her türlü para ve vergi cezaları (GVK md.68/son) ile gelir vergisi ve diğer şahsi vergiler, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen gecikme zamları ve faizler, VUK hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri gider olarak indirilemez (GVK.90).

Serbest meslek erbabı vereceği yıllık gelir vergisi beyannamesinde, ayrıca, beyan ettiği gelirden belli şartlar dahilinde şahıs ve bireysel emeklilik sigorta primleri, eğitim ve sağlık harcamaları, bağış ve yardımlar, sponsorluk harcamalarını da indirim konusu yapabilir

E-) Gayrimenkul Sermaye İradı Elde Edenler

GVK'nın 70. maddesinde sayılan mal ve hakların kiraya verilmesinden elde edilen gelirler gayrimenkul sermaye iradidir. Gayrimenkul sermaye iradının mükellefi bu maddede sayılan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları (bir mal veya hak üzerinde fiilen kullanma yetkisi olan kişi), zilyetleri (mal veya hakkı elinin altında bulunduran, yararlanan kişi), irtifak ve intifa hakkı sahipleri ile kiracılarıdır. Ancak, bu iradın ticari veya zirai bir işletme bünyesinde elde edilmesi halinde ticari veya zirai kazancın tespitinde esas alınır.

Kiraları gayrimenkul sermaye iradı sayılan mal ve haklar şunlardır:

- Arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir.), maden suları, memba suları, madenler; taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı,
- Voli mahalleri ve dalyanlar (Voli mahalleri; denizlerde, göllerde ve nehirlerde, balık avlamaya ayrılmış, su üstünde herhangi bir sabit veya geçici engellere çevrilmemiş tabii avlanma sahasıdır. Dalyan ise kazık, çit, taş, beton, ağ gibi engellerle çevrilmiş su ürünleri avlanma yeridir.),
- Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilumum tesisatı, demirbaş eşyası ve döşemeleri,
- Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar (İrtifak hakları, gayrimenkul mükellefiyeti ve rehin hakları gibi),
- Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (İhtira beratının mucitleri veya kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır), alameti farika, marka, ticaret ünvanı, her türlü teknik resim, desen, mo-

del, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri gayrimenkul sermaye iradı sayılır),

- Telif hakları (bu hakların, müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır),
- Gemi ve gemi payları (motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile bilumum motorlu yükleme ve boşaltma vasıtaları,
- Motorlu nakil ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentilerinin kiraya verilmesinden sağlanan gelirler gayrimenkul sermaye iradıdır
- Ayrıca, vakfın gelirinden hizmet karşılığı olmayarak alınan hisse ler ile zirai faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin üründen pay alan arazi sahiplerinin gelirleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılmaktadır (GVK md.70/son). Üründen pay alan kişi ürünü, zirai kazanç ölçülerini belirleyen kararnamelerde yer alan fiyatlar üzerinden değerleyecektir. Bu değerle emsal bedeli yerine geçer (VUK md.45 ve 267).

a) Gayrimenkul Sermaye İradında Beyan

Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde sayılan mal ve hakları kiraya verenlerden;

- Tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunan ve gayrisafi tutarları top-

lamı 103. maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı [2005 yılı için **15.000,-YTL**'yi (15.000.000.000,-TL)] aşan tutarda irat elde edenler,

- Bir takvim yılı içinde elde ettiği mesken (konut) kira geliri istisna tutarını [2005 yılı için **2.000,-YTL**'yi (2.000.000.000,-TL)] aşanlar,

- Bir takvim yılı içinde elde ettiği tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan gayrimenkul sermaye iratları toplamı **800,-YTL**'yi (800.000.000,-TL) aşan mükellefler (örneğin, basit usulde vergiye tabi mükelleflere kiraya verilen yerlerden elde edilen gelirler; ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek zoruunda olanların elde ettiği konut kira gelirleri gibi),

yıllık beyanname vermek zorundadırlar

Yukarıda bahsedilen 15.000,-YTL'lik (15.000.000.000,-TL) beyan haddinin hesabında tevkif yoluyla vergilendirilmiş iratların gayrisafi tutarları ile istisna düşüldükten sonraki mesken kira gelirleri, birlikte dikkate alınacaktır

Çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla bir süredir yurt dışında yaşamakta olan Türk vatandaşları ise;

- Türkiye'de elde ettiği konut kira geliri 2005 yılı için **2.000,-YTL**'yi (2.000.000.000,-TL) aşarsa,

- Bir takvim yılı içinde elde ettiği tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan gayrimenkul sermaye iradı varsa (örneğin, basit usulde vergiye tabi mükelleflere kiraya verilen yerlerden elde edilen gelirler),

yıllık beyanname vermek zorundadırlar Ancak Türkiye'de elde edilen gelirin, tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş gayrimenkul ser-

maye iratlarından (ücretlerden, serbest meslek kazancından, menkul sermaye iradı ile kurumlardan elde edilen kar paylarından) ibaret olması halinde, tutarı ne olursa olsun beyanname verilmeyecektir (Gelir Vergisi Genel Tebliği Seri No:210 ile dar mükellef sayıldıklarından).

b) Mesken Kira Gelirlerinde İstisna

Mesken olarak kiraya verilen binalardan elde edilen kira gelirin bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın bir kısmı [2005 yılı için **2.000,-YTL** (2.000.000.000,-TL)] vergiden istisnadır. Mesken kira geliri istisnasından, kira gelirlerini tam ve doğru olarak beyan edenler yararlanacaktır. İstisna haddi üzerinde konut kira geliri elde edip beyanname vermeyenler veya eksik beyan edenler bu istisnadan yararlanamayacaklardır. Ancak idarece herhangi bir tespit yapılmadan önce anılan kira gelirini süresinde beyan etmeyenler veya eksik beyan edenler, kendiliklerinden süresinden sonra (pişmanlık hükümlerine göre) verecekleri beyannameye mesken kira gelirlerini beyan ettikleri takdirde yine anılan istisnadan yararlanabileceklerdir.

Ticari, zirai veya mesleki kazançları dolayısıyla yıllık beyanname vermek zorunda olanlar, bu istisnadan yararlanamazlar.

İstisna şahsa bağlı olduğundan, gayrimenkulün hisseli olması halinde her bir hissedar, istisnadan ayrı ayrı tam olarak yararlanır

Yıllık gayri safi kira gelirine istisna uygulandıktan sonra gayrimenkul sermaye iradının safi tutarının tespitinde mükellefler gerçek gider usulünü veya % 25 oranındaki götürü gider usulünü seçebilirler. Seçilen usul, elde edilen tüm gayrimenkul sermaye iratları için geçerlidir ve götürü gider usulünün seçilmesi halinde iki yıl geçmeden bu usulden dönülemez. Gerçek gider usulünü seçenler, gerçek giderlerine ilişkin belgelerini, yıllık gelir vergisi beyanamesi ekinde

ibraz etmek zorunda olmayıp, VUK hükümlerine göre istenildiğinde ibraz edilmek üzere 5 yıl süre ile saklamak zorundadırlar. İstisnaya isabet eden giderler safi iradın tespitinde dikkate alınmaz.

Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri, emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının kullanımına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır. Emsal kira bedeli ise bina ve arazide, varsa yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir ve tespit edilmiş kirası, yoksa bunların vergi değerinin %5'idir. Dolayısıyla GVK'nın 73. maddesinde yazılı esaslara göre tespit edilen "emsal kira" bedelinden düşük kira gelirlinin beyan edilmemesi gerekir. Ancak, aşağıda açıklanan hallerde emsal kira bedeli uygulaması yapılmayabilir (1999/1 Sıra No.lu GVK İç Genelgesi).

c) Gayrimenkul Sermaye İradında Elde Etme

Gayrimenkul sermaye iratlarında elde etme, serbest meslek kazancında olduğu gibi tahsil esasına bağlıdır. Nitekim GVK'nın 72. maddesinde gayri safi hasılat, bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedellerinin tutarı olduğu şeklinde açıklama yapılmıştır.

Ayın olarak tahsil edilen kira bedelleri VUK'nın değerlendirme hükümlerine göre emsal bedeli ile paraya çevrilir. Emsal bedelinin kirala-yanın başvurusuna bağlı olarak takdir komisyonunca belirlenmesi gerekir. Gayrimenkul sermaye iratlarında tahsilat esaslı geçerli olmakla beraber, gelecek yıllara ait olarak peşin tahsil olunan kiralar ilgili buldukları yılların hasılatı sayılır.

Kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi değerini devamlı surette artıracak şekilde gayrimenkule ilave edilen kıymetler, kira süresinin bitiminde bedelsiz (Kıymetlerin emsal bedelinden

düşük değerle devri halinde, aradaki fark bedelsiz devir sayılır) olarak kiralayana devrolunduğu takdirde, söz konusu kıymetler kirala-
yan bakımından, bu tarihte aynen tahsil olunmuş sayılır ve VUK hükümlerine göre emsal bedeli ile paraya çevrilir.

Gelecek yıllara ait olup peşin tahsil olunan kiralar, ilgili bulunduk-
ları yılların hasılatı sayılır. Şu kadar ki, ölüm ve memleketi terk hal-
lerinde mükellefiyetin kalktığı tarihi takip eden zamanlara ait olmak
üzere peşin tahsil olunan kiralar, mükellefiyetin kalktığı dönemin
hasılatı sayılır.

Ayrıca, gayrimenkul sermaye iradı sahipleri için,

- Bilgileri dahilinde namlarına, kamu müessesesine, icra dairesine,
bankaya, notere veya postaya para yatırılması,

- Kira olarak doğan alacağın başka bir şahsa temlik (Temlikin ivaz-
lı olup olmadığına bakılmaz. İvazlı temliklerde ivazın tahsil şartı
aranmaz) veya kiracısına olan borcu ile takası; tahsil hükmündedir.

Yabancı parasıyla yapılan ödemeler ödeme gününün borsa rayici
ile, borsada rayici yoksa, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek kur
üzerinden Türk parasına çevrilir. Değerleme günü itibariyle kur ilan
edilmemişse TC Merkez Bankasınınca ilan edilen kurların esas alın-
ması gerekir.

Kiracıdan gider karşılığı adı ile alınan paralar (ısıtma, aydınlatma,
asansör vs. için) gayri safi hasılat dahil edilir. Ayrıca gider olarak
dikkate alınır. Eğer söz konusu giderler kiracı tarafından ödeniyorsa
hasılattan indirilmez.

d) Emsal Kira Bedeli

GMSİ'de hasılat, kural olarak nakden ve aynen tahsil edilen kira

bedeli bedelleri olmakla beraber, belirli bazı hallerde hasılat yerine emsal kira bedeli esas alınır GVK'nın 73. maddesine göre;

" Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelin - den düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının intifasına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır. Bina ve arazide emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce veya mah - kemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanununa göre belir - lenen vergi değerinin % 5'dir. Diğer mal ve haklarda emsal kira be - deli, bu mal ve haklarının maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa, Vergi Usul Kanununun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerlerinin % 10'udur."

Ancak aşağıda yazılı durumlarda emsal kira bedeli esas geçerli de ğildir.

- Boş kalan gayrimenkullerin muhafazaları maksadıyla bedelsiz olarak başkalarının ikametine bırakılması,
- Binaların mal sahiplerinin usul, fûru veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi (Usul, fûru ve kardeşlerden her birinin ikametine birden fazla konut tahsis edilmiş ise bu konutların yalnız birisi hak - kında emsal kira bedeli hesaplanmaz. Kardeşler evli ise eşlerden sadece biri için emsal kira bedeli hesaplanmaz.),
- Mal sahibi ile birlikte akrabaların da aynı evde veya dairede ika - met etmesi,
- Genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idareler, il özel ida - releri ve belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca yapı - lan kiralamalarda.

Mükellefin mülkiyeti annesine, babasına veya eşine ait işyerinde faaliyette bulunması durumunda kendilerine nakden veya hesaben kira ödemesinde bulunulmaması başka bir ifade ile işyeri kirası karşılığı olarak hesaplarında gider göstermemesi halinde söz konusu gayrimenkulün emsal kira bedelinin tevkifata tabi tutulmaksızın mülkiyet sahipleri tarafından elde edilmiş gayrimenkul sermaye iradı olarak yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir (800,-YTL'yi aşması halinde). Konut istisnasından da yararlanması mümkün değildir. (Maliye Bakanlığı'nın 18.12.1999 tarih 43/4303-47/48311 sayılı muktezası)

Yukarıda da belirtildiği üzere GVK'nın 73. maddesinde yazılı esaslara göre tespit edilen "emsal kira" bedelinden düşük kira gelirin beyan edilmemesi gerekir. Ancak, Maliye Bakanlığı elde edilen kira gelirin, kira sözleşmesi, ödemeye ilişkin banka dekontu veya havale makbuzu vb. belgelerle veya kiracının ifadesi ile ispat veya tevsik edildiği durumlarda ayrıca emsal kira bedeli uygulaması yoluna gidilmeyeceğini açıklamıştır (1999/1 Sıra No.lu GVK İç Genelgesi).

e) Safi İradın Bulunması Sırasında İndirilecek Giderler

Gayrimenkul sermaye iratlarında, safi iradın tespitinde indirilecek giderler GVK'nın 74. maddesinde aşağıdaki gibi sayılmış olup, giderlerin indiriminde iki usul mevcuttur.

- Gerçek gider usulü (o yıl içerisinde yapılan ve 74. maddede sayılan gerçek giderlerin indirilmesi usulü.)

- Götürü gider usulü (Kanunla belli edilen % 25 oranının götürü olarak indirilmesi usulüdür.) Bu oran mesken kira hasılatlarında istisna düşüldükten sonra uygulanır. Bu usulü seçen mükellefler iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler. Haklarda götürü gider usulü

söz konusu değildir. İntifa hakkına konu taşınmazın kiraya verilmesi bu anlamda olmayıp bu kiralamadan elde edilen hasılatla götürü gider uygulanabilir. İndirilecek giderler 11 bent halinde sayılmıştır:

- Kiraya verilen tarafından ödenen aydınlatma, ısıtma, su ve asansör giderleri,
- Kiraya verilen malların idaresi için yapılan ve gayrimenkulün ehemmiyeti ile orantılı olan idare giderleri. Hakların kiraya verilmesi halinde, bunlarla ilgili idare giderleri hasılattan indirilemez.
- Kiraya verilen mal ve haklara ilişkin sigorta giderleri,
- Kiraya verilen mal ve haklar dolayısıyla yapılan ve bunlara sarf olunan borçların faizleri ile konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün iktisap yılından itibaren beş yıl süre ile iktisap bedelinin % 5'i (İktisap bedelinin % 5'i tutarındaki bu indirim, sadece ilgili gayrimenkule ait hasılatla uygulanır. Ancak, indirilemeyen kısım GVK'nın 88/3. madde uygulamasında gider fazlası sayılmaz.),

Beş yıllık süre iktisap tarihi itibarıyla başlar. Örneğin 2001 yılında alınan bir konut aynı yıl kiraya verilmişse indirime 2001 yılından başlanır ve 2002, 2003, 2004 ve 2005 yıllarında da indirilir Aynı konut 2003 yılında kiraya verilirse bu durumda da beş yıllık süre yine 2001 yılında başlar; 2003, 2004 ve 2005 yılı hasılatlarından iktisap bedelinin % 5'i indirilir.

- Kiraya verilen mal ve haklar için ödenen vergi, resim, harç ve şerefiyelerle kiraya verenler tarafından ödenmiş olmak şartıyla belediyelere ödenen harcamalara iştirak payları,
- Kiraya verilen mal ve haklar için ayrılan amortismanlar (Amor-

tismanaya tabi değer, biliniyorsa maliyet bedeli, bilinmiyorsa, bina ve arazi için vergi değeri, diğer mallar için VUK'nın 267/3 maddesine göre tespit edilen emsal değerleridir)

- Kiraya verenin yaptığı onarım giderleri (Emlakın iktisadi değeri ni artıracak surette yenilenmesi, onarımı veya bunlara ilaveler yapılması için yapılan giderler onarım gideri sayılmaz.)
- Kiraya verilen mal ve haklara ait bakım ve idame giderleri,
- Kiraladıkları mal ve hakları kiraya verenlerin ödedikleri kiralar ve diğer gerçek giderler,
- Sahibi buldukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konutun kira bedeli. Kira indirimi gayri safi hasıllattan GVK'nın 74. maddesinin 1 ila 9 ve 11 numaralı bentlerinde yazılı giderler düşüldükten sonra, kalan miktar üzerinden yapılr Kiranın indirilmeyen kısmı diğer gelir unsurlarından indirilemez. Bu kısım gider fazlalığı sayılmaz (GVK.md.88/3).Tam mükellefiyete tabi olup yabancı ölkelerde bulunanların o ölkede ödediği konut kira gideri, Türkiye'de konut olarak verilen binadan elde edilen hasıllattan indirilir. Oturma ve çalışma izni ile yurtdışında çalışan Türk vatandaşı işçiler, Türkiye'de dar mükellefiyet esasında vergilendirildiklerinden Türkiye'de kiraya verdikleri konutlardan elde ettikleri kira gelirlerinden, yurt dışında oturdukları konutların kira bedelini düşemezler.
- Kiraya verilen mal ve haklarla ilgili olarak mukavelenameye kanna veya ilama istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar.

Gayrimenkul sermaye mahiyetindeki mal ve hakların kısmen kiraya verilmesi halinde, yukarıda yazılı giderlerden yalnız bu kısma isabet edenler hasıllattan indirilebilir.

Her türlü para cezaları ve vergi cezaları (GVK.md.74/son) ile gelir vergisi ve diğer şahsi vergiler, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen gecikme zamları ve faizler, VUK hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri gider olarak indirilemez (GVK md.90).

F-) Menkul Sermaye İradı Elde Edenler

GVK'nın 75. maddesi gereğince, sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır.

Menkul sermaye iratlarının, bunları sağlayan sermaye sahibinin ticari faaliyetine bağlı olması halinde, bu iratlar ticari kazancın tespiti için dikkate alınır.

Ayrıca, GVK'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasında bazı iratların, kaynağına bakılmaksızın menkul sermaye iradı olarak kabul edileceği belirtilmiştir. Bu iratlar;

1. Her nevi hisse senetlerinin kâr payları (kurucu hisse senetleri ve diğer hisse senetlerine verilen kâr payları ve pay sahiplerine hazırlık dönemi için faiz olarak veya başka adlarla yapılan her türlü ödemeler ile Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları katılma belgelerine ödenen kâr payları dahil),
2. İştirak hisselerinden doğan kazançlar (Limited Şirket ortaklarının, iş ortaklıkları ortaklarının ve komanditerlerin kâr payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dahildir Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan kârların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde dağıtımı, kazanç dağıtımı sayılmaz.),

Adi komandit şirketlerde komanditerlerin kâr payları, şirket kârının ilişkin bulunduğu takvim yılında elde edilmiş sayılır

3. Kurumların idare meclisi başkanı ve üyelerine verilen kâr payları,
4. Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmı,
5. Her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler (Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları irat sayılmaz).
6. Her nevi alacak faizleri (Adi, imtiyazlı, rehinli, senetli alacaklarla cari hesap alacaklarından doğan faizler ve kamu tüzel kişilerin borçlanılan ve senede bağlanmış olan meblağlar için ödenen faizler dahil),
7. Mevduat faizleri (Bankalara, bankerlere, tasarruf sandıklarına, tevdiat kabul eden diğer müesseselere yatırılan vadeli, vadesiz paralara ödenen faizler, bunlar dışında kalan kişi ve kuruluşlardan devamlı olarak para toplama işi ile uğraşanların her ne şekilde ve ad altında olursa olsun toplanan paralara sağladıkları gelirler ve menfaatler ile bankalar ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasasında değerlendirilen paralara ödenen faizler de mevduat faizi sayılır),
8. Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedeller,

9. İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kâr paylarının devir ve temlik karşılığında alınan para ve ayınlar
10. Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri,
11. (3239 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır.)
12. Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları,
13. Mükerrer 75. maddede yazılı vergi alacağı (4842 sayılı Kanunla, 24.04.2003 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır),
14. Bu maddenin ikinci fıkrasının 5 numaralı bendinde yer alan menkul kıymetlerin geri alım ve satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler
15. Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından;
- On yıl süreyle prim, aidat veya katkı payı ödemediği ayrılanlara yapılan ödemeler,
 - On yıl süreyle katkı payı ödemiş olmakla birlikte bireysel emeklilik sisteminden emeklilik hakkı kazanmadan ayrılanlar ile diğer sandık ve sigortalardan on yıl süreyle prim veya aidat ödeyenlere ve vefat, malûliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemeler,
 - Bireysel emeklilik sisteminden emeklilik hakkı kazananlar ile bu

sistemden vefat, malûliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemeler

Diğer taraftan GVK'nın 76. maddesinde; menkul kıymetlerin kuponlu veya kuponsuz olarak satılması, iştirak hisselerinin devir ve temlik, menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin tamamen veya kısmen itfa olunması karşılığında alınan paralarla itfa dolayısıyla verilen ikramiyelerin menkul sermaye iradı sayılmayacağı belirtilmiştir

a- Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi

Menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi genel olarak GVK'nın 94. maddesi hükmü uyarınca tevkifat yoluyla yapılmaktadır. Tevkifat yoluyla vergilendirilen menkul sermaye iratları, belli tutarı [2005 yılı için **15.000,-YTL**'yi (15.000.000.000,-TL)] aşmaları halinde yıllık beyanname ile beyan edilir. GVK'nın 94. maddesi uyarınca vergi tevkifatına tabi tutulmamış ve istisna uygulamasına konu olmayan ve tutarı 800,-YTL'yi (800.000.000,-TL) aşan menkul sermaye iratları da yıllık beyanname ile beyan edilecektir (**800,-YTL**'lik tutar bir istisna olmayıp, gelirin beyan edilip edilmeyeceğine yönelik bir haddedir.) Ayrıca tevkifat yoluyla vergilendirilen bazı menkul sermaye iratları ise tutarları ne olursa olsun yıllık beyanname ile beyan edilmeyeceği gibi başka gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde dahi bu iratlar beyannameye dahil edilmez. Buna göre yukarıda yazılı menkul sermaye iratlarının türlerine göre beyan durumları aşağıdaki gibidir;

b- Tevkif Yoluyla Vergilendirilmekle Beraber Belli Tutarı Aşması Halinde Beyan Edilecek Menkul Sermaye İratları

Tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunan bazı menkul sermaye iratlarını elde edenler; bu iratlarının gayrisafi tutarlarının GVK'nın 103. maddesinde yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı

[2005 yılı için **15.000,-YTL**'yi (15.000.000.000,-TL)] aşması halinde beyanname vereceklerdir.

Menkul sermaye iratları toplamının 15.000,-YTL'yi aşmış aşılmadığı
nın tespitinde indirim oranı ve istisna uygulanabilecek menkul ser-
maye iratlarının, indirim oranı ve istisna uygulandıktan sonra kalan
kısımlarının dikkate alınması, bu iratların beyan edilmesinin gerekti
ği durumlarda ise indirim oranı ve istisna uygulandıktan sonra ka-
lan kısımlarının beyan edilmesi gerekmektedir

Vergi uygulamasında, % 0 oranında tevkifata tabi kazanç, vergi tevkifatına tutulmuş kabul edilir.

Gelir Vergisi Kanununa 4842 sayılı Kanunla eklenen 22. madde ile tam mükellef kurumlardan elde edilen aşağıda yazılı 75/1, 2 ve 3 numaralı bentlerde yazılı kar paylarının yarısı gelir vergisinden istisna edilmiştir. (İstisna edilen tutar üzerinden GVK md. 94 uyarınca tevkifat yapılır ve tevkif edilen verginin tamamı, kar payının beyanı halinde yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir.)

Bu gruba giren menkul sermaye iratları;

- Tam mükellef kurumlardan elde edilen her nevi hisse senetlerinin kar paylarının istisnadan sonraki tutarı (temettü gelirleri) (Menkul kıymetler yatırım ortaklıklarından sağlanan kar paylarının da ayrıca indirim oranı (%53,7) uygulandıktan sonraki tutarı) (GVK 75/1),
- Tam mükellef kurumlardan elde edilen iştirak hisselerinden doğan kazançların istisnadan sonraki tutarı (limited şirket ortaklarının, iş ortaklıkları ortaklarının ve komanditerlerin kar payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar dahil) (GVK 75/2),

- Tam mükellef kurumlardan elde edilen kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar paylarının istisnadan sonraki tutarı (GVK 75/3),
- Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinin ikinci fıkrasının 5 numaralı bendinde sayılan her nevi tahvil ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirlerin (GVK 75/5) indirim oranı (**%53,7**) uygulandıktan sonraki tutarı,

GVK'nın geçici 59. maddesi uyarınca 26.07.2001-31.12.2005 (5281 sayılı Kanunla söz konusu maddedeki ihraç tarihi 31.12.2005'e, istisna süresi de 31.12.2007 tarihine kadar uzatılmıştır.) tarihleri arasında ihraç edilen Devlet tahvilleri ve Hazine bonolarının faiz gelirleri ve elden çıkarılmasından sağlanan diğer kazançlar toplamının 2001 yılında 50 milyar lirası, 2002 yılında 76,6 milyar lirası, 2003 yılında 121.794.000.000,- lirası ve 2004 yılında 156.505.290.000 TL (156.505,29 YTL) gelir vergisinden istisna edilmiş olup 2005 yılında elde edilen iratlar için istisna tutarı **174.033,88 YTL** olarak dikkate alınacaktır.

- Döviz, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerden elde edilen kar payları (GVK 75/5),
- Döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilen gelirler (GVK 75/5) dir.

c- Tutarı 800,-YTL'yi (800 Milyon TL) Aşması Halinde Beyan Edilecek Menkul Sermaye İratları

Türkiye'de vergi tevkifatına tabi tutulmamış ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul sermaye iradı elde eden;

- Adi Komandit Şirketlerden kar payı alan komanditerler (GVK md.75/2),
- Her nevi alacak faizi elde edenler (GVK md.75/6) (GVK md.76 uyarınca indirim oranı uygulandıktan sonraki tutarın beyan edilmesi gerektiğinden, 2005 yılına ilişkin olarak tespit edilen indirim oranı %53,7'nin uygulanmasından sonra kalan tutar beyan edilecektir),
- Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından gelir elde edenler (GVK md.75/8),
- İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temlik karşılığında para ve ayın elde edenler (GVK md.75/9),
- Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında iskonto bedeli elde edenler (GVK md.75/10),
- Off-shore (kıyı bankacılığı) hesaplarından döviz cinsinden faiz geliri elde edenler [Türk Lirası cinsinden açılmış olan off-shore hesaplardan elde edilen faiz gelirlerine indirim oranı uygulanacak olup (227 Seri No.lu Gelir Vergisi GVK Genel Tebliği - 25.09.1999 tarih ve 23827 sayılı RG), kalan tutarın **800,-YTL**'yi (800.000.000,-TL) aşması halinde yıllık beyanname ile bildirilecektir],
- Yurt dışından elde edilen diğer menkul sermaye iratları (Yurt dışından ödenen vergilerin mahsubu ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları çerçevesinde değerlendirilir).

Bu gelirlerin beyanında esas alınan 800,-YTL'lik had, yukarıda da belirtildiği üzere bir istisna olmayıp, gelirin beyan edilip edilmeyeceğini gösteren bir haddedir. Bu had, yukarıda belirtilen gelirlerin her

biri için ayrı ayrı uygulanmayacak olup, bu gelirler ile vergi tevki-fatına tabi olmayan ve istisna uygulanmayan menkul ve gayrimen-kul sermaye iratlarının toplam tutarı olarak dikkate alınacaktır

d - Tutarları Ne Olursa Olsun Beyan Edilmeyecek Menkul Ser-maye İratları

Gelir Vergisi Kanununun geçici 55. maddesi hükmü uyarınca, 2005 takvim yılında elde edilen ve vergi kesintisine tabi tutulmuş olan;

- GVK md.75/7'de yazılı mevduat faizleri,
- GVK md.75/12'de yazılı faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ile kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları ve özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları,
- GVK md.75/14'de yazılı repo gelirleri,
- Menkul kıymetler yatırım fonlarının katılma belgelerine ödenen kar payları veya bu fonların katılma belgelerinin İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında alım satımından elde edilen kazançlar ile Türkiye'de kurulu vadeli işlem ve opsiyon borsalarında yapılan işlemler sonucunda elde edilen kazançlar,

tutarları ne olursa olsun beyan edilmeyecektir.

Ayrıca;

- GVK md.75/15'te tanımlanan ve 07.10.2001 tarihinden itibaren düzenlenen şahıs sigorta poliçeleri dolayısıyla elde edilen men-kul sermaye iratları,

- Kurumlar vergisi mükelleflerinin 31.12.1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançların dağıtımını halinde, gerçek kişilerce elde edilen kar payları,
- Kurumların karlarını sermayeye eklemek suretiyle gerçekleştirdikleri kar dağıtım işlemlerinde gerçek kişi ortaklarca elde edilen kar payları (Maliye Bakanlığı 243 Seri no.lu tebliğ ile karın sermayeye ilavesi halinde sermayeye ilave edilen karın, kaynağının -sermaye yedeği veya kar yedeği- bir öneminin bulunmadığını, her halükarda kar payını elde eden gerçek kişi ortakların, tutarı ne olursa olsun menkul sermaye iradı olarak beyan etmeyeceklerini açıklamıştır),
- Dar mükellef gerçek kişilerin tevkif yoluyla vergilendirilmiş menkul sermaye iratları (kurumlardan elde edilen kar payları dahil),
- Çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla bir süredir yurt dışında yaşamakta olan Türk vatandaşlarının (210 Seri No.lu GVK Genel Tebliği ile dar mükellef sayıldıklarından), Türkiye’de elde ettikleri tevkif yoluyla vergilendirilmiş menkul sermaye iratları (kurumlardan elde edilen kar payları dahil),

tutarları ne olursa olsun beyan edilmeyecektir.

e- İndirim Oranı Uygulandıktan Sonra Beyan Edilecek Menkul Sermaye İratları:

İndirim oranı olarak adlandırılan ve Gelir Vergisi Kanununun 76’ncı maddesinin ikinci fıkrasında yer alan düzenleme, 5281 sayılı Kanunla 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır Dolayısıyla indirim oranı mü-

esssesesi 2005 yılı kazançlarına uygulanabilecektir Aşağıdaki açıklamalar bu doğrultuda yapılmıştır:

Gelir Vergisi Kanununun 76. maddesinin ikinci fıkrası hükmüne göre, aynı Kanunun 75. maddesinin ikinci fıkrasının 5, 6, 7, 12 ve 14 numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratlarına (döviz cinsinden açılan hesaplara ödenen faiz ve kar payları, dövize, altına ve ya başka bir değere endeksli menkul kıymetler ile döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilenler hariç) indirim oranının uygulanması suretiyle bulunacak kısım, bu iratların beyanı sırasında indirim olarak dikkate alınacaktır

İndirim oranı: Vergi Usul Kanununa göre o yıl için tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranının, aynı dönemde Devlet tahvili ve Hazine bonusu ihalelerinde oluşan bileşik ortalama faiz oranına bölünmesi suretiyle tespit edilmektedir.

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre 2005 yılı için tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranı % 9,8'dir. Aynı dönemde Devlet tahvili ve Hazine bonusu ihalelerinde oluşan bileşik ortalama faiz oranı ise % 18,25'dir.

Buna göre, 2005 yılı gelirlerine uygulanacak indirim oranı ($\%9,8 / \% 18,25=$) %53,7 olmaktadır. Bunun anlamı elde edilen gelirlerin %53,7'sinin indirim olarak dikkate alınmasıdır Dolayısıyla 2005 takvim yılında elde edilen menkul sermaye iratlarından;

- Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinin ikinci fıkrasının 5 numaralı bendinde sayılan her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler
- Her nevi alacak faizleri,

- Menkul kıymetler yatırım ortaklıklarından (menkul kıymet, gayrimenkul, risk sermayesi yatırım ortaklıkları dahil) sağlanan kar payları,

İndirim oranı uygulanacak gelirler olup, buralardan sağlanan gelirlere indirim oranı (%53,7) uygulandıktan sonra kalan tutarın, alacak faizlerinde 800,-YTL'yi (800 milyon lira), diğerlerinde toplam 15.000,-YTL'yi (15 milyar lira) aşması halinde beyanname verilecektir.

İndirim oranı uygulanarak beyan edilen menkul sermaye iratlarında, tevkif yoluyla kesilen verginin, sadece beyannameye gösterilen kısmı üzerinden yapılan vergi kesintisinin mahsubu yapılabilecektir. Başka bir ifade ile, kazanç ve iradın indirim oranına isabet eden kısmı üzerinden yapılan vergi kesintisi mahsup edilemez (GVK Genel Tebliğ Seri No: 220).

Beyanname verilmesinin gerekmemesi halinde bu gelirlere daha önce tevkif yoluyla kesilmiş olan vergilerin iadesi söz konusu olmayıp, bunlar nihai vergi olacaktır.

Dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetler ile döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilen menkul sermaye iratlarının beyanında indirim oranının uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

Ticari işletmelere dahil kazanç ve iratlar için indirim oranı uygulanması söz konusu değildir.

f- 26.07.2001 Tarihinden Sonra İhraç Edilen Devlet Tahvili ve Hazine Bonolarından Elde Edilen Gelirlerin Beyanı

Gelir Vergisi Kanununun geçici 59. madde hükmü ile 26.07.2001 -

31.12.2005 tarihleri arasında ihraç edilen Devlet tahvilleri ve Hazine bonolarının faiz gelirleri ve elden çıkarılmasından sağlanan diğer kazançlar toplamının 2005 yılında 174.033,88YTL'si gelir vergisinden istisna edilmiştir. İstisna kapsamına giren söz konusu kazançlar için yıllık beyanname verilmeyeceği gibi, diğer gelirler dolayısıyla verilecek yıllık beyannameye de bu kazançlar dahil edilmeyecektir.

İstisna; faiz gelirleri açısından indirim oranı, elden çıkarma dolayısıyla elde edilen diğer kazançlar (değer artışı kazançları) açısından ise maliyet bedelinin endekslenmesi yapıldıktan sonra bulunan tutara uygulanacaktır.

İstisna, faiz gelirleri ile elden çıkarma dolayısıyla elde edilen diğer kazançlar toplamına uygulanacaktır. Bir gerçek kişinin, hem faiz hem de elden çıkarma dolayısıyla elde ettiği kazancın bulunması ve gelir toplamının istisna sınırını aşması halinde, istisnanın hangi kazanca uygulanacağı mükellefçe serbestçe belirlenebilecektir.

26.07.2001 tarihinden itibaren ihraç edilen Devlet tahvili ve Hazine bonolarının elden çıkarılmasından doğan kazançlar açısından Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80. Maddesinde (2005 yılı kazançları için geçerli olan ve 5281 sayılı Kanunla değişmeden önceki halinde) yer alan 13.000 YTL'lik (13 milyar lira) istisnadan ayrıca yararlanılamayacaktır. Söz konusu tarihten önce ihraç edilmiş Devlet tahvili ve Hazine bonoları ile diğer menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan kazançlar açısından ise mükerrer 80. maddede yer alan istisnadan yararlanılabilecektir.

İstisna sadece gerçek kişilerce elde edilen kazançlar yönünden geçerli olup, ticari işletmelere ait olan bu tür gelirler ile ilgili olarak uygulanmayacaktır.

g- Kurumlardan Elde Edilen Kar Paylarının Beyanı

Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b alt bendinde 4842 sayılı Kanunla yapılan değişlikle kar payları üzerinden yapılan vergi tevkifatı, kar payına kaynak teşkil eden kurum kazancının istisna olup olmadığına bakılmaksızın karın dağıtılması aşamasına bırakılmıştır

Tevkifat oranı 03/05/2003 tarih ve 2003/5590 ve 10/12/2003 tarih ve 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararları ile % 10 olarak belirlenmiştir. Bu oran halka açık olan ve olmayan tüm şirketler için aynı olacaktır

Ancak, karın sermayeye ilavesi kar dağıtımını sayılmadığından tevkifat yapılmayacaktır

Gelir Vergisi Kanununda kar paylarının vergilendirilmesi ve kurum bünyesinde yapılacak vergi tevkifatına ilişkin olarak 4842 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeler 24/04/2003 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmakla birlikte, Gelir Vergisi Kanununun Geçici 61 ve Geçici 62. maddelerinde geçiş dönemine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

Bu düzenlemelere göre;

- 24/04/2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar ile aynı tarihten önce gerçekleşen yatırımlar üzerinden hesaplanan ve kazancın yetersiz olması nedeniyle sonraki dönemlere devreden yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılmasın %19,8 oranında tevkifat yapılacaktır

- Kurumların 31/12/1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap

dönemlerinde elde ettikleri kazançlarını dağıtmaları halinde tevkifat yapılmayacaktır

- Kurumların 01/01/1999-31/12/2002 tarihleri arasında sona eren hesap dönemlerinde elde edilen ve kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlar ile Gelir Vergisi Kanununun Geçici 61 inci maddesi kapsamında tevkifata tabi tutulmuş olan yatırım indiriminden yararlanan kazançların dağıtımını halinde tevkifat yapılmayacaktır

Kar Paylarının Beyanında Genel Uygulama

Gerçek kişilerce elde edilen ve 75. maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar payları, beyana tabi başka gelirlerin bulunmaması, Türkiye’de tevkifata tabi tutulmuş olması ve 103. maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan 15.000 YTL’yi (15 milyar lirayı) aşmaması koşuluyla beyan edilmeyecektir. Gelir Vergisi Kanununun Geçici 55. maddesi uyarınca menkul kıymet yatırım fonlarından elde edilen kar payları tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyecektir.

Gelir Vergisi Kanununun 22. maddesinin 2 numaralı fıkrasında; tam mükellef kurumlardan elde edilen kar paylarının yarısı gelir vergisinden istisna edilmiş, kar payının beyanı halinde, karın dağıtım aşamasında kurum bünyesinde yapılan tevkifatın tamamının yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edileceği hükme bağlanmıştır.

Buna göre, tam mükellef kurumlardan elde edilen 75. maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarının yarısı gelir vergisinden istisna olduğundan; kalan tutar 15.000 YTL’yi (15 milyar lirayı) aşıyor ise beyan edilecektir. Beyan edilen tutar üzerinden hesaplanan gelir vergisinden karın dağıtım aşamasında kurum bünyesinde yapılan tevkifatın **tamamı** mahsup edile-

cektir. Mahsup sonrası kalan tutar genel hükümler çerçevesinde red ve iade edilecektir.

Karın sermayeye ilavesi sonucu elde edilen kar payları için beyanname verilmeyecektir.

Geçiş Dönemine İlişkin Uygulamalar

Geçiş dönemi ile ilgili düzenlemelere Gelir Vergisi Kanununun Geçici 61 ve 62. maddelerinde yer verilmiştir.

Buna göre;

- Kurumların 31/12/1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançlarını dağıtmaları halinde, gerçek kişilerce elde edilen bu kar payları, tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname ile beyan edilmeyecektir.

- 01/01/1999-31/12/2002 tarihleri arasında sona eren hesap dönemlerine ilişkin olup, kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlar ile Geçici 61. madde kapsamında tevkifata tabi tutulmuş olan yatırım indiriminden yararlanan kazançların dağıtılması halinde, gerçek kişilerce elde edilen kar paylarının net tutarına 1/9 eklendikten sonra bulunan tutarın yarısının 15.000YTL'yi (15 milyar lirayı) aşması halinde söz konusu kar payları beyan edilecektir. Beyan edilen tutarın 1/5'lik kısmı hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecek, mahsuplar sonrası kalan bir tutarın olması halinde ise bu tutar genel hükümler çerçevesinde red ve iade edilecektir. Gelir Vergisi Kanununun Geçici 61 ve 62. maddesi çerçevesinde vergilendirilen kazançlar hakkında 22. maddede yer alan istisna uygulanmayacaktır.

Öte yandan, kurumlar vergisi mükelleflerinin dağıttıkları söz konusu kar payını doğrudan veya iştirakleri aracılığıyla elde etmiş olmaları durumu değiştirmemektedir.

2006 Yılında Beyan Edilecek Menkul Sermaye İratları
(Gelirin sadece menkul sermaye iradından ibaret olduğu varsayımıyla)

26.07.2001 tarihinden önce TL cinsinden ihraç edilen Devlet tahvili ve Hazine bonusu faizleri	İndirim oranı (%53,7) uygulandıktan sonra, 2005 takvim yılında elde edilen ve beyana tabi olan menkul sermaye iratlarının toplam tutarı 15.000,-YTL'yi (15.000.000.000,-TL) aşılırsa beyanname verilecektir.
26.07.2001 tarihinden sonra TL cinsinden ihraç edilen Devlet tahvili ve Hazine bonusu faizleri	İndirim oranı(%53,7) ve 174.033,88 YTL istisna uygulandıktan sonra, 2005 takvim yılında elde edilen ve beyana tabi olan menkul sermaye iratlarının toplam tutarı 15.000,-YTL'yi (15.000.000.000,-TL) aşılırsa beyanname verilecektir.
26.07.2001 tarihinden önce ihraç edilen dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetler ile döviz cinsinden Devlet tahvili veya Hazine bonusu faizleri ve diğer her türlü tahvil ve bono faizleri	İndirim oranı (%53,7) ve 174.033,88 YTL istisna uygulanmayacak olup, 2005 takvim yılında elde edilen ve beyana tabi olan menkul sermaye iratlarının toplam tutarı 15.000,-YTL'yi (15.000.000.000,-TL) aşılırsa beyanname verilecektir.
26.07.2001 tarihinden sonra ihraç edilen dövize, altına veya başka bir değere endeksli (döviz cinsinden ihraç edilenler dahil) Devlet tahvili ve Hazine bonusu faizleri	İndirim oranı (%53,7) uygulanmayacak olup, 174.033,88 YTL istisna uygulandıktan sonra 2005 takvim yılında elde edilen ve beyana tabi olan menkul sermaye iratlarının toplam tutarı 15.000,-YTL'yi (15.000.000.000,-TL) aşılırsa beyanname verilecektir.
Her türlü özel sektör tahvil ve bono faizleri	Dövize, altına veya başka bir değere endeksli olanlar hariç, indirim oranı (%53,7) uygulandıktan sonra, 2005 takvim yılında elde edilen ve beyana tabi olan menkul sermaye iratlarının toplam tutarı 15.000,-YTL'yi

	(15.000.000.000,-TL) aşıyorsa beyanname verilecektir (Dövizli olanlarda anapara kur farkları irat sayılmaz)
Her nevi alacak faizleri	İndirim oranı (%53,7) uygulaması sonucu kalan tutar 800,-YTL'yi (800 milyon TL) aşıyorsa beyan edilecektir.
Adi Komandit Şirketlerden alınan kar payları	800,-YTL'yi (800 milyon TL) aşıyorsa beyan edilecektir.
Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen gelirler	800,-YTL'yi (800 milyon TL) aşıyorsa beyan edilecektir.
İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temlik karşılığında alınan para ve ayınlar	800,-YTL'yi (800 milyon TL) aşıyorsa beyan edilecektir.
Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedeli	800,-YTL'yi (800 milyon TL) aşıyorsa beyan edilecektir.
Yurt dışından elde edilen diğer menkul sermaye iratları	800,-YTL'yi (800 milyon TL) aşıyorsa beyan edilecektir.
Kıyı bankacılığından (of-shore bankacılık) elde edilen faiz gelirleri	800,-YTL'yi (800 milyon TL) aşıyorsa beyan edilecektir. (TL cinsinden açılmış hesaplardan elde edilen faiz gelirlerinde indirim oranı uygulaması sonucu kalan tutar dikkate alınacaktır)
Yukarıda belirtilenlerin bir arada elde edilmesi	Vergi kesintisine tabi olmayan menkul sermaye iratları, tutarı ne olursa olsun beyan edilecektir. Vergi kesintisine tabi menkul sermaye iradı ile kesintiye tabi olmayan iradın toplamı 15.000,-

	YTL'yi (15.000.000.000,-TL) aşılırsa tamamı için beyanname verilecektir.
Kar Payları (Temettüleri)	<p>Ele geçen brüt tutarın yarısı vergiden müstesnadır. Kalan kısmı ise 15.000,-YTL'yi (15.000.000.000,-TL) aşılırsa beyan edilecektir. Kar payı üzerinden yapılan stopajın tamamı hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.</p> <p>Kar payının kaynağı 1998 ve öncesine ait ise tamamı vergiden müstesna olduğundan tutarı ne olursa olsun hiç beyan edilmeyecektir. Kar payının kaynağı, 1999-2002 dönemine ait KV'nden müstesna gelirler ve/veya GVK geç.md.61'de yazılı tevkifata tabi tutulmuş yatırım indiriminden oluşuyorsa, ele geçen kar payının net tutarına bu tutarın 1/9'u eklenerek bulunan tutarın yarısı vergiden istisna edilecek, kalan yarısı 15.000,-YTL'yi (15.000.000.000,-TL) aşılırsa beyan edilecek. Beyan edilen tutarın 1/5'i de hesaplanan vergiden mahsup edilecektir. Karın sermayeye eklenmesi nedeniyle edinilen hisse senetleri, kar dağıtımını sayılmadığından beyan edilmeyecektir.</p>
Her nevi Yatırım Ortaklıklarından elde edilen kar payları	<p>Ele geçen brüt tutara(*) öncelikle indirim oranı (%53,7) uygulanır, kalan tutarın yarısı vergiden müstesnadır. İstisnadan sonra kalan kısmı ise 15.000,-YTL'yi (15.000.000.000,-TL) aşılırsa beyan edilecektir. Kar payı üzerinden yapılan stopajın tamamı hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.</p> <p>(*)Brüt tutar bilinmiyorsa ele geçen kar payının net tutarına bu tutarın 1/9'u eklenerek bulunacaktır.</p>

G-) Diğer Kazanç ve İrat Elde Edenler

2005 yılında elde edilen diğer kazanç ve iratlar aşağıda belirtildiği şekilde vergilendirilecektir. Tam mükellef gerçek kişiler, istisna haddini aşan diğer kazanç ve iratları için, tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname vermek zorundadırlar. Diğer kazanç ve iratlar iki gruptan oluşmaktadır;

- Birinci grup; Değer Artışı Kazançları olup, GVK'nın mükerrer 80. maddesinde 6 bent halinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddede 5281 sayılı kanunla, 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere bazı değişiklikler yapılmış olup, 2005 yılı kazançlarının vergilendirilmesinde önceki hükümler geçerli olduğundan aşağıdaki açıklamalar, değişiklikten önceki hükümlere atfen yapılmıştır. Değer Artışı Kazançları;

1. İvazsız olarak iktisap edilenler, Türkiye'de kurulu menkul kıymetler borsalarında işlem gören ve üç aydan fazla süre ile elde tutulan hisse senetleri ile tam mükellef kurumlara ait olan ve bir yıldan fazla süre ile elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar

2. İhtira beratları hariç olmak üzere GVK'nın 70/5. maddesinde yazılı olan arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, alameti farika, marka, ticaret ünvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

3. Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanuni mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkı

rılmasından doğan kazançlar (Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanuni mirasçıları tarafından elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar serbest meslek kazancıdır).

4. Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

5. Faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar

6. İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70. maddenin birinci fıkrasının 1, 2, 4 ve 7 numaralı bentlerin de yazılı mal (gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların iktisap tarihinden başlayarak dört yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır).

Bir takvim yılında elde edilen değer artış kazançlarının 13.000,- YTL'si (13 milyar lirası) vergiden istisnadır. İstisna tutarı değer artış kazançları toplamına uygulanacaktır. İstisnayı aşan kazançlar beyan edilirken, kazancın tamamı beyannamede gösterilip istisna düşüldükten sonraki kısım vergiye tabi matrah olacaktır. Diğer taraftan 1 numaralı bentte yazılı menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançların vergilendirilmesinde indirim oranı uygulaması kaldırılmıştır. Sadece maliyet artışı (TEFE ile endeksleme) yapılacaktır.

Değer artış kazançlarında endeksleme uygulaması GVK'nın mükerrer 80. maddesinin yedinci fıkrasında düzenlenmiş olup söz konusu hükme göre; mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere

Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilir Söz konusu fıkraya 5281 sayılı Kanunla, 01.01.2006 tarihinden sonra yürürlüğe girecek şekilde eklenen hüküm ise bu endekslemenin yapılabilmesini, artış oranının en az %10 olmasına bağlamıştır Ancak bu son hüküm, 2005 yılı kazançlarının vergilendirilmesinde geçerli değildir.

Aynı yıl içinde birden fazla menkul kıymet alımı satılması halinde, bunların kazancı birlikte hesaplanır Alım satımın birinden doğan zarar diğerinin karından mahsup edilir. Sonucun zarar olması halinde bu zararın GVK'nın 88. maddesi hükmü uyarınca diğer gelir unsurlarından mahsubu mümkün değildir.

- İkinci grup; Arızı Kazançlar olup, GVK'nın 82. maddesinde 6 bent halinde düzenlenmiştir. Bunlar;

1. Arızı olarak ticari muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen kazançlar,
2. Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyetiyle serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi, henüz başlanmamış olan böyle bir faaliyete hiç girilmemesi, ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen hasılat,
3. Gayrimenkullerin tahliyesi veya kiracılık hakkının devri karşılığında alınan tazminatlar ile peştemallıklar (kiracıya ait tesisat ve malların tahliye ve devri sırasında kiralayan veya yeni kiracıya devrinden doğan kazançlar dahil),
4. Arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hasılat,
5. Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işleriyle il-

gili olarak sonradan elde ettikleri kazançlar (zarar yazılan değersiz alacaklarla, karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil),

6. Dar mükellefiyete tabi olanların ulaştırma işlerini arızı olarak yapmalarından elde ettikleri kazançlar.

Bunlardan 1, 2, 3 ve 4. numaralı bentlerde sayılan arızı kazançlarda (henüz başlanmamış olan ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girişilmemesi ile ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar hariç) bir takvim yılında elde edilen kazançlar toplamının 13.000,-YTL'lik (13 milyar liralık) kısmı vergiden istisnadır. İstisna tutarı arızı kazançlar toplamına uygulanacaktır. 1, 2, 3 ve 4 numaralı bentlerde yazılı kazançların istisnayı aşan kısımları, diğerlerinde (5 ve 6 numaralı bentlerde yazılı kazançlarda) kazancın tamamı vergiye tabi tutulur.

H-) Yabancı Ülkelerden Gelir Elde Edenler

Tam mükellef gerçek kişiler, yabancı ülkelerde elde ettikleri gelirleri için yıllık beyanname vermek ve diğer gelirleri nedeniyle verecekleri yıllık beyannameye bu gelirlerini dahil etmek zorundadırlar. Bu zorunluluk, tevkif suretiyle vergilendirilip vergilendirilmediğine, tutarına veya niteliğine bakılmaksızın yabancı ülkelerde elde edilen bütün gelirler için geçerlidir.

Yabancı ülkede elde edilen gelirin, mükellefin iradesi dışındaki sebeplerle Türkiye'ye getirilemediğinin tevsik edilmesi halinde bu gelir, elde edildiği yılın geliri sayılmayacaktır. Bu durumda söz konusu gelir, mükellefin bu gelire tasarruf edebildiği yılın geliri sayılarak yıllık beyanname ile beyan edilecektir. Ancak yabancı ülkede elde edilen gelire hukuken ve fiilen tasarruf edilebildiği halde iradi olarak Türkiye'ye getirilmemesi durumunda bu gelir, tasarruf edildiği yılın geliri olarak yıllık beyanname ile beyan edilecektir. Beyan

edilen gelir üzerinden tarh edilen vergiden, yabancı memleketlerde ödenen vergilerin mahsubu ise GVK'nın 123. maddesindeki esaslara göre yapılacaktır

V- DAR MÜKELLEFİYETTE YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİ VERMEK ZORUNDA OLANLAR

Dar mükellef gerçek kişiler, ticari kazançları ile gerçek usulde tespit edilen zirai kazançları, vergi kesintisine tabi tutulmamış serbest meslek kazançları ile gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname vermek zorundadırlar. Ticari ve zirai faaliyetten kazanç sağlanmamış olsa bile yıllık beyanname verilecek ve faaliyet sonucu beyannamede gösterilecektir.

VI - TAM MÜKELLEFİYETTE YILLIK BEYANNAME VERİLMEMEYİ VE BEYANNAMEDE TOPLANMAYACAK GELİRLER

Tam mükellef gerçek kişiler, aşağıdaki gelirleri için yıllık beyanname vermeyecek ve diğer gelirleri nedeniyle beyanname vermeleri halinde de bu gelirlerini beyannameye dahil etmeyeceklerdir (GVK Md.86).

a) Gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar, bu Kanunun 75/15. maddesinde yazılı menkul sermaye iratları, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı,

b) Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103. maddede yazılı tarifelin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı -2005 yılı için 15.000,- YTL'yi (15 milyar lirayı)- aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş ücretleri dahil),

c) Vergiye tabi gelir toplamı [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103. maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı -2005 yılı için 15.000,-YTL'yi (15 milyar lirayı)- aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tabi tutulmuş olan; birden fazla işve-
renden elde edilmiş ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları,

d) Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 800,-YTL'yi (800 milyon lirayı) aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları.

Ayrıca tevkifata tabi tutulmuş mevduat faizleri, faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları, kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları ve özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları, repo gelirleri ve menkul kıymetler yatırım fonlarının katılma belgelerine ödenen kar payları tutarları ne olursa olsun beyan edilmeyecektir (Bu konudaki ayrıntılı açıklamalar İV-F bölümünde yer almaktadır).

VII - DAR MÜKELLEFIYETTE YILLIK BEYANNAME VERİLMEMEYEN VE BEYANNAMEDE TOPLANMAYACAK GELİRLER

Dar mükellef gerçek kişiler, aşağıdaki gelirleri için yıllık beyanname vermeyecek ve diğer gelirleri nedeniyle beyanname vermeleri halinde de bu gelirlerini beyannameye dahil etmeyeceklerdir.

- Tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan; ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile kurumlardan elde edilen kar payları,
- Gerçek usulde tespit edilmeyen zirai kazançlar,

- Diğer ücretler,
- Diğer kazanç ve iratlar,
- Kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısımları,

VIII - YILLIK BEYANNAME VERİLMESİ VE GELİRİN TOPLANMASIYLA İLGİLİ ESASLAR

Yıllık beyanname verilmesi ve gelirin toplanmasıyla ilgili olarak aşağıda belirtilen çerçevede karar verilmesi gerekmektedir.

Öncelikle, elde edilen gelir unsurları tek başına değerlendirilecek ve farklı gelir unsurlarından elde edilen kazanç ve iratlardan ancak tek başına değerlendirildiğinde beyanname verme yükümlülüğü bulunanlar yıllık beyannameye birleştirilecektir. Her bir kazanç unsuru tek başına ele alındığında beyan zorunluluğunun dışında kalıyor sa beyannameye birleştirilmeyecektir.

Ancak 4842 sayılı Kanunla GVK md.86'da yapılan değişiklikten sonra, bu maddenin 1/c bendi uyarınca, Türkiye'de tevkifata tabi tutulmuş olan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları, tek başlarına değerlendirildiğinde beyanı gerekme bile, bunlarla birlikte vergiye tabi gelir toplamı (bu maddenin a ve b bendlerindeki hariç), 103. maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşması halinde, beyannameye dahil edilecektir.

Ticari, zirai ve mesleki kazançlarını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olan tam mükellefler ile yıllık beyanname veren dar mükellefler de sadece yıllık beyanname verme yükümlülüğü getiren kazanç ve iratlarını yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde beyanname lerine dahil edeceklerdir.

IX - GELİRİN TOPLANMASI VE BEYANINDA AİLE BİREYLERİNİN DURUMU

Gelir Vergisi Kanununun "Aile reisi beyanı" başlıklı 93. maddesi, 29.07.1998 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırıldığından 1998 yılından itibaren, gelir elde eden aile bireylerinin (eş ve çocuk) durumu yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde ayrı ayrı değerlendirilecek ve yıllık beyanname ile beyan edilmesi gereken herhangi bir gelirin varlığı halinde beyanname, geliri elde eden aile bireyi adına düzenlenerek imzalanacaktır.

Beyanname vermek zorunda olan kişinin küçük veya kısıtlı olması ya da mümeyiz olmaması hallerinde beyanname yine geliri elde edenler adına düzenlenmekle birlikte, bu kişiler adına veli, vasi veya bu kişileri temsile yetkili kayyım tarafından imzalanacak ve hangi sıfatla imzalandığı beyannameye belirtilecektir.

X – YILLIK BEYANNAMEYE DAHİL KAZANÇ VE İRATLARDA ZARAR MAHSUBU

Gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından oluşan zararlar, (Diğer kazanç ve iratlardan olanlar hariç), diğer kaynakların kazanç ve iratlarından mahsup edilir. Vergilendirme döneminde mahsubun mümkün olmaması halinde, zarar bakiyesi gelecek yıllara devredilir. Bu yılların gelir unsurlarından indirilir Ancak arka arkaya beş yıl içinde mahsup edilemeyen zarar bakiyesi sonraki yıllara devredilemez.

Gayrimenkul ve menkul sermaye iratlarında gider fazlalığından doğanlar hariç (gider fazlasından oluşan zararın mahsubunda da belli kısıtlamalar vardır) sermayede meydana gelen azalmalar zarar olarak kabul edilmez.

Yurtdışı faaliyetlerden doğan zararlar, ülke içinde elde edilen gelirlerden belli koşulların yerine getirilmesi halinde mahsup edilebilir (GVK md.88).

4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu kapsamında matrah artırımında bulunan mükelleflerin, matrah artırımında buldukları yıllara ait zararların %50'si, 2002 ve izleyen yıl karlarından mahsup edilemeyecektir (4811 sayılı Kanun md.7/11). Buna göre mükellefler matrah artırımında buldukları 1998-2001 yıllarına ait olup indirim konusu yapılamamış geçmiş yıl zararlarının yarısını 2002 ve müteakip yıl karlarından mahsup etmeyeceklerdir. Kalan yarısı ise genel esaslar çerçevesinde mahsup edilebilecektir.

XI- BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILACAK DİĞER İNDİRİMLER

5228 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununun 89. maddesi, başlığıyla birlikte değiştirilerek beyan edilecek gelirden aşağıdaki indirimlerin yapılması hükmüne bağlanmıştır:

1- Sigorta Primi İndirimi

Beyan edilen gelirin %10'unu (bireysel emeklilik sistemi dışındaki şahıs sigorta primleri için beyan edilen gelirin %5'ini) ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat, ölüm, kaza, hastalık, sakatlık, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigortalarının primleri ile bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları mükelleflerin yıllık beyanname ile bildirecekleri gelirlerden indirilebilir.

Beyan edilen gelir olarak, yıllık gelir vergisi beyannamesinde yer alan indirimler ve geçmiş yıl zararları toplamından önceki tutar esas alınacaktır. Bireysel emeklilik sistemi ile diğer şahıs sigortaları için

ödenen primlerin birlikte olması halinde matrahtan indirim konusu yapılabilecek tutar, beyan edilen gelirin %10'u ile sınırlı olacaktır. Bu durumda şahıs sigorta primleri için %5 oranındaki sınır ayrıca aranacaktır.

Sigortanın veya emeklilik sözleşmesinin Türkiye'de kain ve merkezi Türkiye'de bulunan bir sigorta veya emeklilik şirketi nezdinde akdedilmiş olması, prim ve katkı tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması ve ücret geliri elde edenlerin ücretlerinin safi tutarlarının hesaplanması sırasında, ayrıca indirilmemiş bulunması gerekir. Eşlerin veya çocukların ayrı beyanname vermeleri halinde, bunlara ait prim ve katkı payları öncelikle kendi gelirlerinden indirilir.

2- Eğitim ve Sağlık Harcamaları İndirimi

Mükellefler, beyan ettikleri gelirin % 5'ini aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yaptıkları eğitim ve sağlık harcamalarını (mükerrer 121 inci madde çerçevesinde eğitim ve sağlık harcamaları nedeniyle vergi indiriminden yararlanan ücretliler, aynı harcamalarını bu hükümden yararlanarak matrahlarından indiremezler) gelir vergisi matrahının hesabında yıllık beyanname ile bildirilen gelirden indirebilirler.

3- Sakatlık İndirimi

01.01.1999 tarihinden geçerli olmak üzere; özürlü hizmet erbabı ile bakmakla yükümlü olduğu özürlü kişi bulunan hizmet erbabına, özürlü serbest meslek erbabı ile bakmakla yükümlü olduğu özürlü kişi bulunan serbest meslek erbabına, basit usulde vergilendirilenlerden, tüccar ve ücretli durumuna girmeksizin, imalat, tamirat ve

küçük sanat işleriyle uğraşan (ilk madde ve yardımcı malzeme müşteriye ait olarak faaliyet gösteren terzi, tamirci, marangoz gibi) özürhüherin gelir vergisi matrahına esas kazançlarına Gelir Vergisi Kanununun 31. maddesinde yer alan esaslara göre hesaplanan yıllık indirim (sakatlık indirimi) uygulanır: Sakatlık indirimi;

- Birinci derece sakatlar için 480,-YTL (480 milyon lira),

- İkinci derece sakatlar için 240,-YTL (240 milyon lira),

- Üçüncü derece sakatlar için 120,-YTL (120 milyon lira) dir.

Sakatlık indirimi uygulamasında "bakmakla yükümlü olunan kişi" tabirinden anlaşılması gereken; özürhü kişinin tabi olduğu çalışma mevzuatı veya bağı bulunduğu sosyal güvenlik kurumunun mevzuatına göre bakmakla yükümlü sayılan anne, baba, eş ve çocukları anlaşılacaktır. Çocuklarda yaş sınırlamasına gidilmeksizin işlem yapılacaktır.

4- Bağış ve Yardım İndirimi

Bağış ve yardımların yıllık beyannamede veyiye tabi gelirden indirilmesi bazı şartlara bağıdır. Bu şartlardan birincisi beyannamede toplanan gelirin pozitif olmasıdır. İkincisi bağış ve yardımların aşğıda sayılan kurum ve kuruluşlara yapılmış olması gerekir. Sayılan kurum ve kuruluş dışındaki kişi veya kuruluşlara yapılacak bağış ve yardımlar indirim olarak dikkate alınamaz. Üçüncüsü bağış ve yardımın makbuz karşılığında yapılmış olması gerekir.

Bağış ve yardımın ayın olarak yapılması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın varsa mukayyet değeri, yoksa Vergi Usul Kanunu hükümleri dairesinde takdir komisyonunca tespit edilecek değeri indirime esas alınır.

a) Gelirin %5'i ile sınırlı bağışlar:

Genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere, kamu menfaatine yararlı derneklere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılacak bağış ve yardımın indirim olarak dikkate alınabilecek kısmı beyan edilen gelirin %5'i ile sınırlandırılmıştır. Kalkınmada öncelikli yörelerde %5'lik sınır %10 olarak uygulanır.

b) Gelirle sınırlı olmayan bağışlar:

- GVK'nın 89/5. maddesi gereğince yukarıda sayılan kamu idare ve müesseselerine bağışlanan okul, sağlık tesisi ve 100 (kalkınmada öncelikli yörelerde 50) yatak kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi inşaatı dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşaatı için anılan kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve aynı bağış ve yardımların tamamı yıllık beyanname de bildirilen gelirden indirilebilir.
- GVK'nın 89/6. maddesi gereğince, fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde (bu usul ve esaslar 251 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile açıklanmıştır) bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin tamamı, yıllık beyanname ile bildirilen gelirden indirilebileceği hükme bağlanmıştır.
- GVK'nın 89/7. maddesi gereğince, kültür ve tabiat varlıklarının korunması ile kültürel ve sanatsal etkinliklerin desteklenmesi amacıyla yapılan bağış ve yardımlar

- GVK'nın 89/8. maddesinde yer alan sponsorluk harcamaları (profesyonel spor dalları için yapılan bu tür harcamaların %50'si indirilebilir).
- GVK'nın 89'uncu maddesine 5436 sayılı Kanunla eklenen 10'uncu bent hükmüne göre Bakanlar Kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığıyla makbuz mukabili yapılan aynı veya nakdi bağışların tamamında yıllık beyanname ile bildirilen gelirden indirilebilecektir.
- Ayrıca özel kanunlarda yer alan bağış ve yardımlara ilişkin hükümler saklıdır. Bağış ve yardımların Gelir Vergisi matrahından indirilebileceğine ilişkin özel hüküm içeren bazı kanunlar aşağıda ismen gösterilmiştir:
 - 3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu gereğince Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonuna veya bu fona ilişkin vakıflara yapılan bağış ve yardımlar
 - Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair 7269 Sayılı Kanuna göre afet felaketzedelerine yapılacak bağış ve yardımlar
 - 2828 Sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu gereğince bu kuruma ve kuruluşlarına yapılan bağış ve yardımlar,
 - 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanununa göre üniversitelere ve yüksek teknoloji enstitülerine yapılan bağışlar,
 - 222 Sayılı İlköğretim Kanununa göre ilköğretim kurumlarına yapılan bağış ve yardımlar

- TÜBİTAK'ın kurulmasına ilişkin 278 sayılı Kanun gereğince Türkiye Bilimsel Araştırma Kurumuna (TÜBİTAK) yapılan bağışlar,
- 2876 sayılı Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanunu gereğince Atatürk Kültür Dil ve Tarih Kurumuna yapılan bağışlar,
- 4122 Sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu çerçevesinde yapılan ağaçlandırma ve erozyon kontrolü harcamaları,
- 4306 sayılı Kanun uyarınca sekiz yıllık kesintisiz eğitim için yapılan bağışlar.

c) Ar-Ge indirimi:

GVK'nın 89/9. maddesi gereğince mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %40'ı oranında hesaplanacak Ar-Ge indirimi. (Bu indirime ilişkin usul ve esaslar 86 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile açıklanmıştır.)

XII – GELİR VERGİSİNDE BAZI İSTİSNALAR

1- Yatırım İndirimi İstisnası

Yatırım indirimi istisnası, bilanço esasına göre tespit edilen icari ve ya zirai kazançlara uygulanır. Diğer bir ifade ile İşletme Hesabı Esası veya Basit Usulde tespit edilen ticari veya zirai kazançta yatırım indirimi istisnası uygulanması mümkün değildir.

Yatırım indiriminin konusu, Gelir Vergisi Kanununun 19. maddesinin 1 inci fıkrasında belirtilen mükelleflerin faaliyetlerinde kullanmak üzere satın aldıkları veya imal ettikleri amortismanına tabi iktisa-

di kıymetlerden yeni olanlarıdır Oranı ise, bu iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerinin %40' ıdır

Ayrıca, Petrol Kanunu ve Maden Kanununa göre yürütülen arama ve sondaj faaliyetleri için yapılan ve aktifleştirilen harcamalar yatırım indirimi istisnası uygulamasından yararlanacaktır

Mükelleflerin bilanço esasına göre tespit edilen birden fazla şahsi işletmesi varsa, yatırım indirimi "ticari kazançlar toplamına" uygulanacaktır. Ancak, bilanço esasına göre tespit edilen hem ticari hem de zirai işletmesi olan bir mükellefin ticari faaliyeti ile ilgili olarak yaptığı yatırımdan dolayı hak kazandığı yatırım indirimini, zirai faaliyetinden sağladığı kazançtan indirmesi mümkün değildir

Yatırım indirimi uygulaması açısından adi şirketler ile kollektif ve adi komandit şirketler, bağımsız birer ünite olarak kabul edilmişlerdir. Bu nedenle, bunların yaptıkları yatırımlara ait indirim, ortaklığın bünyesi içinde kalacak ve dolayısıyla ortaklar hisselerine isabet eden indirim tutarlarını, vermiş oldukları yıllık beyannamelerinde yalnızca bu ortaklıktan elde etmiş oldukları ticari kazançlarına uygulayabileceklerdir.

Yatırım indiriminin başlangıcı, yatırım indirimine konu olan ve olmayan iktisadi kıymetler ve bunların elden çıkarılması, yatırım indiriminde endeksleme uygulaması hakkında 1, 22 ve 32 numaralı Gelir Vergisi Sirküleri ile ayrıntılı açıklama yapılmıştır

2- Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası

Eğitim ve öğretim işletmelerine tanınan kazanç istisnası, ticari kazanç mükellefleri ile kurumlar vergisi mükellefleri tarafından 625 sayılı Kanun kapsamında işletilen okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarından elde edilen kazançlara uygulanacaktır. (Ayrıca, kurumlar vergisi mükellefleri için Ba-

kanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara da istisna uygulanacaktır.)

İstisna, okulların eğitim-öğretim, merkezlerin ise rehabilitasyon faaliyetlerinden elde edilen kazançlara uygulanacaktır. Dolayısıyla, eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinde yer alan kantin, büfe, kafeterya, kitap satış yeri gibi tesislerin gerek bizzat işletilmesinden gerekse kiraya verilmesinden elde edilen kazançlara istisna uygulanması söz konusu değildir. Ancak, yemek ve konaklama hizmetlerinin de okul bünyesinde verildiği ve yemek ve yatma bedelinin okul ücretine dahil olduğu durumlarda, herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın elde edilen kazanç istisna uygulanacaktır

Yukarıda belirtilenlerin dışında kalan; öğrencileri istedikleri derslere yetiştirmek, bilgi düzeylerini yükseltmek amacıyla faaliyet gösteren dershaneler ile kişilerin sosyal, kültürel ve mesleki alanlarda bilgi, beceri, yetenek ve deneyimlerini geliştirmek veya serbest zamanlarını değerlendirmek üzere faaliyet gösteren özel öğretim kurumları (üniversiteye veya Anadolu liselerine hazırlık, bilgisayar, sürücü, dans, bale, mankenlik ve spor kursları gibi) ile öğrenci etüt eğitim merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar hakkında istisna uygulanmayacaktır.

Aynı şekilde rehabilitasyon merkezi dışındaki sağlık tesislerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara istisna uygulanması da söz konusu değildir.

Diğer taraftan, 1/1/2004 tarihinden önce faaliyete geçmiş bulunan okulların işletilmesinden elde edilen kazançlar ile bu okulları 1/1/2004 tarihinden sonra devralanlar tarafından işletilmesinden elde edilen kazançlar istisna uygulaması dışında bulunmaktadır

İstisnadan yararlanmak isteyen mükelleflerin faaliyete geçmelerini müteakiben Maliye Bakanlığına yazılı olarak başvurmaları gerekmektedir. İstisna uygulaması ile ilgili olarak Maliye Bakanlığınca, (Milli Eğitim Bakanlığının görüşü alınmak suretiyle) mükelleflere duyurulmak üzere ilgili defterdarlıklara bilgi verilecektir.

Bu istisnaya ilgili olarak 254 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır

3- 4325 Sayılı Kanun Kapsamındaki Kazançlara İlişkin İstisna

4325 sayılı "Olağanüstü Hal Bölgesi ve Kalkınmada Öncelikli Yörelere İstihdam Yaratılması ve Yatırımların Teşvik Edilmesi ile 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" uyarınca; Olağanüstü Hal Bölgesi sayılan veya kapsamına alınan illerde 23.01.1998 tarihi ile 31.12.2000 tarihi arasında ilk defa işe başlayan ve bu işyerlerinde fiilen ve sürekli olarak 10 veya daha fazla işçi çalıştıran kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu işyerlerinden elde ettikleri kazançları işe başlama tarihinden itibaren yatırım dönemi dahil 5 vergilendirme dönemi gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu kazançlar hakkında Gelir Vergisi Kanununun 94/6.maddesi hükümleri uygulanmaz. Ayrıca bu mükelleflerin istisna süresinin sonundan başlamak ve 31.12.2007 tarihinde sona ermek üzere bu illerde fiilen ve sürekli olarak çalıştırdıkları işçi sayılarına göre, münhasıran bu işyerlerinden elde ettikleri kazançları üzerinden hesaplanan gelir vergisinden 10 işçi çalıştıranlarda % 40, 51 ve daha yukarı işçi çalıştıranlarda % 60 indirim yapılır 11-50 arasında (50 dahil) işçi çalıştıranlar için uygulanacak indirim oranı % 40 oranına her bir işçi için 0,5 puan eklenmek suretiyle hesaplanır.

4- Serbest Bölgelerden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca, 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 gelir (ve kurumlar) vergisinden müstesnadır.

Faaliyet ruhsatı almak üzere ilgili mercilere başvurmuş olmakla birlikte, 06.02.2004 tarihine kadar henüz faaliyet ruhsatı alamamış mükelleflerin bu istisna hükümlerinden faydalanabilmeleri mümkün değildir.

İstisna, sadece faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkindir. Dolayısıyla, serbest bölgelerde şubesi bulunan mükellefler ile işyeri, kanuni yada iş merkezi serbest bölgelerde olan mükelleflerin, bölgeler dışında yürüttükleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar istisna kapsamında değildir.

Diğer taraftan, sözü edilen istisna serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkin olduğundan, serbest bölgelerde elde edilmiş olsa dahi faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirlere teşmil edilebilmesi mümkün değildir. Bununla birlikte, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri istisna kapsamında değerlendirilecektir.

5084 sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3'üncü maddesinde yapılan değişiklik ile imalat faaliyetiyle uğraşanlar için farklı bir istisna uygulaması getirilmiştir. Buna göre serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan mükelleflerin bölgelerde imal et-

tikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları, Türkiye'nin Avrupa Birliğine tam üyeliğinin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır.

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

Bu konuda 85 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile ayrıntılı açıklama yapılmıştır

XIII - 2005 YILI GELİRLERİNE İLİŞKİN GELİRVERGİSİ TARİFESİ

2005 takvim yılında elde edilmiş olup 2006 yılı Şubat veya Mart aylarında beyan edilecek olan gelirlere ilişkin gelir vergisi tarifesi aşağıdadır (ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde aşağıdaki tarifede yer alan vergi oranları 5 (beş) puan indirilmek suretiyle uygulanacaktır);

2005 Takvim Yılı Gelir Vergisi Tarifesi

6.600	Yeni Türk Lirasına kadar	%20
15.000	Yeni Türk Lirasının 6.600 lirası için 1.320 lira, fazlası	%25
30.000	Yeni Türk Lirasının 15.000 lirası için 3.420 lira, fazlası	%30
78.000	Yeni Türk Lirasının 30.000 lirası için 7.920 lira, fazlası	%35
78.000	Yeni Türk Lirasından fazlasının 78.000 lirası için 24.720 lira, fazlası	%40

Oranında vergilendirilir.

NOT: Yıllık gelir vergisi beyannamesinde ücret gelirlerinin de beyan edilmesi halinde, gelir vergisinin hesaplanmasında önce beyan edilen matrah üzerinden 103. maddede yer alan oranlar esas alınarak gelir vergisinin hesaplanması, daha sonra ise matrahın ücret gelirin e isabet eden kısmı üzerinden %5 oranında gelir vergisi hesaplanarak, ilk hesaplanan gelir vergisi tutarından indirilmesi gerekir. Bu yöntemle bulunan gelir vergisi tutarı ise yıllık beyannamede "Hesaplanan Gelir Vergisi" olarak gösterilecektir (12.02.2004 tarih ve 17 no.lu Gelir Vergisi Sirküleri).

XIV – YILLIK BEYANNAMENİN VERİLMESİ

1 – Beyannamenin Verileceği Vergi Dairesi

Tam mükellefiyette yıllık beyanname (ek bildirimleriyle) doldurularak, vergiyi tarha yetkili olan vergi dairesine verilir. Vergiyi tarha yetkili olan vergi dairesi, mükellefin "ikametgahı"nın bulunduğu yerin vergi dairesidir. Ancak GVK'nın Maliye Bakanlığına verdiği yetki kullanılarak; ticaret, sanat ve serbest meslek erbabının yıllık gelir vergisi beyannamelerini işyerlerinin veya işyeri merkezlerinin

bulunduğu yer vergi dairesine vermeleri kararlaştırılmıştır Bu nedenle ticari ve mesleki kazanç sahipleri, yıllık beyannamelerini iş yerlerinin veya işmerkezlerinin bulunduğu yer vergi dairesine vereceklerdir.

Dar mükellefiyette vergi muhatabı mevcutsa onun Türkiye’de oturduğu yerin, Türkiye’de vergi muhatabı yoksa işyerinin (işyeri birden fazla ise işyerlerinden herhangi birisinin) bulunduğu yer vergi dairesine verilir.

Beyanname vergi dairesine verilebileceği gibi, taahhütlü olarak posta ile de gönderilebilir. Posta ile gönderilmesi halinde yıllık beyannamenin postaya verildiği tarih, vergi dairesine verilme tarihi yerine geçer.

2 – Beyanname Verme ve Ödeme Süreleri

GVK’nın 92. maddesi gereğince yıllık beyanname;

Gerçek usulde vergilendirilen ticari kazançlar için Mart ayının 15. günü akşamına, basit usulde vergilendirilen ticari kazançlar için ise Şubat ayının 15. günü akşamına (basit usulde tespit edilen ticari kazanç dışında beyana tabi başka gelirin de bulunması halinde Mart ayının 15. günü akşamına) kadar verilecektir Gelirin sadece basit usulde tespit edilen ticari kazançlardan ibaret olması halinde tahakkuk eden vergi, Şubat ve Haziran aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenir.

Diğer hallerde tahakkuk eden vergi Mart ve Temmuz aylarında iki eşit taksitte ödenir.

Beyanname verme veya ödeme süresinin sonu tatile rastladığı takdirde izleyen ilk işgünü içinde beyanname verilebilir, vergi ödenebilir.

3 – Yıl İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilerin Mahsubu

Gelir Vergisi Kanununun 121. maddesinde; yıllık beyannamede gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan bu kanuna göre kesilmiş bulunan vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edileceği hükme bağlanmıştır. Yıllık beyannameye dahil edilen kazanç ve iratlarla ilgili olarak aşağıda gösterilen vergiler ile beyannameye dahil edilen kar paylarına ilişkin hesaplanan vergi, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir:

- Kar paylarına ilişkin vergiler,
- Yabancı ülkelerde gelir üzerinden ödenen vergiler,
- Kesinti yoluyla ödenen vergiler,
- Ödenen geçici vergiler.

Mahsubu yapılan miktar, gelir vergisinden fazla olduğu takdirde aradaki fark vergi dairesince mükellefe bildirilir ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade olunur.

Geçici verginin mahsubunda, mahsup yapılabilmesi için tahakkuk ettirilmiş geçici verginin mutlak suretle ödenmiş olması gerekmektedir. Ödenmemiş geçici verginin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilmesi mümkün değildir.

Ödenen geçici vergilerden mahsup edilemeyen tutar, mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarı, o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde 252 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde mükellefe red ve iade edilir.

4 – Yıllık Beyannameye Eklenecek Bildirim ve Belgeler

a) Ticari Kazançlar İçin:

- Bilanço Esasında Defter Tutanlar Ayrıntılı Bilanço ve Ayrıntılı Gelir Tablosu (önceki dönem sütunları da doldurulacaktır),
- Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflere Ait Ticari Kardan Mali Kara Ulaşmak İçin Yapılan Hesaplamayı Gösteren Bildirim,
- Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilere İlişkin Belgeler (beyannameye gösterilen gelire dahil kazançlardan kesilen vergi varsa),
- Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilere İlişkin Belgeler,
- 4325 Sayılı Kanun Kapsamındaki Kazançlara Ait İstisna ve Gelir Vergisi İndirimine İlişkin Bildirim,
- Basit Usulde Ticari Kazanç Beyan Edenler, Basit Usulde Hesap Özeti,
- Ayrıca Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflerden, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Uyarınca Ek Mali Tabloları Düzenlemek Zorunda Olanlar "Kar Dağıtım Tablosu"nu Ekleyeceklerdir.

b) Zirai Kazançlar İçin:

- Zirai Kazançlara Ait Bildirim,
- Bilanço Esasında Defter Tutanlar Ayrıntılı Bilanço ve Ayrıntılı Gelir Tablosu (önceki dönem sütunları da doldurulacaktır),
- Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflere Ait Ticari Kardan Mali Kara Ulaşmak İçin Yapılan Hesaplamayı Gösteren Bildirim,

- Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilere İlişkin Belgeler,
- Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilere İlişkin Belgeler,
- 4325 Sayılı Kanun Kapsamındaki Kazançlara Ait İstisna ve Gelir Vergisi İndirimine İlişkin Bildirim,
- Ayrıca Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflerden, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Uyarınca Ek Mali Tabloları Düzenlemek Zorunda Olanlar "Kar Dağıtım Tablosu"nu Ekleyeceklerdir.

c) Serbest Meslek Kazancı İçin:

- Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilere İlişkin Belgeler (beyannameye gösterilen gelire dahil kazançlardan kesilen vergi varsa),
- Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilere İlişkin Belgeler,

d) Ücret, Gayrimenkul ve Menkul Sermaye İradı İle Diğer Kazanç ve İratlar İçin:

- Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilere İlişkin Belgeler,
- Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilere İlişkin Belgeler,

Ayrıca ticari, zirai, mesleki kazanç sahipleri, varsa yaptıkları bağış ve yardımlar ile şahıs sigorta primlerine, Bağ-Kur primine ilişkin belgeleri de beyannameye eklemelidirler. Beyanname üzerinde eğitim ve sağlık harcamalarına ilişkin indirim yapılmışsa bunlara ilişkin belgelerin istendiğinde ibraz edilmek üzere muhafaza edilmesi yeterlidir.

5 – Damga Vergisi Uygulaması

Damga Vergisi:

Beyannameye eklenecek bilanço ve gelir tablolarının önceki dönem sütunlarının doldurulması, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile getirilen bir zorunluluk olduğundan, Damga Vergisi uygulamasında önceki dönem sütunları da doldurulan mali tabloların bir birine bağlı bir işlem kabul edilerek 2004 yılından itibaren tek bir tablo olarak Damga Vergisine tabi tutulacaktır (22.12.2003 tarih ve 1 no.lu Damga Vergisi Sirküleri). Bu nedenle beyanname ekinde verilecek bilanço ve gelir tabloları için Damga Vergisi tek olarak alınacaktır.

XV – BİLANÇO ESASINA GÖRE DEFTER TUTAN MÜKELLEFLERE AİT TİCARİ KARDAN MALİ KARA ULAŞMAK İÇİN YAPILAN HESAPLAMAYI GÖSTEREN BİLDİRİMİN DOLDURULMASI

Bilindiği üzere 01.01.1994 tarihinden itibaren "Tek Düzen Hesap Planı" uygulamasına geçilmiş ve hesap planına göre tespit edilen ticari kâr ile vergi mevzuatına göre tespit edilen kârın farklı olabileceği belirtilmiştir. Bu nedenle muhasebe usul ve esasları dikkate alınarak düzenlenecek mali tablolarda yer alacak dönem kârı (Ticari kâr) veya zarar ile vergiye matrah olacak kâr (mali kâr) veya zarar bilanço ya da gelir tablosu üzerinde giderilmeyecek, vergiye tabi safi kazanç mükellefler tarafından mali tablolar dışında hesaplanacaktır. Bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükellefleri 4 no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ekinde örneği yer alan bildirim üzerinde bu hesaplamayı yaparak yıllık gelir vergisi beyanamesi ile birlikte vergi dairesine vereceklerdir (MSUGT Sıra No : 4).

Bildirim düzenlenmesine ilişkin açıklamalar aşağıda yer almaktadır:

Bildirim, 3 ana bölümden oluşmaktadır. Birinci Bölüm, gelir tablosunun “Dönem Kâr’ı veya Zarar’ı” kısmında yer alan tutarlara tahsis edilmiştir. Bir başka anlatımla, bu bölüme 690- Dönem Kârı ve Zararı hesabının bakiyesi kaydedilecektir. Bu bölüm bildirimde 1 rakamı ile kodlanmıştır. Mükellefler gelir tablosundaki Dönem Kâr’ını veya Zarar’ını bu bölümdeki ilgili sütuna aktaracaklardır.

İkinci Bölüm, 1 ve 2 rakamları ile kodlanan alanlar arasındaki “Ticari Kâr’a İlave Edilecek Gider ve İndirimler” bölümüdür. Bu bölüme, muhasebe sistemine göre gider veya indirim olarak Ticari Kâr’ın tespitinde dikkate alınan ancak, vergi kanunlarına göre gider ya da indirim olarak kabul edilmeyen ve bu nedenle ticari kâr’a ilave edilmesi gereken gider ve indirimler kaydedilecektir.

Üçüncü Bölüm ise, 2 ve 3 rakamları ile kodlanan alanlar arasındaki “Ticari Kâr’dan İndirilecek Kazanç ve İratlar” bölümüdür. Bu bölüme, muhasebe sistemi gereğince Ticari Kâr’ın içinde yer alan ancak, vergi mevzuatına göre vergiden istisna edilen kazanç ve iratlar yazılacaktır. Bu bölümde yer alan kalemler Mali Kâr’ın tespitinde, Ticari Kâr’dan indirilmesi gereken kalemlerdir.

2 rakamı ile kodlanan alana, “Ticari Kâr’a İlave Edilecek Gider ve İndirimler” bölümünde (bundan böyle kısaca İkinci Bölüm diye adlandırılacaktır) yer alan kalemlerin toplamı, 3 rakamı ile kodlanan alana ise “Ticari Kâr’dan İndirilecek Kazanç ve İratlar” bölümünde (bundan böyle kısaca Üçüncü Bölüm olarak adlandırılacaktır) yer alan kalemlerin toplamı kaydedilecektir.

Mükellefler sadece ihtiyaçları olan alanları dolduracaklar, kullanılmayan alanlar boş bırakılacaktır.

Bildirim Birinci Bölümünün Doldurulması:

Gelir tablosunda Dönem Kâr'ı var ise, bu rakam bildirim birinci bölümündeki (+) işaretinin sağ tarafına, Dönem Zarar'ı var ise (-) işaretinin sağ tarafına kaydedilecektir.

Bildirim İkinci Bölümünün Doldurulması:

1- Satış İndirimleri

Bildirim ikinci bölümünün "Satış İndirimleri" alanında yer alan "Satıştan İadeler" satırına, muhasebe sistemine göre 610- Satıştan İadeler Hesabına borç kaydedilen ve belgelendiremediği için veya başka herhangi bir nedenle vergi mevzuatına göre satıştan iade olarak kabul edilmeyen tutarlar; "Satış İskontoları" satırına, 611- Satış İskontoları Hesabına borç kaydedilen ve vergi mevzuatına göre iskonto olarak kabul edilmeyen tutarlar; "Diğer İndirimler" satırına, 612- Diğer İndirimler hesabına borç kaydedilen ve vergi mevzuatına göre indirim olarak kabul edilmeyen tutarlar kaydedilecektir. Bu satırlar, halen yürürlükte bulunan vergi mevzuatı göz önünde bulundurulduğunda fazla kullanım alanı olmayan sütunlar olarak karşımıza çıkabilecektir. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğindeki temel yapıyı bozmamak ve teorik olarak, bu kalemlere ilişkin olarak vergi mevzuatı ile muhasebe sistemi arasında farklılıklar olabileceği göz önünde bulundurularak bildirimde dahil edilmişlerdir. Kaydedilecek bir tutar bulunmaması halinde diğer satırlarda olduğu gibi bu satırlar da boş bırakılacaktır.

2- Satışların Maliyeti

"Satışların Maliyeti" alanında yer alan satırlara sırasıyla, 620- Satılan Mamuller maliyeti, 621- Satılan Ticari Mallar Maliyeti, 622- Satılan Hizmet Maliyeti ve 623- Diğer Satışların Maliyeti hesapla-

rına borç kaydedilen ancak, vergi mevzuatına göre gider olarak kabul edilmeyen ve yukarıdaki maliyetlere yansıyan tutarlar kaydedilecektir.

3- Faaliyet Giderleri

"Faaliyet Giderleri" alanında yer alan satırlara, yıl içinde 630-Araştırma ve Geliştirme Giderleri, 631- Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri ve 632- Genel Yönetim Giderleri hesaplarına borç kaydedilen ancak, vergi mevzuatına göre gider olarak kabul edilmeyen tutarlar kaydedilecektir.

4- Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar

"Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar" alanında yer alan satırlara, yıl içinde 653- Komisyon Giderleri, 654- Karşılık Giderleri, 655- Menkul Kıymet Satış Zararları, 656- Kambiyo Zararları, 657- Reeskont Faiz Giderleri ve 659- Diğer Gider ve Zararlar hesaplarına borç kaydedilen ancak, vergi mevzuatına göre gider olarak kabul edilmeyen tutarlar kaydedilecektir. Eğer bir mükellef, muhasebe sistemine göre 121- Alacak Senetleri Hesabında kayıtlı alacaklarını reeskonta tabi tutarak hesaplanan reeskont miktarını, 657- Reeskont Faiz Giderleri Hesabına kaydetmiş ve Vergi Usul Kanununun 281. Maddesinin ikinci fıkrası hükmünden yararlanmak istemiyorsa, bu tutarın vergiye matrah olacak Kâr'ın tespitinde Ticari Kâr'a ilave edilmesi gerektiği için bildirim "Reeskont Faiz Giderleri" sütununa kaydedilecektir.

5- Finansman Giderleri

"Finansman Giderleri" alanında yer alan satırlara, 660- Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri ve 661- Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri he-

saplarına borç kaydedilen tutarlardan vergi mevzuatına göre gider olarak kabul edilmeyenler aktarılacaktır

6- Olağan Dışı Gider ve Zararlar

Bildirim "Olağan Dışı Gider ve Zararlar" alanında yer alan satırlara, 680- Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları, 681- Önceki Dönem Gider ve Zararları ve 689- Diğer olağandışı Gider ve Zararlar hesaplarına borç kaydedilen ancak, vergi mevzuatına göre gider olarak kabul edilmeyen tutarlar kaydedilecektir.

Bildirim Üçüncü Bölümünün Doldurulması:

7- Brüt Satışlar

Bildirim üçüncü bölümünün "Brüt Satışlar" alanında yer alan satırlara, 600- Yurtiçi Satışlar, 601 - Yurtdışı Satışlar ve 602 - Diğer Gelirler Hesabına alacak kaydedilen ancak, vergi mevzuatına göre vergiden istisna edilen tutarlar aktarılacaktır Muhasebe sisteminde, işletmenin ana faaliyet konusuyla ilgili gelir hesapları bu üç hesaptan oluşmaktadır. Bu itibarla, işletmelerin esas faaliyet konusu ile ilgili olarak elde ettikleri gelir ve hasıllardan, vergi kanunlarına göre vergiden istisna edilenler ilgili sütuna kaydedilerek vergiye matrah olacak kârın içinde yer almaması sağlanacaktır

8- Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar

"Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar" alanında yer alan satırlara, işletmenin esas faaliyet konusuyla ilgili olmadığı için 640 - İştiraklerden Temettü Gelirleri, 641 - Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri, 642 - Faiz Gelirleri, 643 - Komisyon Gelirleri, 644 - Konusu Kalmayan Karşılıklar, 645 - Menkul Kıymet Satış Kârları, 646 - Kambiyo Kârları, 647 - Reeskont Faiz Gelirleri ve 649 - Faaliyet-

le İlgili Diğer Gelir ve Kârlar hesaplarına alacak kaydedilen tutarlardan, vergi mevzuatı uyarınca gelir vergisinden istisna edilenler kaydedilecektir.

9- Olağandışı Gelir ve Kârlar

"Olağandışı Gelir ve Kârlar" alanında yer alan satırlara ise, 671 - Önceki Dönem Gelir ve Kârları ve 679 - Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar hesaplarına alacak kaydedilen ancak, gelir vergisinden istisna edilen gelir ve kazançlar aktarılacaktır

Mevcut hükümlere göre 625 sayılı Özel Eğitim Kurumları Kanunu kapsamında istisna edilen kazançlar, GVK'nın 20. maddesinde yer alan özel okulların işletilmesinden elde edilen kazançlar, 4325 sayılı Kanun kapsamındaki kazançlar, 4691 sayılı Kanun kapsamında Teknoloji Geliştirme Bölgelerindeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen kazançlar, 3218 sayılı Kanun kapsamında serbest bölgelerden elde edilen kazançlar, 4490 sayılı Kanun kapsamında Türk uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin işletilmesi ve devrinden elde edilen kazançlar vb. Kazançlar bildirim üçüncü bölümünde yer alan satırlara kaydedilecektir. Söz konusu bildirim belirli bir mantık çerçevesinde hazırlanmış ve bugün mevcut olmamakla birlikte, daha sonraki yıllarda Gelir Vergisinden istisna edilecek kazanç ve iratlar ortaya çıkabileceği düşüncesiyle üçüncü bölüm bildirimine dahil edilmiş bulunmaktadır. Bu itibarla üçüncü bölümün "Brüt Satışlar" alanında yer alan "Diğer Gelirler" satırı dışındaki satırlar, bilanço usulüne göre defter tutan gelir vergisi mükellefleri tarafından boş bırakılacaktır

Toplam Alanları

Bildirim ikinci bölümündeki satırlar toplamı 2 rakamı ile kodlanan alana ve üçüncü bölümdeki satırlar toplamı da 3 rakamı ile kod-

lanan alana aktarılacaktır 1, 2 ve 3 rakamları ile kodlanan alanların toplamı ise 4 numara ile kodlanan alana yazılacaktır

Bildirim Doldurulmasında Dikkat Edilecek Hususlar:

- Gelir vergisi mükellefleri yukarıda belirtildiği üzere vergi kanunlarına göre gider olarak kabul edilmeyen harcamalarını, bildirim ilgili bölümüne kaydedeceklerdir.
- İşletme sahipleri adına tahakkuk eden Bağ-Kur primleri, işletmenin faaliyetiyle ilgili bir gider olmadığından bu tahakkuk ve ödemeler, muhasebe sisteminde yer alan hesaplara intikal ettirilmeyecektir. Ancak, ödenen Bağ-Kur primleri Gelir Vergisi beyannamesindeki ilgili alanlara kaydedilecektir.
- Uygulanan yatırım indirimi tutarları da beyanname üzerinde yer alacağından bilanço ya da gelir tablosu hesaplarında gösterilmeyecektir.
- 625 sayılı Özel Eğitim Kurumları Kanunu kapsamında istisna edilen kazançlar, GVK'nın 20. maddesinde yer alan özel okulların işletilmesinden elde edilen kazançlar, 3218 sayılı Kanun kapsamında serbest bölgelerden elde edilen kazançlar, 4490 sayılı Kanun kapsamında Türk uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin işletilmesi ve devrinden elde edilen kazançlar ile 4325 ve 4691 sayılı Kanunlar kapsamındaki kazançlar bildirim üçüncü bölümünde yer alan "diğer gelirler" satırına yazılacaktır

Toplamların Karşılaştırılması ve Beyannameye Aktarılması

Bilanço usulüne göre defter tutan gelir vergisi mükellefleri bildirim, yukarıdaki bölümlerde yer alan açıklamalara uygun olarak doldurduktan sonra bildirim 4 numaralı alanına kaydedilmesi gere-

ken tutarı hesaplayacaklardır Bunun için de 1, 2 ve 3 numaralı alanlarda bulunan rakamlar toplanacaktır. Toplama işlemi sırasında (-) ve (+) işaretlere özellikle dikkat edilecektir. Örneğin, yapılan işlemler sonucunda 1 numaralı alanda (-) 5.000 YTL, 2 numaralı alanda (+) 1.000 YTL ve 3 numaralı alanda (-) 500 YTL kayıtlı bulunduğunu varsayalım. 4 numaralı alana kaydedilmesi gereken rakam $(-5.000 + 1.000 - 500 =) -4.500$ YTL olacaktır.

Bildirim 4 numaralı alanında yer alan tutar eğer (-) işaretli ise "Gelir Vergisi Beyannamesi Eki"nin 10-13, 14 numaralı satırların "Zarar" alanlarına, 4 numaralı alanda yer alan tutar eğer (+) işaretli ise "Gelir Vergisi Beyannamesi Eki"nin yukarıda belirtilen satırların "Kâr" alanlarına kaydedilecektir.

XVI – 2005 YILINDA ELDE EDİLEN GELİRLERİN YILLIK BEYANNAME İLE BİLDİRİLMESİNE İLİŞKİN ÖRNEKLER

ÖRNEK 1: (26.07.2001 Tarihinden Sonra TL Cinsinden İhraç Edilen Hazine Bonosu Faiz Gelirinin Beyanı)

Bayan (C) 2005 yılında, ihraç tarihi 15.08.2002 olan Hazine bonosundan 550.000 YTL faiz geliri elde etmiştir.

Hazine bonosu faiz gelirin e indirim oranı (%53,7) uygulandıktan sonra kalan tutardan Hazine bonosunun ihraç tarihi 26.07.2001 tarihinden sonraki bir tarihi taşıdığından ayrıca **174.033,88 YTL** istisna düşülecek olup, kalan tutar 15.000 YTL'lik beyan sınırını aştığından elde edilen hazine bonosu faiz geliri beyan edilecektir.

Hesaplama aşağıda gösterilmiştir.

Hazine bonusu faizi	:	550.000.-YTL
İndirim oranına isabet eden tutar (550.000 x % 53,7 =)	:	295.350.-YTL
Kalan tutar (550.000 – 295.350=)	:	254.650.-YTL
İstisna	:	174.033,88.-YTL
Kalan tutar (254.650 – 174.033,88=)	:	80.616,12.-YTL
TOPLAM GELİR	:	80.616,12.-YTL
Hesaplanan vergi (denecek vergi)	:	25.766,45.-YTL

ÖRNEK 2: (Kar Paylarının Beyanı)

Bay (E) tam mükellef bir kurum olan (Z) Anonim şirketinden 2005 yılında brüt 90.000 YTL tutarında kar payı (temettü) elde etmiştir. Bu mükellefin başkaca geliri bulunmamaktadır.

Elde edilen kar payı kurum bünyesinde %10 nispetinde tevkifata tabi tutulmuş olup, tevkif edilen tutar 9.000 YTL'dir.

Bay (E)'nin elde ettiği kar payının yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan yarısı 45.000 YTL'dir. Bu tutar beyan sınırı olan **15.000 YTL**'yi aştığı için beyan edilecektir. Kurum bünyesinde yapılmış olan vergi tevkifatının tamamı hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.

Bu durumda, ödenecek vergi aşağıdaki gibi olacaktır:

Kar payı	:	90.000.-YTL
İstisna tutarı (90.000.000.000 x 1/2=)	:	45.000.-YTL
KALAN TUTAR	:	45.000.-YTL
Hesaplanan vergi	:	13.170.-YTL
Mahsup edilecek vergi	:	9.000.-YTL
Ödenecek vergi	:	4.170.-YTL

ÖRNEK 3: (26.07.2001 Tarihinden Önce TL Cinsinden İhraç Edilen Devlet Tahvili ve 26.07.2001 Tarihinden Sonra TL Cinsinden İhraç Edilen Hazine Bonosu Faiz Gelirlerinin Beyanı)

Bayan (F) 2005 yılında; 26.07.2001 tarihinden önce ihraç edilmiş Devlet tahvilinden 17.000 YTL, 26.07.2001 tarihinden sonra ihraç edilmiş olan Hazine bonosundan ise 385.000 YTL faiz geliri elde etmiştir.

Devlet tahvili faiz gelirine 26.07.2001 tarihinden önce ihraç edilmesi sebebiyle sadece indirim oranı uygulanacak olup, **174.033,88 YTL** istisnanın uygulanması mümkün değildir 26.07.2001 tarihinden sonra ihraç edilmiş olan Hazine bonosu faiz gelirine ise hem indirim oranı hem de **174.033,88 YTL** istisna uygulanacak olup, bu durumda hesaplama aşağıdaki gibi olacaktır:

Devlet tahvili faizi	:	17.000.-YTL
İndirim oranına isabet eden tutar (17.000 x % 53,7=)	:	9.129.-YTL
Kalan tutar (17.000 – 9.129=)	:	7.871.-YTL
Hazine bonosu faizi	:	390.000.-YTL
İndirim oranına isabet eden tutar (390.000 x % 53,7=)	:	209.430.-YTL
Kalan tutar (390.000 – 209.430=)	:	180.570.-YTL
İstisna	:	174.033,88.-YTL
Kalan tutar (180.570 – 174.033,88=)	:	6.536,12.-YTL
TOPLAM FAİZ GELİRİ (7.871+ 6.536,12=)	:	14.407,12.-YTL

Bayan (F)'nin 2005 yılında elde ettiği faiz geliri toplamı, beyan sınırı olan 15.000 YTL'nin altında kaldığından beyan edilmeyecektir

ÖRNEK 4: (26.07.2001 Tarihinden Sonra TL Cinsinden İhraç Edilen Hazine Bonosu Faiz Geliri ve Değer Artış Kazancının Beyanı)

Bay (K) 2005 yılında; 05.04.2004 tarihinde iktisap ettiği (12.01.2004 tarihinde ihraç edilmiş) Hazine bonosundan 500.000 YTL faiz geliri ile aynı bonoların 560.000 YTL'lik kısmının 10.06.2005 tarihinde 650.000 YTL'ye elden çıkarılmasından 90.000.-YTL değer artış kazancı elde etmiştir.

Bay (K)'nın elde ettiği menkul sermaye iradı (faiz geliri) ile değer artış kazançlarına ilişkin Hazine bonolarının ihraç tarihi 26.07.2001 tarihinden sonraki bir tarihi taşıdığından **174.033,88 YTL** istisna uygulanacaktır.

İstisna; faiz gelirleri açısından indirim oranı, elden çıkarma dolayısıyla elde edilen diğer kazançlar açısından maliyet bedelinin (iktisap bedeli) endekslenmesi uygulandıktan sonra bulunan tutara uygulanacaktır.

Bu durumda, Bay (K)'nın beyanı aşağıdaki gibi olacaktır:

Hazine bonosu faizi	:	500.000.-YTL
İndirim oranına isabet eden tutar (500.000 x % 53,7=)	:	268.500.-YTL
Kalan tutar (500.000 – 268.500=)	:	231.500.-YTL
Elden çıkarma bedeli Artış katsayısı(8.647,64/7.862,2=) 1,1*	:	650.000.-YTL

Endekslenmiş maliyet bedeli (560.000 x 1,1)	:	616.000.-YTL
Değer artış kazancı (650.000 – 616.000)	:	34.000.-YTL
TOPLAM TUTAR (231.500 + 34.000=)	:	265.500.-YTL
İstisna	:	174.033,88.-YTL
Kalan tutar (265.500-174.033,88)	:	91.466,12.-YTL
Hesaplanan vergi (ödenecek vergi) (*) (Mayıs 2005 endeksi: 8.647,64; Mart 2004 endeksi: 7.862,2'dir.)	:	30.106,45.-YTL

Örneğimizde olduğu gibi, gerçek kişinin hem faiz hem de elden çıkarma dolayısıyla elde ettiği kazancın bulunması ve gelir toplamının istisna sınırını aşması halinde istisnanın hangi kazançta uygulanacağı mükellefçe serbestçe belirlenecektir.

ÖRNEK 5: (Ticari Kazanç ile Ücret ve Özel Finans Kurumundan Elde Edilen Kar Payının Beyanı)

Bay (L)'nin 2005 yılı gelirleri aşağıdaki gibidir:

Ticari kazanç (Gerçek Usulde)	58.000.-YTL
Ücret (iki işverenden, vergi kesintisine tabi tutulmuş) - Birinci işverenden 25.000.-YTL - İkinci işverenden 12.000.-YTL	37.000.-YTL
Faizsiz olarak kredi verenlerden elde edilen kar payı (brüt)	15.000.-YTL
TOPLAM GELİR	110.000.-YTL

Bay (L), gerçek usulde tespit edilen ticari kazancı için gelir vergisi beyannamesi verecektir. Birden fazla işverenden ücret alınmakla beraber, birden sonraki işverenden alınan ücret gelirinin toplamı 15.000 YTL'yi aşmadığından, GVK'nın 86/1-b maddesi gereğince ücret gelirlerinin tamamı; faizsiz olarak kredi verenlerden elde edilen kar payı da, GVK geçici 55. madde hükmü uyarınca tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyecektir. Dolayısıyla Bay (L) sadece ticari kazancı nedeniyle beyanname verecek, diğer gelirlerini beyannameye dahil etmeyecektir.

ÖRNEK 6: (Geçici 62. madde kapsamında elde edilen kar paylarının beyanı)

(Y) Anonim Şirketince 4325 sayılı Kanun kapsamında 2001 yılında elde edilen kazancın 2005 yılında dağıtılması sonucu, ortağı olan Bayan (P) net 108.000 YTL kar payı elde etmiştir. Bayan (P)'nin beyanı gereken başka bir geliri bulunmamaktadır.

Bu kazançlarla ilgili olarak kar dağıtımı aşamasında Geçici 62. maddeye göre tevkifat yapılmamıştır

Bu durumda Bayan (P)'nin ödeyeceği gelir vergisi aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Elde edilen kar payının net tutarı	108.000.-YTL
Kar payının 1/ 9'u (108.000 x 1/9)	12.000.-YTL
Kar payı tutarı	120.000.-YTL
Beyan edilmeyecek tutar (120.000 x 1/2)	60.000.-YTL
Beyan edilecek tutar	60.000.-YTL
Hesaplanan Gelir Vergisi	18.420.-YTL
Mahsubu Gereken 1/5'lik tutar (Beyan edilecek tutarın 1/5'i)	12.000.-YTL
Ödenecek Gelir Vergisi	6.420.-YTL

ÖRNEK 7: (Serbest Meslek Kazancı Yanında GMSİ ve MSİ Elde Eden Bir Mükellefin Durumu)

Kocaeli Büyükşehir Belediye sınırları içinde doktorluk yapan Aylin Ferman'ın 2005 yılına ilişkin bilgileri aşağıdaki gibidir:

- Mükellef, serbest meslek faaliyetinden 35.000 YTL gayrisafi hasılat elde etmiştir. Mükellefin bu faaliyetiyle ilgili olarak indirebileceği giderleri 25.000 YTL'dir.

- Mükellefe yapılan serbest meslek kazancı ödemelerinden 2.000 YTL gelir vergisi tevkifatı yapılmıştır

- Yıl içinde ödenen geçici vergi toplamı 500 YTL'dir.

- Mükellefin ayrıca tevkif yoluyla vergilendirilmiş, brüt 45.000 YTL mevduat faizi ve repo geliri ile Ankara'da bulunan ve emlak vergisi değeri 50.000 YTL olan apartman dairesinden (meskenden) elde ettiği 5.000 YTL kira geliri bulunmaktadır (Mesken kira gelirin de götürü gider yöntemi seçilmiştir).

Mükellef, serbest meslek kazancı nedeniyle mutlaka yıllık beyanname vermek zorunda olup bu beyannameye mesken olarak kiraya verdiği gayrimenkulden elde ettiği kira gelirini de dahil edecektir. Diğer taraftan ticari, zirai veya mesleki kazancı nedeniyle yıllık beyanname verenler konut kira gelirlerine ilişkin istisnadan yararlanamayacağından bu gelire istisna uygulanmayacaktır. Kira gelirinde safi irat hesaplanırken %25 oranındaki götürü gider düşüldükten sonra kalan tutar beyan edilecektir.

Mükellefin 2005 yılında elde ettiği mevduat faizi ve repo geliri tevkif yoluyla vergilendirildiğinden GVK'nın geçici 55. maddesi gereğince tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyeceği gibi diğer gelirleri nedeniyle verilecek beyannameye dahil edilmeyecektir.

Bu durumda mükellefin gelir vergisi beyanı aşağıdaki gibi olacaktır: (Mükellefin beyanname örneği ektedir):

(YTL)

Serbest Meslek Kazancının Safi Tutarı		10.000
Gayrisafi Hasılat		35.000
Giderleri (-)	25.000	
GMSİ		3.750
[5.000-(5.000x%25)]		
Vergiye Tabi Toplam Gelir (Matrah)		13.750
Hesaplanan Gelir Vergisi		3.107,50
Mahsup Edilecek Vergiler		2.500
Geçici vergi	500	
Kesinti Yoluyla Ödenen Vergi	2.000	
Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi		607,50

ÖRNEK 8: (Ticari Kazancını Bilanço Esasına Göre Tespit Eden ve Ayrıca GMSİ ve MSİ Elde Eden Bir Mükellefin Durumu)

İstanbul Büyükşehir Belediye sınırları içinde konfeksiyon mağazası işleten ve bilanço esasına göre defter tutan Melik Atay'ın 2005 takvim yılı ticari karı 35.000YTL'dir. Bu karın tespitinde indirim konusu yapılan giderlerden bazıları aşağıdaki gibidir;

- İşletmenin aktifine kayıtlı binek otomobil için 778.-YTL motorlu taşıtlar vergisi ödenmiştir.

- 2005 yılı Mayıs ve Ekim aylarına ait ödenmeyen SSK primleri toplamı 670 YTL'dir.

- 2005 yılına ilişkin olarak ödediği geçici vergi tutarı 6.600 YTL'dir.

Mükellefin 2001 yılı mali zararı 4.000YTL'dir.

Ayrıca şahsi servetine dahil olup İstanbul'da kiraya verdiği dükkandan 2005 yılında elde ettiği tevkif yoluyla vergilendirilmiş gayrisafi tutarı 10.000 YTL olan işyeri kira geliri ile 8.000 YTL tutarında (A) tipi yatırım fonu katılma belgesinden sağlanan kar payı mevcuttur. Gayrimenkul sermaye iradının tespitinde götürü gider yöntemi seçilmiştir. İşyeri kira geliri nedeniyle 2.200 YTL gelir vergisi kesintisi yapılmıştır

Mükellef 2005 yılında TÜBİTAK'a 4.500 YTL nakit bağışta bulunmuştur.

Mükellef 2005 yılında ödediği 390 YTL Bağ-Kur primini, yıllık gelir vergisi beyannamesinin ticari kazançla ilgili Tablo II'de indirmiştir.

Mükellef 4811 sayılı Kanun kapsamında 2001 yılı için matrah artırımında bulunmuştur.

Mükellef ticari kazancı nedeniyle mutlaka yıllık beyanname vermek zorundadır. Mükellef vereceği beyannameye ticari kazanç olarak; ticari kardan mali kara geçiş bildiriminin 4 numaralı alanında yer alan 36.448 YTL'yi gösterecektir.

36.448 YTL; vergi kanunlarına göre gider olarak kabul edilmeyen

778 YTL motorlu taşıtlar vergisi ve 670 YTL ödenmeyen SSK priminin ticari kara eklenmesiyle bulunmuştur.

Mükellefin 2005 yılında ödediği 390 YTL Bağ-Kur primi, yıllık gelir vergisi beyannamesinin ticari kazançla ilgili Tablo II'de 36.448 YTL'den indirildiğinden ticari kazancın safi tutarı 36.058 YTL'dir.

Mükellefin tevkif yoluyla vergilendirilmiş işyeri kira gelirinin gayrisafi tutarı beyanname verme sınırı olan 15.000 YTL'yi aşmamakla birlikte vergiye tabi (beyana tabi) ticari kazancıyla birlikte toplam tutar, 15.000 YTL'yi aştığından, işyeri kira gelirini gayrimenkul sermaye iradı olarak beyannamesine dahil edecektir. İşyeri kira gelirinin safi tutarı hesaplanırken %25 oranında götürü gider indirilecektir. (GVK md.86/1-c)

Mükellefin (A) tipi yatırım fonu katılma belgesinden elde ettiği 8.000 YTL kar payı, GVK'nın geçici 55. maddesi gereğince tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyeceği gibi, diğer gelirler nedeniyle verilen beyannameye dahil edilmeyecektir.

Mükellefin TÜBİTAK'a yapmış olduğu 4.500 YTL tutarındaki nakit bağışın tamamı herhangi bir sınır olmaksızın beyan edilen toplam gelirden indirilecektir.

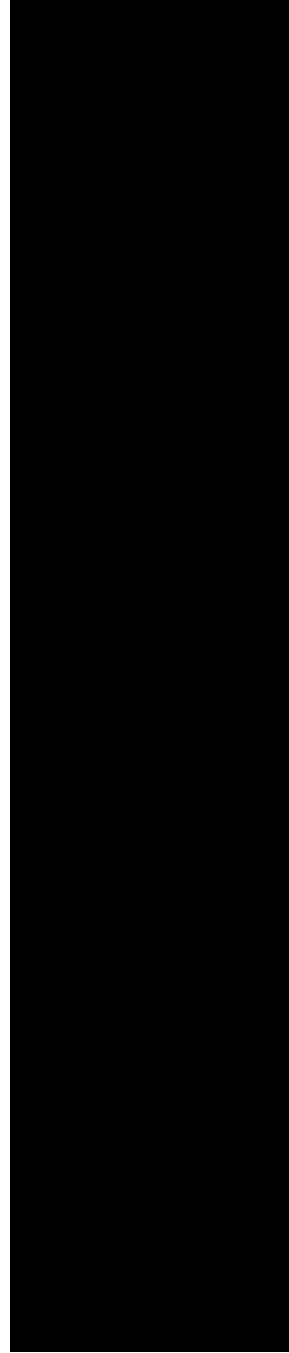
2001 yılına ilişkin zararının ise %50'si indirilebilecektir. (4811 sayılı Kanun md.7/11)

Bu durumda mükellefin beyanı aşağıdaki gibi olacaktır;

(YTL)

Beyan Edilen Ticari Kazanç		36.058
Beyan Edilen GMSİ [10.000-(10.000x%25)]		7.500
Beyan Edilen Gelirler Toplamı		43.558
Zarar ve İndirimlere Esas Tutar		43.558
Mahsup Edilecek Geçmiş Yıl Zararları Toplamı	2.000	
Bağış ve yardımlar	4.500	
Mahsup Edilecek İndirimler ve Geçmiş Yıl Zararları Toplamı (-)		6.500
Mahsup Sonrası Kalan Tutar (43.558-6.500=)		37.058
Vergiye Tabi Gelir (Matrah)		37.058
Hesaplanan Gelir Vergisi		10.390,30
Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler	2.200	
Geçici Vergi	6.600	
Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı (-)		8.800
Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi		1.590,30

**KURUMLAR
VERGİSİ
BEYANNAME
DÜZENLEME
KILAVUZU - 2005**



I. GİRİŞ

Kurumlar Vergisine tabi kurumların elde ettiği gelirlerin (kurum kazancının) vergilendirilmesi, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerine göre yapılmaktadır. Kurumların gelirleri, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 2. maddesinde yedi bent halinde sayılan gelir unsurlarından oluşur ve tamamı kurum kazancı olarak adlandırılır. Kurumların bu kazancı üzerinden alınacak Kurumlar Vergisi ise Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hükümlerine göre tespit edilen safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır.

Bilindiği üzere 4842, 4884, 4962, 5024, 5035, 5084, 5228 ve 5281 sayılı Kanunlarla vergi kanunlarında önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler göz önünde bulundurulduğunda 2005 yılı kurum kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin esasları kısaca aşağıdaki gibi açıklayabiliriz.

- Kurumlar vergisi oranı **%30** olarak uygulanacaktır. (Geçici 32. madde gereğince 2004 yılı kazançlarının vergilenmesinde kurumlar vergisi oranı %33 olarak uygulanmıştır).
- Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinin (b) alt bendinde 4842 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerle, kurumların istisna kazançları ile normal kazançları ayırımına son verilerek istisna olsun olmasın tevkifat, karın dağıtılması aşamasına bırakılmıştır. Dağıtılan kazancın istisna kaynaklı olup olmamasının tevkifata etkisi bulunmamaktadır.
- Halka açık şirket ile halka açık olmayan şirketlerden elde edilen kar payı ayırımı da kaldırılmak suretiyle, her iki tür şirket tarafından dağıtılan kar paylarının aynı oranda vergilendirilmesi öngörülmüştür.

- Tam mükellef kurumlarda, kurum kazancının dağıtılması halinde dağıtılan kar paylarından, kar payını alan kişilerin durumuna bağlı olarak Gelir Vergisi Kanununa göre %10 oranında tevkifat yapılacaktır (Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile GVK'nın geçici 62. madde hükümleri göz önünde bulundurulmalıdır). Karın dağıtılmayarak ihtiyatlara veya sermayeye ilavesi halinde ise tevkifat yapılmayacaktır
- Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumlar, Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iradının ana merkeze aktarılan tutarı üzerinden Gelir Vergisi Kanununa göre %10 oranında tevkifat yapacaklardır (Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile GVK'nın geçici 62. madde hükümleri göz önünde bulundurulmalıdır).
- 4842 sayılı Kanunla prensip olarak istisna kazançlar üzerinden tevkifat yapılmaması öngörülmekle birlikte, GVK'nın geçici 61. maddesi gereğince tercihini yeni düzenlemeden yana kullanmayanlar, 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen veya düzenlenecek yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırım harcamaları için, hesaplanan yatırım indirimi istisna tutarı üzerinden, dağıtılsın dağıtılmasın %19,8 oranında gelir vergisi tevkifatı yapacaklardır

Bu esaslara göre 2005 yılı kurum kazançlarının beyanı aşağıdaki gibi olacaktır.

II. KURUMLAR VERGİSİNE TABİ KURUMLAR

Kurumlar Vergisi Kanununun 1. maddesinde aşağıda yazılı kurumların kazançlarının Kurumlar Vergisine tabi olduğu belirtilmiştir;

- Sermaye şirketleri (Anonim, Limited, Eshamlı Komandit Şirketler ile aynı mahiyetteki yabancı kurumlar; Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları),
- Kooperatifler,
- İktisadi Kamu Müesseseleri,
- Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler,
- İş ortaklıkları.

Kurumlar vergisi uygulamasında sendikalar dernek, cemaatler vakıf hükmündedir. Diğer taraftan Kanunun 7. maddesinde sayılan bazı kurumlar vergiden muaf tutulmuşlardır. Ayrıca bazı kurum kazançları Kanunun 8. ve bazı geçici madde hükümleriyle sürekli veya geçici olarak vergiden istisna edilmişlerdir. Özel kanunlarla tanınan istisna ve muafiyetler de vardır (Örneğin; 4691 sayılı "Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu", 4490 sayılı "Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu" gibi kanunlarda tanınan istisnalar).

III. BEYANNAME VERİLECEK HALLER

Tam mükellefiyette, Kurumlar Vergisi Kanununun 1. maddesinde sayılan;

- Sermaye şirketleri (Anonim, Limited, Eshamlı Komandit Şirketler ile aynı mahiyetteki yabancı kurumlar; Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları),
- Kooperatifler (KVK'nın 8/16. maddesindeki muafiyet şartlarını haiz olmayanlar),
- İktisadi kamu müesseseleri,

- Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler (Sendikalar ve cematlere ait olanlar dahil),
- İş ortaklıkları,

Bir hesap dönemine ilişkin beyannamelerini, Kurumlar Vergisi Kanununun 21. maddesi uyarınca, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın onbeşinci günü akşamına kadar, kendilerine özel hesap dönemi tanınan kurumlar ise özel hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın onbeşinci günü akşamına kadar bağlı oldukları vergi dairesine vereceklerdir.

Beyanname verme süresi; mücbir sebep, zor durum, defter ve belgelerin muhafaza altına alınması, tasfiyeye giren kurumlarda tasfiyenin beyanname verme süresinden önce tamamlanması veya sermaye şirketleri dışındaki kurumlarda Maliye Bakanlığınca süre verilmesi hallerinde uzayabilir.

Tam otomasyona bağlı vergi dairesi mükelleflerinden 31.12.2004 itibariyle aktif toplamı 200.000 YTL veya 2004 hesap dönemine ait ciroları toplamı 400.000 YTL'yi aşan mükelleflerin, verecekleri kurumlar vergisi beyannamelerinin elektronik ortamda verilmesi zorunluluğu getirilmiştir.* Hadlerin altında kalan mükelleflerin de istemeleri halinde elektronik ortamda beyanname verebilecekleri tabiidir (Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Seri No: 346). Elektronik ortamda verilecek beyannameler de yine 15 Nisan'a kadar verilecektir.

Dar mükellefiyette ise Türkiye'de ticari ve zirai faaliyette bulunan yabancı kurumlar mutlaka, yıllık Kurumlar Vergisi beyannamesi

* Maliye Bakanlığı söz konusu rakamları değiştirebilir; o nedenle yayımlanacak olan VUK genel tebliğlerinin takip edilmesi gerekmektedir.

vermek, ve bütün gelir unsurlarını beyannameye toplamak zorundadırlar. Vergileme, bu beyanname ile bildirilen toplam kurum kazancı üzerinden yapılır Ticari ve zirai faaliyette bulunmayan dar mükellef kurumların tevkifata tabi tutulmuş bazı kazançları için yıllık beyanname verilmez, verilen beyannameye bu kazançlar dahil edilmez, böylece tevkifat, nihai vergileme olur. Bazı kazançlar için ise beyanname vermeleri ihtiyaridir. Dar mükellef kurumların vergiye tabi kazançlarının GVK'da yazılı diğer kazanç ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, alameti farika ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller hariç) ibaret olması halinde bu kazançlar özel beyanname ile beyan edilir.

IV. SAFİ KURUM KAZANCININ TESPİTİ

Kurumlar Vergisi Kanununun 13. maddesi gereğince kurumlar vergisi, kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Safi kurum kazancı ise Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerine göre tespit edilmektedir (Zirai faaliyetle iştigal eden kurumların bu faaliyetlerinden doğan kazançlarının tespitinde GVK'nın 59. maddesinin son fıkrası hükmü de nazara alınır). Dolayısıyla kurum kazancı, GVK'nın 40 ve KVK'nın 14 ve 15. maddeleri göz önünde bulundurularak, GVK'nın 38. maddesinde öngörülen bilanço esasında ticari kazancın tespitine ilişkin hükümleri uyarınca belirlenmektedir. Ayrıca Vergi Usul Kanununun değerlendirme hükümleri ile diğer kanunlardaki özel hükümler de göz önünde bulundurulacaktır. Belirlenen kurum kazancına indirim ve istisnalar uygulanarak kurumlar vergisi matrahına ulaşılır

5024 sayılı Kanunla 01.01.2004 tarihinden itibaren “enflasyon düzeltmesi”ne geçildiğinden maliyet artış fonu, yeniden değerlendirme, finansman gideri kısıtlaması, LİFO stok değerlendirme yöntemi uygulamaları yürürlükten kaldırılmıştır Ancak gerekli şartlar oluşmadığından 2005 yılı kurumlar vergisi matrahının tespitinde enflasyon düzeltmesi uygulanmayacaktır.

01.01.1994 tarihinden itibaren uygulanan Tek Düzen Muhasebe Sistemi gereğince hesap planına göre tespit edilen dönem karı, ticari karı göstermektedir. Oysa vergi mevzuatına göre vergiye matrah olacak kar veya zarar (**mali kar/zarar**) bundan farklı olabilir. Bu nedenle ticari kardan mali kara ulaşmak için bir takım hesaplamaların yapılması gerekmektedir Kurumlar vergisi mükellefleri bu hesaplamayı beyanname üzerinde veya beyannameye ekleyecekleri bir listede gösterebilirler.

A. KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE İNDİRİLECEK GİDERLER

1. Gelir Vergisi Kanununa Göre (GVK Md.40)

Ayrıntılı açıklamalar için Gelir Vergisi beyanname düzenleme kılavuzundaki ilgili kısma bakılabilir.

2. Kurumlar Vergisi Kanununa Göre (KVK Md.14)

a) Hisse ve tahvil senetlerinin ihraç giderleri

Bu giderler senetlerin kağıt ve tabı giderlerini, mahkeme, noter ve diğer tasdik ve tescil giderlerini, damga resmini ve ihraç dolayısıyla ödenen sair harç ve resimlerini, ihraç dolayısıyla bankalara verilen komisyonları, hisse ve tahvil senetlerinin borsaya kaydı için yapılan giderleri ve bunlara benzer diğer her türlü giderleri içerir.

b) İlk tesis ve taazzuv (kuruluş ve örgütlenme) giderleri

VUK'nın 282. maddesinde yer alan ilk tesis ve taazzuv (kuruluş ve örgütlenme) giderleri, kurumun tesis olunması veya yeni bir şube açılması veyahutta işlerin devamlı bir suretle genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet iktisap olunmayan giderlerdir.

Bu giderlere örnek olarak şirket ana sözleşmesinin düzenlenmesi, fizibilite raporunun hazırlanması, yeni şube açılmasına ilişkin giderler (tahliye, hava parası gibi), normal faaliyete geçene kadar yapılan tanıtma ve reklam giderlerini sayabiliriz.

İlk tesis ve taazzuv giderleri doğrudan gider yazılabileceği gibi kurumlar vergisi mükellefleri tarafından aktifleştirilerek mukayyet değerleri üzerinden eşit miktarlarda 5 yıl içinde itfa edilebilirler. Amortismanla işletmenin tam olarak faaliyete geçtiği hesap döneminden itibaren başlanır. Peştemallıkların aktifleştirilmesi ise zorunludur.

c) Genel heyet toplantıları için yapılan giderlerle, birleşme, fesih ve tasfiye giderleri

Türk Ticaret Kanunu, 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu veya kurumların kuruluş kanunları gereği yapılan (bilançoyu tasdik, eski yönetimi ibra ve yeni yöneticileri seçmek v.b. için) genel kurul toplantı giderleri ile birleşme, fesih ve tasfiye giderleri safi kurum kazancının tespitinde gider kaydedilir.

d) Sigorta ve reasürans şirketlerinde bilanço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait karşılıklar

1. Muallak hasar karşılıkları,

2. Kazanılmamış prim karşılıkları,
3. Hayat matematik karşılıklarından ibarettir

Teknik karşılıklar bilanço gününde geçici pasif hesaplara geçirilmek suretiyle Kanunda yazılı bazı esaslara göre hasıllardan indirilir

e) Eshamlı komandit şirketlerde komandite ortağın kâr hissesi

Anılan şirketlerde komandite ortağın kâr payı ticari kazanç olarak beyan edileceğinden bu kâr payının safi kurum kazancının tespitinde indirilmesi öngörülmüştür.

f) Ar-Ge indirimi

Kurumlar Vergisi Kanununun 14/6. maddesi gereğince, mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri araştırma ve geliştirme harcamaları, genel gider olarak dikkate alınmakla birlikte ayrıca bu tutarının %40'ı oranında hesaplanacak Ar-Ge indirimi, beyanname üzerinde indirim konusu yapılacaktır. Bu indirimin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar 86 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile belirlenmiş olup, ana hatlarıyla aşağıda açıklanmıştır.

Yapılan bir harcamanın Ar-Ge indirimine konu edilebilmesi için, Ar-Ge faaliyeti kapsamında aşağıda belirtilen amaçlara yönelik faaliyetler olmalıdır:

- Bilimsel ve teknolojik alanlardaki belirsizlikleri gidermek ve bunları aydınlatmak amacıyla, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni teknik bilgilerin elde edilmesi,
- Yeni üretim yöntem, süreç ve işlemlerinin araştırılması veya geliştirilmesi,

- Yeni ürünler, madde ve malzemeler, araçlar, gereçler, işlemler, sistemler geliştirilmesine yönelik olarak yeni yöntemler geliştirilmesi veya yeni teknikler üretilmesi,
- Bir ürünün maliyetini düşürücü, kalite, standart veya performansını yükseltici yeni tekniklerin / teknolojilerin araştırılması,
- Yeni ve özgün tasarıma dayanan yazılım faaliyetleri.

Aşağıdaki faaliyetler ise Ar-Ge indirimi kapsamına girmez.

- Pazar araştırması ya da satış promosyonu,
- Kalite kontrol,
- Sosyal bilimlerdeki araştırmalar,
- Petrol, doğalgaz, maden rezervleri arama ve sondaj faaliyetleri,
- İcat edilmiş ya da mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanımı,
- Biçimsel değişiklikler (Yukarıda belirtilen Tebliğin III-A bölümündeki amaçlara yönelik olmayan şekil, renk, dekorasyon vb. gibi estetik ve görsel değişiklikler),
- Bilimsel ve teknolojik yenilik doğurmayan rutin faaliyetler (rutin veri toplama, rutin analizler için kullanılan program, yazılım vs, üretilen prototiplerin rutin ayarlamaları),
- İlk kuruluş aşamasında kuruluş ve örgütlenmeyle ilgili araştırma giderleri,
- Proje sonucunda geliştirilen ürüne ilişkin fikri mülkiyet haklarının korunmasına yönelik çalışmalar

- Numune verilmek amacıyla prototiplerden kopyalar çıkarılıp dağıtılması ve reklam amaçlı tüketici testleri.

Ar-Ge faaliyeti, esas itibariyle denemelerin son bulduğu, ilk üretimin yapıldığı aşamada sona erer Ar-Ge projesi neticesinde elde edilen ürünün pazarlanabilir aşamaya geldiği andan itibaren Ar-Ge projesi bitmiş sayılır. Bu tarihten sonra yapılan harcamalar Ar-Ge harcaması kapsamında değerlendirilmez. Tamamlanan bir proje sonucunda elde edilen ürünün geliştirilmesi amacıyla yapılacak çalışmalar, yeni Ar-Ge projesi olarak değerlendirilir. 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 faaliyeti kapsamındadır. Ancak, ticari üretimin planlanması ve seri üretim sürecine ilişkin harcamalarla, ürünün tanıtılması amacıyla üretilip dağıtılan numuneler için yapılan harcamalar Ar-Ge faaliyeti kapsamı dışındadır.

İndirimden yararlanacak Ar-Ge harcamaları esas itibariyle aşağıdaki harcama gruplarından oluşmaktadır;

- İlk madde ve malzeme giderleri,
- Personel giderleri,
- Genel giderler,
- Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler,
- Vergi, resim ve harçlar,
- Amortisman ve tükenme payları,
- Finansman giderleri.

Mükellefler, dönem içinde genel esaslara göre indirim konusu yaptıkları Ar-Ge harcamalarının % 40'ı oranında hesaplayacakları Ar-Ge indirimi tutarını, kurumlar vergisi beyannamesinde "Tablo 5-Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümüne, geçici vergi beyannamesinde ise; "Tablo I – Matrah Bildirimi" bölümüne yazarak kazançlarından indireceklerdir.

"Ar-Ge Projesi Değerlendirme Raporunun" olumsuz olması halinde, Ar-Ge indirimi dolayısıyla eksik ödenen vergilerle ilgili olarak gerekli tarhiyat yapılacaktır.

Mükelleflerin Ar-Ge projesi kapsamındaki harcamalarını, işletmenin diğer faaliyetlerine ilişkin harcamalarından ayırarak, Ar-Ge indiriminin doğru hesaplanmasına imkan verecek şekilde muhasebeleştirilmeleri gerekmektedir.

Ar-Ge indiriminden yararlanan mükelleflerin, yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamesinde yararlanılan Ar-Ge indiriminin doğru hesaplandığı ve uygulandığına ilişkin YMM tasdik raporunu, ilgili mevzuatta belirtilen süre içinde bağlı buldukları vergi dairelerine vermeleri gerekmektedir. Ar-Ge indirimine ilişkin hususlara tam tasdik raporunda yer verilmiş olması durumunda, Ar-Ge indirimine ilişkin olarak ayrıca tasdik raporu düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.

Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan amortismanına tabi iktisadi kıymetler için yatırım indiriminden yararlanılmış olması, Ar-Ge indiriminden yararlanılmasına engel teşkil etmemektedir. Ar-Ge indiriminden yararlanacak kurumlar vergisi mükelleflerinin aynı zamanda yatırım indirimi istisnasından yararlanması halinde, öncelikle Ar-Ge indirimi daha sonra da yatırım indirimi uygulanacaktır.

Ar-Ge indirimi nedeniyle kurumlar vergisi matrahına dahil edilme-

yen kazancın dağıtılması durumunda, dağıtılan kazançlar üzerinden %10 oranında tevkifat yapılacaktır

Ar-Ge indirimine ilişkin hükümler, 5228 sayılı Kanunla 31.07.2004 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunduğundan, bu tarihe kadar yapılan Ar-Ge harcamaları ile ilgili olarak Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının 5228 sayılı Kanunla değişmeden önceki vergi ertelemesine ilişkin hükümleri uygulanacaktır. Bu nedenle, 31.07.2004 tarihinden önce başlayıp devam eden projelerle ilgili olarak, vergi erteleme uygulamasından yararlanılabilmesi için 31, 40 ve 67 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile yapılan düzenlemeler çerçevesinde Maliye Bakanlığına müracaat edilmesi gerekmektedir.

g) Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ile özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığı ödenen kar payları

Bazı özel finans kuruluşlarından sağlanan krediler için bu kuruluşlara faiz yerine belli bir orana göre kar payları ödenmektedir. Dolayısıyla ödenen kar payları gider yazılacaktır Aynı şekilde Bankalar Kanunu ve Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun uyarınca Bakanlar Kurulu Kararı ile kurulan özel finans kurumlarının topladıkları mevduatlara kar payı adı altında ödedikleri tutarlar da gider olarak bu kurumlar tarafından düşülecektir.

h) Kurum çalışanlarına ödenen temettü ikramiyesi

Bazı kurumlar ana sözleşmeleri veya kuruluş kanunlarındaki hükümlere dayanarak hesap dönemi sonunda tahakkuk eden safi kar-dan memur ve müstahdemlerine "temettü" "kar payı" veya başka bir nam altında ücret vermektedir.

Temettü ikramiyesine şirket genel kurulu karar verdiğinden ve genel kurul toplantısı da bir sonraki yılın Mart ayında yapıldığından bu temettünün tahakkuku da bir sonraki yıl yapılmaktadır. Tahakkuk bir sonraki yıl yapılsa bile anılan temettü ikramiyesi önceki yıla ait olduğundan anılan tutarın yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde diğer indirimler sütununda gösterilerek indirim konusu yapılması gerekmektedir. Ayrıca temettünün genel kurul kararının verildiği yılın sonuna kadar mutlaka dağıtılması zorunludur.

B. KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE İNDİRİLEMEYE CEK GİDERLER

1. Öz Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler

Kurumların ödenmiş sermayeleri için faiz hesaplamaları veya faiz ödemeleri halinde gider kaydetmeleri mümkün değildir. Türk Ticaret Kanununun 471. madde hükmü uyarınca "hazırlık devresi faizi" adı altında bazı durumlarda sermaye üzerinden faiz ödenmesi mümkün olmakla birlikte, bu faiz de gider yazılamayacaktır.

2. Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler

Kurumlar Vergisi mükelleflerinin ortaklarına örtülü sermaye üzerinden ödeyecekleri veya hesaplayacakları faizler gider yazılamaz.

Örtülü sermaye kavramı ise KVK'nın 16. maddesinde aşağıdaki gibi tanımlanmıştır:

"Kurumların aralarında vasıtalı, vasıtasız bir şirket münasebeti veya devamlı ve sıkı bir iktisadi münasebet bulunan gerçek ve tüzel kişilerden yaptıkları istikrazlar, teşebbüste devamlı olarak kullanılır ve bu istikrazlarla kurumun öz sermayesi arasındaki nispet, emsali kurumlarınkine nazaran bariz bir farklılık gösterirse mezkur istikrazlar örtülü sermaye sayılır."

Son yıllarda kurum ortaklarınca şirkete döviz cinsinden verilen borçlarla ilgili kur farklarının durumu ihtilaf konusu haline gelmiştir. Bu konuda son zamanlarda yargı organlarında söz konusu kur farklarının gider olarak kabul edilebileceği yönünde kararlar verilmektedir.

3. Sermaye Şirketlerince Dağıtılan Örtülü Kazançlar

KVK'nın 17. maddesinde aşağıdaki hallerde, kazancın tamamen veya kısmen örtülü yoldan dağıtıldığı sayılmış ve indirimi kabul edilmiştir. Bir şirketin kendi ortakları ve ortaklarının bağlı bulunduğu gerçek ve tüzel kişilerle arasındaki münasebetlerde,

- Şirket, emsallerine göre göze çarpacak derecede yüksek veya düşük fiyat veya bedeller üzerinden yahut bedelsiz olarak alım, satım, imalat, inşaat muamelelerinde ve hizmet ilişkilerinde bulunursa,
- Şirket, emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek veya düşük bedeller üzerinden kiralama veya kiraya verme münasebetlerinde bulunursa,
- Şirket, yine yüksek veya düşük faiz ve komisyonlarla ödünç para alır veya verirse,
- Şirket, işletmede çalışan memur ve yönetici durumunda olan yakınlarına yüksek aylık, ikramiye, ücret verirse veya benzeri ödemelerde bulunursa,

Kazanç örtülü yoldan aktarılmış olmaktadır Örtülü kazanç ve örtülü sermaye müesseseleri vergi güvenlik müesseseleri olarak düşünülmüştür.

4. Ayrılan İhtiyat Akçeleri

Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan ihtiyat akçeleri (Türk Ticaret Kanununa, kurumların özel kanunlarına veya esas mukavele ve nizamnamelerine göre safi kazançlardan ayırdıkları bolumum ihtiyatlar ile Bankalar Kanununa müsteniden bankaların ayırdıkları karşılıklar dahil) indirilemeyecek giderlerdendir

5. Dar Mükellef Kurumların Ana Merkeze veya Türkiye Dışındaki Şubelerine Yaptıkları Bazı Ödemeler

Dar mükellefiyete tabi kurumların :

- Bu kurumlar hesabına yaptıkları alım satımlar için ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere verilen faizler, komisyonlar ve benzerleri;
- Ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin giderlerine veya zararlarına iştirak etmek üzere ayrılan hisseler (Türkiye'deki kurumun teftiş ve murakabesi için yabancı memleketlerden gönderilen yetkili kimselerin seyahat giderleri hariç) kabul edilmeyen giderlerdir.

6. Hesaplanan Kurumlar Vergisi İle Her Türü Cezalar

Kurumlar Vergisi Kanununa göre hesaplanan Kurumlar Vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler, gider olarak kabul edilmezler. VUK hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri de indirilemez (KVK md. 15/10).

7. Menkul Kıymet Pazarlama Komisyonları

Kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak üzere, menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında satışından doğan zararlar ile ödenen komisyon ve benzeri her türlü giderler kurum kazancının tespiti sırasında gider olarak indirilemeyecektir.

Diğer bir ifadeyle, menkul kıymetlerin kanunların tanıdığı hadler altında satışından doğan zararlar ile bu kıymetlerin pazarlaması sırasında kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen miktarlar dışında yapılan ödemeler kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilemeyecektir.

8. Esas Faaliyet Konusu İle İlgili Olmayan Deniz ve Hava Taşıtlarının Giderleri

Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusuyla ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları gider olarak indirilemeyecektir.

9. Basın Yoluyla İşlenen Fiillerden Dolayı Ödenen Tazminatlar

Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminatlar, gider olarak dikkate alınmayacaktır.

10. Diğerleri

- Ödenmeyen sigorta primleri (işveren sigorta primleri dahil),
- Binek otomobillerine ait motorlu taşıtlar vergisi,

- Tevsik edilemeyen giderler,
- Yurt dışı inşaat, onarma, montaj, ihracat ve taşımacılık işlerinde; d6viz olarak elde edilen hasılatın %0,5'ini aşan tutarda hesaplanan g6t6r6 giderler,
- Vergi Usul Kanunu h6k6mlerine uygun olmayan amortismanlar,
- Vergi Usul Kanunu h6k6mlerine uygun olmayan karşılıklar (kıdem tazminatı karşılığı, menkul kıymetler değer d6Ő6kl6đ6 karşılığı vb.),
- Kanunen kabul edilmeyen giderler işin y6klenilen KDV,
- Değerleme hataları,
- Alınan vadeli ők reeskontları,
- İstisna kazançların giderleri,
- İŞle ilgili olmayan 6zel harcamalar,
- M6kerrer kaydedilen giderler,
- D6nemsellik ilkesine uymayan gider kayıtları,

Kanunen kabul edilmeyen giderler, enflasyon d6zeltmesi yapılan d6nemlerde VUK m6kerrer madde 298/A-5 gereğince enflasyon d6zeltmesine tabi tutulmuş tutarları ile dikkate alınacaktır

C. BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILACAK DİĞER İNDİRİMLER

1. Ticari kardan mali kara geçişte oluşan zararlar ile yurt dışı zararları

Geçmiş yıl zararlarının mahsubuna ilişkin hüküm, 5228 sayılı Kanunla KVK'nın 14/7. maddesinden kaldırılarak mükerrer 14/1-a maddesine konulmuştur. Kurumlar vergisi beyannamelerinde her yılın zararı ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların mali bilançolarına göre meydana gelen zararlar (aynı sektörde faaliyet göstermesi, son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması koşullarıyla 37 ve 39. maddeler çerçevesinde devir alınan kurumların, devir tarihi itibarıyla aktif toplamını geçmeyen zararları ile 38. maddede belirtilen bölünme işlemi sonucu münfesi olan kurumun aktif toplamını geçmeyen zararları dahil) beyanname üzerinden indirim konusu yapılmaktadır.

2005 yılı dönem kazancından, 2000 – 2004 yıllarına ait zararlar mahsup edilebilecektir. Ancak 2003 ve 2004 yılları bilançolarının düzeltilmesi (Enflasyon düzeltilmesi) sonucu ortaya çıkan geçmiş yıl zararları mahsup edilmeyecektir. Düzeltme öncesi bilançolarda yer alan geçmiş yıl zararlarının, kayıtlı (mukayyet) değerleriyle mahsup edileceği tabiidir.

4811 sayılı Kanunun 7. maddesinin 11 numaralı fıkrasında, “Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin matrah artırımında buldukları yıllara ait zararların %50'si, 2002 ve izleyen yıl karlarından mahsup edilmez.” hükmü yer almaktadır. Bu hükme göre, mükellefler, matrah artırımında buldukları yıllara ait olup indirim konusu yapılamamış geçmiş yıl zararlarının yarısını, 2002 ve müteakip

yıl karlarından mahsup edemeyeceklerdir Söz konusu zararların diğ er yarısı ise, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanununun ilgili maddelerinde yer alan esaslar çerçevesinde mahsup edilmeye devam edilecektir.

Kurumlar vergisinden istisna edilen bazı kazançlar, ilgili yıl faaliyet sonucu zararla sonuçlanmış olsa dahi, yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde indirim olarak uygulanmakta ve söz konusu istisna kazançlar, müteakip yıl kazançlarından indirilmek üzere zarar olarak müteakip yıllara devredilmektedir. Ancak, 4811 sayılı Kanunun 7. maddesinin 12 numaralı fıkrası gereğince matrah artırımında bulunan mükelleflerin devreden bu zararları, bu Kanuna göre artırdıkları matrahlardan indirmeleri söz konusu değildir.

Aynı şekilde mükellefler, yapmış oldukları yatırım harcamaları nedeniyle indirim hakkı kazandıkları, ancak ilgili yıllarda kazanç yetersizliği dolayısıyla yararlanamadıkları yatırım indirimi istisnası tutarları ile geçmiş yıl zararlarını da 4811 sayılı Kanunun 7. maddesine göre artırdıkları veya beyan ettikleri matrahlardan indiremeyeceklerdir. Ancak önceki yıllarda indirilemeyen yatırım indirimi tutarının, Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümleri çerçevesinde mükelleflerce daha sonraki yıllarda beyan ettikleri kazançlardan indirim konusu yapılabileceği tabiidir.

Yurt dışı faaliyetlerden doğan zararların indirimine ilişkin hükümde, 5228 sayılı Kanunla KVK'nın 14/7. maddesinden kaldırılarak mükerrer 14/1-a maddesine konulmuştur. Mahiyet olarak bir değişiklik yapılmayan bu hüküm uyarınca yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar, Türkiye'de beyan edilen kazançlardan beyanname üzerinde indirim olarak dikkate alınabilecektir. Ancak, bu zarar indiriminin yapılabilmesi için faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının, her yıl o ülke mevzuatına

göre denetim yetkisini haiz kuruluşlarca incelenip rapora bağlanması ve bu raporun aslı ile birlikte tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine verilmesi şarttır.

Söz konusu denetim kuruluşlarınca hazırlanacak rapor ekinde yer alacak vergi beyanlarının, bilanço ve gelir tablosunun, yabancı ülkelerdeki yetkili makamlara onaylatılması zorunludur.

Faaliyette bulunulan yabancı ülkede denetim yetkisini haiz 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 onaylatılarak, aslının ve tercüme edilmiş bir örneğinin vergi dairesine verilmesi gereklidir.

Türkiye'de indirim konusu yapılan yurt dışı zararın, yabancı ülkede, elde edilen kazançlardan indirilmesi veya mahsup edilmesi halinde, Türkiye'deki beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, indirim veya mahsuptan önceki tutar olacaktır.

Yurt dışı faaliyet sonuçlarını genel netice hesaplarına intikal ettirme de faaliyette bulunulan yabancı ülkenin mevzuatına göre tespit edilen faaliyet sonucu, Türkiye'de de aynı tarih itibarıyla genel netice hesaplarına kaydedilecektir. Bu kayıt keyfiyeti mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden dolayı zamanında yerine getirilmemişse, bu kurumun faaliyet sonucu ile ilgili kazancı, tasarruf edebildiği yılda genel netice hesaplarına intikal ettirecektir. Tasarruf kriteri, faaliyette bulunulan yabancı ülkede, faaliyet sonuçlarının, o ülke mevzuatına göre hesaplanıp, genel netice hesaplarına intikal ettirilmesi zorunluluğu ve imkanı çerçevesinde değerlendirilecektir. Bu hususun

Türkiye’de genel netice hesaplarına intikal ettirilmesinde, kazancın kambiyo mevzuatına göre fiilen Türkiye’ye getirilmesinin herhangi bir etkisi olmayacaktır. Faaliyette bulunan yabancı ülkede tasarruf edilebilmesi yeterlidir.

2. Bağış ve Yardımlar

Kurumlar vergisi mükellefleri açısından bağış ve yardımlar 5228 sayılı Kanunla değiştirilmeden önce KVK’nın 14. maddesinde indirilecek giderler arasında sayılmakta idi. 5228 sayılı Kanunla 31.07.2004 tarihinden itibaren bağış ve yardımlar Kanunda mükerrer 14. maddede beyanname üzerinde yapılacak indirimler arasında sayılmıştır. Bu yüzden bağış ve yardımlar, yapıldıkça muhasebe kayıtlarına gider olarak kaydedilecek, dönem sonunda kanunen kabul edilmeyen gider olarak ticari kara ilave edilecektir. Daha sonra aşağıda belirtilen sınırlama ve şartlar dahilinde indirilmesi mümkün olan kısımları hesaplanarak beyanname üzerinde dönem kazancından indirilecektir.

Bağış ve yardım karşılıksız olmalı ve makbuz karşılığı yapılmalıdır. Kurumların yapacağı bağış ve yardımlar üç grupta toplanabilir

Birinci gruptakiler;

Genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli idarelere, il özel idareleri ve belediyeler ile köylere, kamuya yararlı derneklere ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar o yıla ait kurum kazancının %5’ini geçmemek üzere kurum kazancından indirilecektir.

İndirilecek bağış ve yardım giderinin üst sınırının (%5’lik sınırın) hesaplanmasında esas alınacak kurum kazancı; zarar mahsubu dü -

şüldükten, iştirak kazançları hariç indirim ve istisnalar düşülme - den önceki tutardır (67 no.lu KVK Genel Tebliği).

İkinci gruptakiler;

Yukarıda sayılan kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanan okul, sağlık tesisi, yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı.

Okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurdu yapımı veya bu tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan bağış ve yardımların (harcamaların) herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilmesi, bu bağış ve yardımların yukarıda belirtilen kamu idare ve müesseselerine yapılması halinde mümkündür.

Kapsama dahil olan bağış ve yardımlar ise;

- Bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak kapasitesinden az olmamak üzere (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) öğrenci yurtlarının inşası için yapılan harcama,

- Bu tesislerin inşası için yapılan bağış ve yardım,

- Mevcut okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurtlarının faaliyetlerine devam etmelerini sağlamak amacıyla yapılan bağış ve yardım,

niteliğinde olmalıdır

“Okul” ifadesinden, doğrudan eğitim-öğretim hizmetlerinin verildiği temel birimlerin anlaşılması gerekmekte olup, rehberlik ve araştırma merkezi, mesleki eğitim merkezi, iş eğitim merkezi, mesleki ve teknik eğitim merkezi ve akşam sanat okulları da bu kapsamda değerlendirilecektir.

“Sağlık tesisi” ifadesinden ise Sağlık Bakanlığı’nca sağlık tesisi kapsamında değerlendirilen kurum ve kuruluşların anlaşılması gerekmektedir.

Okul, sağlık tesisi veya öğrenci yurduna ilişkin olarak yapılmış olsa dahi, kamu idare ve müesseseleri dışında kalan kurum veya kuruluşlara yapılacak bağış ve yardımların kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapıp yapılamayacağı veya hangi limitler için de yapılabileceği genel hükümler çerçevesinde değerlendirilecektir.

Okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurdu inşaatı dolayısıyla yapılan harcamalar, harcamanın yapıldığı yıla ilişkin kurum kazancının tespitinde dikkate alınacaktır. Söz konusu tesislerin inşaatı veya faaliyetlerini devam ettirebilmelerine yönelik olarak yapılan bağış ve yardımların da bağışın yapıldığı yıla ilişkin kurum kazancından indirilebileceği tabiidir.

Bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın mevcutsa mukayyet (muhasebe kayıtlarında yer alan) değeri, bu değer mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümleri dairesinde Takdir Komisyonunca tespit edilecek değer esas alınır.

Ayrıca 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere genel ve özel bütçeli kamu idareleri ile il özel idareleri ve belediyeler, köyler ve kamu yararına çalışan dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum

ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen kültür varlıklarının korunması ve kalıcı hale getirilmesi ile kültür envanterinin oluşturulması amacıyla yönelik faaliyetler için yapılan harcamalar ile bağış ve yardımların tamamı kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilebilecektir.

Yapılan bağış ve yardımların ilgili kurumlardan alınacak belgelerle tevsik edilmesi yeterlidir. Bu kurum ve kuruluşlardan alınacak belgeler Vergi Usul Kanununun mükerrer 257. maddesindeki yetkiye istinaden indirim için geçerli belge olarak kabul edilecektir.

Üçüncü gruptakiler;

Üçüncü grupta yer alan bağış ve yardımlar ise bazı özel kanunlarla düzenlenmiş olup, %5'lik sınırlamaya tabi olmaksızın kurum kazancından indirilebilir. Ancak indirilebilecek bağış ve yardım miktarı en fazla o yılki kurum kazancı kadar olacaktır. Bu durum Kurumlar Vergisi Kanununda 5228 sayılı Kanunla değişmeden önce bağış ve yardımların, 14 numaralı maddede indirilecek giderler arasında sayıldığı eski dönemlerde de böyle idi. Ancak indirilecek giderler arasında yer alması ve sınırsız olarak indirilebilmesi, kazancı negatife döndürebileceği konusunda tereddütlere yol açabiliyordu. Yeni düzenleme ile durum netleşmiştir. Beyanname üzerinde kazancın olması halinde yapılabilecek bir indirimdir.

Bağış ve yardımlara ilişkin özel hüküm içeren bazı kanunlar aşağıda ismen gösterilmiştir:

- 3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu gereğince Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonuna veya bu fona ilişkin vakıflara yapılan nakdi ve aynı bağış ve yardımlar,

- Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair 7269 Sayılı Kanuna göre afet felaketzedelerine yapılacak bağış ve yardımlar (Hayır kurumları, mahalli idareler, mal sandıkları ve diğer kuruluşlara nakdi, Milli ve mahalli yardım komitelerine–kriz masalarına- nakdi ve ayni)
- 2828 Sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esigeme Kurumu Kanunu gereğince bu kuruma ve kuruluşlarına yapılan nakdi bağış ve yardımlar,
- 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanununa göre üniversitelere ve yüksek teknoloji enstitülerine yapılan nakdi bağışlar,
- 222 Sayılı İlköğretim Kanununa göre ilköğretim kurumlarına yapılan nakdi bağış ve yardımlar,
- TÜBİTAK'ın kurulmasına ilişkin 278 sayılı Kanun gereğince Türkiye Bilimsel Araştırma Kurumuna (TÜBİTAK) yapılan nakdi bağışlar,
- 2876 sayılı Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanunu gereğince Atatürk Kültür Dil ve Tarih Kurumuna yapılan nakdi ve ayni bağışlar,
- 4122 Sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu çerçevesinde yapılan ağaçlandırma ve erozyon kontrolü harcamaları (nakdi ve ayni),
- 4306 sayılı Kanun uyarınca sekiz yıllık kesintisiz eğitim için yapılan nakdi bağışlar.
- 5434 sayılı Emekli Sandığı Kanunu (nakdi ve ayni), 3388 sayılı Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı Kanunu (nakdi), kapsamında yapılan bağışlar

3. Sponsorluk harcamaları

KVK'nın mükerrer 14/1-e maddesinde yer alan sponsorluk harcamaları (profesyonel spor dalları için yapılan bu tür harcamaların %50'si indirilebilir) beyanname üzerinde gösterilerek dönem kazancından indirilebilir.

D. KURUMLAR VERGİSİNDEN İSTİSNA KAZANÇLAR

Kurumlar vergisinden istisna kazançlar, Kanunun 8. maddesi ile bazı geçici maddelerinde düzenlenmiştir. Ayrıca, GVK'nın 19. maddesinde (24.04.2003 tarihinden önce GVK md. Ek:1-6'da) yer alan yatırım indirimi istisnası ile özel kanunlarda veya kurumların kuruluş kanunlarında yer alan istisnalar da mevcuttur.

1. İştirak Kazançları İstisnası (KVK Md. 8/1) :

Kurumların, tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine iştiraklerinden elde ettikleri kazançlar (Yatırım fonlarının katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları hariç) iştirak kazancıdır.

İştirak kazançları istisnası, tam mükellefiyete tabi kurumlardan alınan kâr paylarına uygulanacaktır. Kâr payını alan kurumun tam veya dar mükellefiyete tabi olmasının bu istisnanın uygulanmasında bir önemi bulunmamaktadır. Bir dar mükellef kurumdan, bir başka ifadeyle kanuni veya iş merkezi Türkiye dışında bulunan bir kurumdan kâr payı alan kurumlar ise söz konusu istisnadan yararlanamayacaktır. Ancak 5228 sayılı Kanunla 8. maddeye eklenen 9, 10 ve 11 numaralı bentlerde yazılı koşulların varlığı halinde 01.01.2005 tarihinden itibaren yurt dışı iştiraklerden (ve şubelerden) elde edilen kazançlar da iştirak kazançları istisnası kapsamına alınmıştır.

Diğer taraftan kurumların, yurt dışından sağladıkları kâr payları; 8. maddenin 9, 10 ve 11 numaralı bentlerinde belirtilen koşulları taşımamaları halinde iştirak kazancı istisnası uygulanmayacak, bu kazançlar kurumlar vergisine tabi olacaktır. Ancak bu kâr payları üzerinden yurt dışında ödenen vergiler, Kurumlar Vergisi Kanununun 43. maddesindeki esaslar çerçevesinde mahsup edilecektir. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları hükümleri saklıdır

Yurt dışında ödenen verginin Türkiye’de hesaplanan vergiden mahsup edilemeyen kısmı gider olarak yazılamayacaktır

İştirak kazançları istisnası, vergilemede mükerrerliğin önlenmesi içindir. İstisnaya konu olan kazanç esas itibariyle kazancın elde edildiği ilk kuruluşta kurumlar vergisine ve Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin 6/b-i numaralı bendinde öngörülen vergi tevkifatına tabi tutulduğundan, kâr dağıtımı yoluyla intikali sağlanan diğer kurumlarda mükerrer vergilendirilmesinin önüne geçilmek istenmiştir. Bu suretle, kurum kazancının gerçek kişilere doğrudan intikali ve araya giren başka kurumlar aracılığı ile dolaylı intikali arasında bir farklılık olmaması sağlanmaktadır

Öte yandan, iştirak kazançları istisnasını hükme bağlayan bendin parantez içinde "yatırım fonlarının katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları hariç" hükmüne yer verilmiştir (Yatırım fonları katılma belgelerinden elde edilen kar paylarından kasıt, bu katılma belgelerinin fona geri satımından doğan müspet farktır). Buna göre yatırım fonları katılma belgeleri ve yatırım ortaklıkları hisse senetlerinden elde edilen kâr payları iştirak kazancı niteliğinde sayılmayacaktır Dolayısıyla iştirak kazancı sayılmayan bu kâr payları kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Kısaca iştirak kazançları Kurumlar Vergisine tabi olmamakla bera-

ber karın dağıtılması halinde kar payını alan kişinin hukuki durumu na göre GVK'nın 94/6-b-i ve ii bendleri uyarınca gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacaktır

2. Risturn İstisnası (KVK Md. 8/2)

Aşağıdaki yazılı kooperatiflerin ortakları için hesapladıkları risturnlardan;

- a) İstihlak kooperatiflerinde; ortakların şahsi ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların kıymetleri ne göre hesaplanan risturnlar,
- b) İstihsal kooperatiflerinde; ortakların istihsal ederek kooperatife sattıkları veya kooperatifin istihsal faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların kıymetine göre hesaplanan risturnlar
- c) Kredi kooperatiflerinde; ortakların kullandıkları kredilere göre hesaplanan risturnlar,
- d) Ortakların idare giderleri karşılığı olarak ödedikleri paralardan sarf olunmayarak iade edilen kısımlar

Bu risturnların nakden veya aynı kıymette mal ile ödenmesi istisnânın uygulanmasına mani değildir Ortaklardan başka kimselerle yapılan muamelelerden doğan kazançlar ile ortaklarla ortaklık statüsü dışında yapılan muamelelerden doğan kazançlar hakkında risturnlara ilişkin istisna hükmü uygulanmaz. Bunların genel kazançtan tefrikinde ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine olan nispeti esas tutulur.

Bu risturnlar, Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesine göre tevkifata tabi tutulmaz. Ortaklara dağıtımı, kâr dağıtımı sayılmaz.

Kooperatiflerin ortakları ile yaptığı muamelelerden doğan kârların ortaklara kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde dağıtımı olarak tanımlanan risturnlar, GVK'nın 94. maddesine göre gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmayacağı gibi, aynı kanunun 75/2. maddesinde kazanç ve kâr dağıtımı niteliğinde sayılmadığından ortaklarca gelir vergisi beyannamesi ile beyanı da söz konusu değildir.

Kısaca, risturn kazançları kurumlar vergisi ve gelir vergisi tevkifatına tabi olmayacaktır.

3. Yatırım Fonları ve Yatırım Ortaklıklarının Kazançlarına İlişkin İstisna (KVK md. 8/4):

KVK'nın 8. maddesinin 4 numaralı bendinde aşağıdaki kazançlar kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur:

- a) Portföyünün en az % 25'i hisse senetlerinden oluşan menkul kıymetler yatırım fonları (döviz yatırım fonları hariç) ile aynı nitelikteki menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- b) (a) alt bendi dışında kalan menkul kıymetler yatırım fonları (döviz yatırım fonları hariç) ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- c) Risk sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- d) Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- e) Emeklilik yatırım fonlarının kazançları (bu kazançlar GVK'nın 94. maddesine göre tevkifata tabi tutulmaz).

Yabancı para ve altın alım satımı yapan "döviz yatırım fonları"nın ise söz konusu istisnadan yararlanmaları mümkün değildir.

Yatırım fon ve ortaklıkları, kurumlar vergisinden müstesna tutulan söz konusu kazançları üzerinden, Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin 6 numaralı bendinin (a) alt bendine göre, bu kazançların dağıtılıp dağıtılmadığına bakılmaksızın gelir vergisi tevkifatı yapacaklardır. Bu tevkifat 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile tespit edilmiş bulunmaktadır. Buna göre kurumlar vergisinden müstesna tutulan bu kazançlar üzerinden yapılacak vergi tevkifatı, portföyünde % 25'den daha az hisse senedi bulunduran menkul kıymetler yatırım fonları ile aynı nitelikteki yatırım ortaklıklarında % 10, diğer menkul kıymetler yatırım fonları ve ortaklıklarında ise "0" olarak uygulanacaktır. Bu uygulama sırasında, menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının portföyünde bulunan yabancı borsalara kayıtlı dövizli hisse senetleri, % 25 oranının tespitinde dikkate alınmayacaktır.

Söz konusu istisna kazançlar GVK'nın 94/6-a maddesine göre tevkifata tabi tutulduklarından, bu fonların kazançları üzerinden 94/6-b maddesine göre vergi tevkifatı yapılmayacaktır.

4. Rüçhan Hakkı Kupon Satış Kazancı ile Emisyon Primi İstisnası (KVK Md. 8/5):

Kurumların, rüçhan hakkı kuponlarının satışından elde ettikleri kazançları ile anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini arttırdıkları sırada çıkardıkları hisse senetlerinin itibari değerlerinin üzerinde elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır.

Bu kazançlardan;

Rüçhan hakkı kupon satış kazancı, kurumlar vergisine tabi olmakla beraber karın dağıtılması halinde kar payını alan kişinin hu

kuki durumuna göre GVK'nın 94/6-b-i ve ii bendleri uyarınca gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacaktır

5. Yatırım İndirimi (GVK Md. 19):

Kurum kazancına uygulanabilecek bir diğer istisna da yatırım indirimi istisnasıdır. Kurumlardaki yatırım indirimi istisnası uygulaması bütünüyle GVK'daki hükümlere göre yapılacaktır

Daha önce Gelir Vergisi Kanununun Ek 1-6 maddelerinde düzenlenmiş olan yatırım indirimi istisnası, 4842 sayılı Kanunla, Gelir Vergisi Kanununun 19. maddesinde yeniden düzenlenmiştir.

Yapılan düzenleme ile yatırım indirimi istisnasından yararlanabilmek için teşvik belgesi alma zorunluluğu kaldırılmıştır. Bu kapsamda ticari veya zirai kazançları bilanço esasına göre tespit edilen mükellefler (kurumlar vergisi mükellefleri dahil), düzenlemenin yürürlük tarihi olan 24.04.2003 tarihinden itibaren, faaliyetlerinde kullanmak üzere satın aldıkları veya imal ettikleri amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerinin % 40'ını vergi matrahlarının tespitinde ilgili kazançlarından yatırım indirimi istisnası olarak indireceklerdir. Böylece artık bölgesel ve sektörel ayrımlara son verilerek yatırım indirimi tek oran haline getirilmiştir.

Hangi iktisadi kıymetlere yönelik harcamaların yatırım indirimi istisnasından yararlanamayacağı maddede belirtilmiştir. Ayrıca, yeni düzenleme ile "öngörülen yatırım indirimi" uygulamasına son verilmiştir. Diğer taraftan yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar üzerinden yapılan gelir vergisi tevkifatı karın dağıtımına aşmasına çekilmiş ve tevkifat oranı düşürülmüştür

24.04.2003 tarihinden önce yapılan başvurulara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında yapılmakta olan veya yapı-

lacak yatırımlara konu iktisadi kıymetler için yatırım indirimi istisnası ile ilgili olarak 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılan hükümler uygulanacaktır.

GVK'nın geçici 61. madde hükmünden yararlanmak suretiyle, 4842 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki hükümler çerçevesinde yatırım indiriminden yararlanmayı tercih eden mükellefler, yatırım indirimi istisnasından eski hükümler çerçevesinde yararlanabileceklerdir.

24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden teşvik belgesine bağlanmış yatırımlara konu iktisadi kıymetler geçici 61. madde kapsamında yatırım indirimi istisnasından yararlanacaklardır. Bununla birlikte, söz konusu yatırımların kapsamına 24.04.2003 tarihinden itibaren ilave edilen iktisadi kıymetler, geçici 61. madde uygulamasının kapsamı dışında bırakılmışlardır. Ancak teşvik belgelerine ilave edilecek ve dolayısıyla geçici 61. madde kapsamında yatırım indirimi istisnasından yararlanamayacak iktisadi kıymetler için (yatırım indiriminden yararlanamayacak iktisadi kıymetler kapsamında olmaması koşuluyla) yeni düzenleme kapsamında yatırım indirimi istisnasından yararlanılacaktır.

Birden fazla yatırım teşvik belgesinin bulunması halinde, bu tercihin alınmış olan yatırım teşvik belgelerinin tamamı için yapılması gerekmektedir. Bu durumda, teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarla ilgili olsa dahi 24.04.2003 tarihinden itibaren yapılacak harcamalar için (öngörülen yatırım harcamaları kapsamında daha önce yatırım indirimi istisnasından yararlanmış olanlar hariç) yeni düzenleme çerçevesinde yatırım indirimi istisnasından yararlanılabilecektir. Ancak yatırım indirimi istisnası tutarlarının tespitinde 01.01.2004 tarihine kadar yapılan harcamalar, düzeltilmiş değerleriyle dikkate alınmayacaktır.

Tercihlerini değiştirmeyen mükellefler ise, yatırım indirimi istisna tutarlarının tespitinde, enflasyon düzeltmesi uygulaması sonucu yatırım indiriminden yararlanan iktisadi kıymetlerle ilgili olarak oluşan düzeltme farklarını dikkate alamazlar.

Yatırım indiriminde, eski hükümlere tabi olmayı tercih edenler 187 ve 195 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde yapılan açıklamalara göre hareket edeceklerdir.

4842 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununa eklenen Geçici 61. maddenin ikinci fıkrasında, bu Kanunun 4842 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki hükümleri çerçevesinde yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılsın, dağıtılmasın %19,8 oranında tevkifat yapılması öngörölmüş ve söz konusu düzenleme 24.04.2003 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

Bu nedenle eski hükümler çerçevesinde yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılsın, dağıtılmasın %19,8 oranında tevkifat yapılacaktır.

Yatırım İndiriminin Uygulanma Sırası

Belirli bir vergilendirme döneminde yararlanılabilecek yatırım indirimi istisnası tutarı, önceki dönemlerde yapılmış harcamalar üzerinden hesaplanmış ancak kazancın yetersizliği nedeniyle ilgili olduğu dönemde indirim konusu yapılamamış, cari dönemde gerçekleşen yatırım harcamaları üzerinden hesaplanan veya öngörölen harcamalar üzerinden hesaplanan tutarlardan oluşabilmektedir. İstisnanın tamamının ilgili dönemde kullanılamaması halinde istisna tutarının hangi sırayla kullanılacağı önem taşımaktadır

İstisna tutarının tamamının kullanılmaması durumunda ilgili dönemde indirim konusu yapılacak olan istisna tutarının tespitinde;

- Öncelikle, önceki dönemlerde yapılan harcamalar üzerinden hesaplanan ancak kazancın yetersizliği dolayısıyla indirimi mümkün olmadığı için cari dönemde dikkate alınabilecek yatırım indirimi tutarları,

- Daha sonra beyannamenin ilgili olduğu yılda gerçekleşen yatırım harcamaları üzerinden hesaplanan yatırım indirimi tutarları,

- Son olarak, beyannamenin ilgili olduğu yılı takip eden yılda yapılması öngörülen yatırım harcamaları üzerinden hesaplanan yatırım indirimi tutarları (eski düzenleme için söz konusudur),

dikkate alınacaktır.

Birden fazla teşvik belgesi olması halinde aynı gruba giren yatırım indirimi tutarlarına ilişkin olarak yatırım teşvik belgelerinin tarihi esas alınarak indirim sırası belirlenecektir.

Bu sıraya uyulması yıllık beyanname üzerinde yararlanılan yatırım indirimi tutarının ve esasen kullanılmayarak devreden yatırım indirimi tutarlarının kaynağını belirlemek açısından önemlidir.

Bir mükellefin hem 24.04.2003 tarihinden önce geçerli olan hükümlere hem de bu tarihten sonra geçerli olan hükümlere göre tespit edilen yatırım indirimi istisnası bulunması halinde, bu iki grup arasından hangisine öncelik vereceğini mükellef kendisi belirleyecektir.

Devreden Yatırım İndiriminin Endekslenmesi

24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenle-

nen teşvik belgelerine konu yatırımlarla ilgili yatırım indirimi istisnası uygulamasında gerçekleşen harcamalar üzerinden hesaplanan, ancak kazancın yetersiz olması nedeniyle indirim konusu yapılamayan istisna tutarının, izleyen yıllarda endekslenerek dikkate alınması devam etmektedir. Ancak bu endeksleme, 5024 sayılı Kanunla değiştirilinceye kadar “Yeniden Değerleme Oranı” uygulanmak suretiyle yapılmakta idi. 01.01.2004 tarihinden itibaren ise endekslemede TEFE (Devlet İstatistik Enstitüsü Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksindeki artış) oranı esas alınacaktır Diğer taraftan enflasyon düzeltmesi uygulanan dönemlerde yatırım indirimi istisnasının hesaplanmasında iktisadi kıymetin aktife alındığı hesap dönemi sonundaki düzeltilmiş değeri esas alınacaktır. Ancak iktisadi kıymetin aktife alındığı hesap döneminden önce gerçekleşen harcamalar, gerçekleştirildikleri dönem sonlarındaki düzeltilmiş değerleri ile dikkate alınır ve izleyen dönemlerde enflasyon düzeltmesi nedeniyle bu harcamalardan kaynaklanan farklar üzerinden yatırım indirimi hesaplanmaz.

Teşvik belgesi düzenleme tarihi itibarıyla yapılması gereken farklı uygulamalar aşağıda belirtilmiştir.

- 01.01.2004 tarihinden itibaren gerçekleşen yatırımlar üzerinden hesaplanan ancak indirim konusu yapılamayan yatırım indirimi tutarları, izleyen yıllarda TEFE oranında artırılmak suretiyle dikkate alınabilecektir. Endekslemede herhangi bir süre sınırı bulunmamaktadır.
- 01.01.1998 tarihinden sonra teşvik belgesine bağlanan yatırımlarda, 01.01.1998 – 31.12.2003 tarihleri arasında, gerçekleşen yatırımlar üzerinden hesaplanan, ancak indirim konusu yapılamayan yatırım indirimi tutarları, “Yeniden Değerleme Oranında” artırılmak suretiyle dikkate alınabilecektir

- 01.01.1995-31.12.1997 tarihleri arasında teşvik belgesine bağlanan yatırımlarda, gerçekleşen yatırım harcamaları üzerinden hesaplanan yatırım indirimi tutarlarının, kazancın yetersiz olması dolayısıyla indirim konusu yapılamadığı durumda indirilemeyen yatırım indirimi tutarları, üç yıla sınırlı olmak üzere endekslenerek dikkate alınabilecektir.
- 01.01.1995 tarihinden önce teşvik belgesine bağlanan yatırımlarda, gerçekleşen harcamalar üzerinden hesaplanan ancak ilgili yılda indirim konusu yapılamayan yatırım indirimi tutarlarının endekslenmesi söz konusu değildir.

Öngörülen harcamalar üzerinden hesaplanan ancak ilgili yılda kazanç yetersizliği dolayısıyla dikkate alınamayan yatırım indirimi tutarlarının endekslenmesi söz konusu değildir.

Bir teşvik belgesi kapsamında alınmış iktisadi kıymetin, başka bir teşvik belgesine konu yatırıma devrinde, endeksleme süresi ilk belgenin tarihi dikkate alınarak belirlenecek, endeksleme ise devir tarihinden geçerli olmak üzere uygulanacaktır.

Yatırıma Konu İktisadi Kıymetlerin Satışı

24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara ilişkin olarak düzenlenmiş teşvik belgeleri kapsamında yapılmakta olan yatırımlara konu iktisadi kıymetlerin satış veya devri halinde yatırım indirimi istisnası ile ilgili olarak yürürlükten kaldırılmış olan ek 5. maddede yazılı esaslar geçerli olacaktır.

24.04.2003 tarihinden itibaren ise yatırıma konu iktisadi kıymetlerin satışı halinde yapılacak işlemler bakımından Gelir Vergisi Kanununun 19/5. maddesinde, “ Yatırım indirimi istisnasına konu iktisadi kıymetleri aktife alındıkları tarihten itibaren iki yıl içinde elden çı

karan mükellefler, bu iktisadi kıymetlerle ilgili olarak yatırım indirimi istisnası uygulama hakkını kaybederler Bu durumda daha önce yararlanılan yatırım indirimi istisnası için herhangi bir işlem yapılmaz.” hükmü yer almaktadır

Buna göre;

-Yatırım indirimi istisnasına konu iktisadi kıymetlerin iki yıldan önce elden çıkarılması halinde, yararlanılmayan istisna tutarı yatırım indirimine tabi olmayacaktır.

-Söz konusu iktisadi kıymetlerin iki yıldan sonra elden çıkarılması halinde, satan veya devreden, yararlanılmayan istisna tutarından satıştan sonra da yararlanmaya devam edecektir.

-Yatırım indiriminden kısmen faydalanılmış veya hiç faydalanılmamış aktif değerleri satın veya devir alanların istisnadan yararlanmaları mümkün değildir.

İnşaatı devam eden binaların satın veya devir alınmasından sonra yapılan harcamalara, bina yatırımları için gerekli koşulların sağlanması halinde, satın veya devir alanlarca yatırım indirimi istisnası uygulanacaktır.

Yatırım İndirimine Konu Aktif Kıymetlerin Satın Alınması

24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara ilişkin olarak düzenlenmiş teşvik belgesi bulunan bir mükelleften, belge kapsamındaki yatırımının kısmen veya tamamen satın alması halinde, satın alan, satın aldığı iktisadi kıymetler için 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmış olan Gelir Vergisi Kanununun ek 5. maddesinde belirlenmiş ilkeler çerçevesinde yatırım indiriminden yararlanma hakkı bulunmaktadır

4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılan ek 5. maddede “yatırım indiriminden kısmen faydalanmış veya hiç faydalanmamış aktif değerleri kısmen veya tamamen satın veya devir alan kimse (Yatırım indiriminden faydalanma şartları mevcut olmak kaydıyla) işbu indirimden faydalanır” hükmü yer almıştır. Yararlanılabilecek yatırım indirimi tutarının tespiti ise aynı maddede yer alan aşağıdaki hüküm çerçevesinde yapılacaktır:

“Daha önce indirimden hiç faydalanılmamış olması halinde, faydalanılacak miktar, satın veya devir edene tanınan yatırım indiriminin miktarına ve satın ve devir alanın faydalanabileceği indirim nispetlerine göre hesaplanır. Bahis konusu aktif değerler için daha önce yatırım indiriminden istifade edilmiş ise, satın veya devir alan, aynı değer üzerinden hesaplanacak bakiye indirim kısmından faydalanır. Ancak bu bakiye kısım, bahis konusu aktif değerleri için daha önce istifade edilmiş indirimlerin satın veya devir alanın istifade edebileceği nispete göre hesaplanacak indirimden tenzili suretiyle bulunacak miktarı aşamaz.”

Alicının ek 2. maddede sayılan yatırım indiriminden yararlanma şartlarını taşıması gerektiği ve bu şartlardan birisi de teşvik belgesi alınması olduğundan, yatırım indiriminden yararlanabilmek için teşvik belgesi alınması şartı aranacaktır. Ancak teşvik belgesi kapsamında yer alabilecek diğer iktisadi kıymetler, Gelir Vergisi Kanununun 19. maddesi kapsamında yatırım indiriminden yararlanacaktır.

Yukarıda yapılan açıklamalar 24.04.2003 tarihinden önceki müracaatlar için düzenlenmiş teşvik belgeleri kapsamında satın alınmış iktisadi kıymetlerin devri halinde geçerli olup, belge devri niteliğindeki uygulamalar için geçerli olmayacaktır.

Sonuç olarak 4842 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten sonra yeni

hükümlere tabi olmayı seçen eski teşvik belgesi sahipleri ile bu tarihten (24.04.2003) sonra yatırım yapan mükellefler anılan tarihten itibaren yaptıkları yatırım harcamaları için %40 oranında yatırım indirimi istisnası hesaplayacaklar, hesaplanan yatırım indirimi istisnası üzerinden de tevkifat yapmayacaklardır 24.04.2003 tarihinden önce teşvik belgesi alınmış veya başvurusu yapılmış olup da yeni hükümlere tabi olmayı seçmeyen mükellefler ise teşvik belgelerinde yazılı oranlarda yatırım indirimi istisnası hesaplayacaklar yararlanılan yatırım indirimi üzerinden ise dağıtılsın dağıtılmasın %19,8 oranında tevkifat yapılacaktır Hesaplanan bu tevkifat, vergi karşılığı (691-Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılıkları) hesabına dahil edilecektir

6. İştirak Hisseleri veya Gayrimenkullerin Satışından Doğan Kazançlara İlişkin İstisna (KVK Md. 8/12):

5281 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 8'nci maddesine 12 numaralı bent olarak eklenen (geçerlilik:01.01.2005) ve böylece 21 yıldan beri geçici maddelerle düzenlenmesine son verilerek kalıcı hale getirilen gayrimenkullerin ve iştirak hisselerinin satışından elde edilen kazançla ilişkin istisna hükmünün ana hatları aşağıdaki gibidir:

- İstisnadan tam ve dar mükellefiyete tabi kurumlar yararlanabilir,
- Gayrimenkul veya iştirak hissesi satışı söz konusu olmalıdır
- Satılan gayrimenkul veya iştirak hisselerinin iki tam yıl süre ile aktifte bulunmuş olması gerekir.
- Satış kazancı sermayeye eklenmelidir
- Menkul kıymet veya gayrimenkul ticareti ile uğraşan kurumların

bu amaçla ellerinde bulundurdıkları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlara istisna uygulanmaz.

Önceki hükümleri içeren KVK'nın geçici 28'nci maddesinde, tam mükellefiyete tabi kurumların iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerinin satışından doğan kazancın, satışın yapıldığı yılda kurum sermayesine ilave edilen kısmının kurumlar vergisinden müstesna olduğu; vadeli satış halinde, satışın yapıldığı hesap dönemini takip eden ikinci hesap döneminin sonuna kadar tahsil edilen kazançların tutarının ilgili yıl kurum kazancından indirileceği ifade edilmiştir. Ayrıca bu tarihten sonra yapılacak tahsilat için bu hükmün uygulanmayacağı, ilk yapılan tahsilatın iştirak hissesi veya gayrimenkulün maliyet bedeline ilişkin olduğu kabul edileceği belirtilmiştir. Madenin gerekçesinde de istisnanın uygulanabilmesinin nakit tahsilata bağlı olduğu yönünde açıklamalar bulunduğundan uygulama nakit tahsilat esasına göre yapılmıştır. Yeni hükümde (KVK Md.8/12) tahsilat şartının varlığına ilişkin bir ifade yer almamakla beraber Maliye Bakanlığının konuyla ilgili görüşünü açıklamasını beklemekte yarar bulunmaktadır.

Eski uygulamadan farklı olarak kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, iş ortaklıkları ve dar mükellef kurumların elde ettikleri istisnaya tabi satış kazancını sermayeye eklemeleri şartı aranmamaktadır. Bu kazançlar özel bir fon hesabında tutulabilir.

Sermayeye eklenen veya fon hesabında tutulan kazançların beş yıl içinde, herhangi bir suretle işletmeden çekilmesi, dar mükellef kurumlar tarafından yurt dışına transfer edilmesi veya bu süre içinde işletmelerin tasfiyesi (devir, birleşme ve bölünme halleri hariç) halinde, bu kazançlar o yılın kazancı sayılarak vergiye tabi tutulur.

Gayrimenkul ve iştirak hisseleri satış kazancı istisnasında Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılan düzenlemeye paralel olarak, Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4 ncü maddesine (r) bendi eklenmiştir. Buna göre;

-KDVK'daki düzenleme KVK'dakinden bağımsız düzenlendiği için istisnayı kurumlar vergisi ve katma değer vergisi açısından ayrı ayrı uygulamak mümkündür

-Katma değer vergisi açısından satış kazancını sermayeye ekleme şartı bulunmamaktadır. Dolayısıyla zararına satışlarda da KDV istisnasından yararlanmak mümkündür

Tapu harcı, BSMV ve damga vergisi yönünden ise aşağıdaki değişiklikler olmuştur:

- Tapu ve kadastro harcı istisnasına son verilerek bu kapsamdaki gayrimenkul satışları harca tabi olmuştur.

-Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi istisnası, Gider Vergileri Kanununun 29'ncü maddesine eklenerek korunmuştur.

-Eski düzenlemeden farklı olarak damga vergisi istisnası da getirilmiştir. Damga Vergisi Kanununun istisnaları düzenleyen 2 sayılı tablosuna eklenen bir fıkra ile Kurumlar Vergisi Kanununun 8/12'nci maddesi kapsamındaki işlemler için düzenlenen kağıtların damga vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir.

7. Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarma, Montaj İşleri ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarda İstisna (KVK Md.8/7):

KVK'nın 4842 Kanunla eklenen 8/7. maddesi gereğince, yurt dışında yapılan inşaat, onarma, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağ-

lanan ve Türkiye’de genel netice hesaplarına intikal ettirilen kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır.

Daha önce KVK geçici md. 24’de yer alan bu istisna hükmü, 8. maddeye eklenerek sürekli hale getirilmiş ve hasılatın %15’inin Türkiye’ye getirilmesi şartı da kaldırılmıştır

8. Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası (KVK Md.8/8):

5228 sayılı Kanunla 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere, KVK’nın 8. maddesine eklenen 8 numaralı bent ile; 625 sayılı Kanun kapsamında işletilen okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarından elde edilen kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Ayrıca bu istisna, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara da uygulanacaktır.

İstisna, okulların eğitim-öğretim, merkezlerin ise rehabilitasyon faaliyetlerinden elde edilen kazançlara uygulanacaktır. Dolayısıyla, eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinde yer alan kantin, büfe, kafeterya, kitap satış yeri gibi tesislerin gerek bizzat işletilmesinden gerekse kiraya verilmesinden elde edilen kazançlara istisna uygulanması söz konusu değildir. Ancak, yemek ve konaklama hizmetlerinin de okul bünyesinde verildiği ve yemek ve yatma bedelinin okul ücretine dahil olduğu durumlarda, herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın elde edilen kazançta istisna uygulanacaktır.

Yukarıda belirtilenlerin dışında kalan; öğrencileri istedikleri derslere yetiştirmek, bilgi düzeylerini yükseltmek amacıyla faaliyet gösteren dershaneler ile kişilerin sosyal, kültürel ve mesleki alanlarda bilgi, beceri, yetenek ve deneyimlerini geliştirmek veya serbest za-

manlarını değerlendirmek üzere faaliyet gösteren özel öğretim kurumları (üniversiteye veya Anadolu liselerine hazırlık, bilgisayar, sürücü, dans, bale, mankenlik ve spor kursları gibi) ile öğrenci eğitim merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar hakkında istisna uygulanmayacaktır.

Aynı şekilde rehabilitasyon merkezi dışındaki sağlık tesislerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara istisna uygulanması da söz konusu değildir.

Diğer taraftan, 01.01.2004 tarihinden önce faaliyete geçmiş bulunan okulların işletilmesinden elde edilen kazançlar ile bu okulları 01.01.2004 tarihinden sonra devralanlar tarafından işletilmesinden elde edilen kazançlar istisna uygulaması dışında bulunmaktadır

İstisnadan yararlanmak isteyen mükelleflerin faaliyete geçmelerini müteakiben Maliye Bakanlığına yazılı olarak başvurmaları gerekmektedir. İstisna uygulaması ile ilgili olarak Maliye Bakanlığınca, (Milli Eğitim Bakanlığının görüşü alınmak suretiyle) mükelleflere duyurulmak üzere ilgili defterdarlıklara bilgi verilecektir.

Bu istisnaya ilgili olarak 254 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır

9. 4325 Sayılı Kanunla Tanınan İstisna:

4325 sayılı "Olağanüstü Hal Bölgesi ve Kalkınmada Öncelikli Yörelere İstihdam Yaratılması ve Yatırımların Teşvik Edilmesi ile 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" uyarınca; Olağanüstü Hal Bölgesi sayılan veya kapsamına alınan illerde 23.01.1998 tarihi ile 31.12.2000 tarihi arasında ilk defa işe başlayan ve bu işyerlerinde fiilen ve sürekli olarak 10 veya daha fazla işçi çalıştıran kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran

bu işyerlerinden elde ettikleri kazançları işe başlama tarihinden itibaren yatırım dönemi dahil 5 vergilendirme dönemi gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu kazançlar hakkında Gelir Vergisi Kanununun 94/6.maddesi hükümleri uygulanmaz. Ayrıca bu mükelleflerin istisna süresinin sonundan başlamak ve 31.12.2007 tarihinde sona ermek üzere bu illerde fiilen ve sürekli olarak çalıştırdıkları işçi sayılarına göre, münhasıran bu işyerlerinden elde ettikleri kazançları üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden 10 işçi çalıştıranlarda % 40, 51 ve daha yukarı işçi çalıştıranlarda % 60 indirim yapılır. 11-50 arasında (50 dahil) işçi çalıştıranlar için uygulanacak indirim oranı % 40 oranına her bir işçi için 0,5 puan eklenmek suretiyle hesaplanır.

4325 sayılı "Olağanüstü Hal Bölgesi ve Kalkınmada Öncelikli Yörelere İstihdam Yaratılması ve Yatırımların Teşvik Edilmesi ile 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" uyarınca Olağanüstü Hal Bölgesi sayılan veya kapsamına alınan illerde, kanunun yürürlük tarihinden önce işyeri bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin 01.01.1998 - 31.12.2007 tarihleri arasında münhasıran bu işyerlerinden elde ettikleri kurum kazançları üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden de yukarıda belirtilen esaslar çerçevesinde indirim uygulanır.

2005 ve müteakip yıllarda elde edilen bu istisna kazançların dağıtılması halinde GVK md.94/6-b uyarınca kar dağıtımına bağlı tevkifat yapılacaktır.

10. Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna (4490 Sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu Md.12):

4490 sayılı kanunla oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden elde edilen kazançlar;

- Faaliyetin gelir vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde gelir vergisine,
 - Faaliyetin kurumlar vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde kurumlar vergisine,
 - Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin devrinden elde edecek kazançlar gelir ve kurumlar vergisine,
- tabi olmayacaktır.

Gelir ve Kurumlar vergilerinden istisna edilen bu kazançlar GVK'nın 94/6-b-ii bendine göre tevkifata da tabi tutulmayacaktır. Bu konuya ilişkin olarak 69 seri no.lu kurumlar vergisi genel tebliğinde açıklamalar yapılmıştır.

Kısaca, Türk uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar gelir vergisi ve kurumlar vergisine tabi değildir. Ancak 2003 ve müteakip yıllarda elde edilen bu istisna kazançların dağıtılması halinde GVK md.94/6-b uyarınca kar dağıtımına bağlı tevkifat yapılacaktır.

11. Teknoloji Geliştirme Bölgelerindeki Yönetici Şirketlerin Kazançları ile Mükelleflerin Yazılım ve Ar-Ge Faaliyetlerinden Elde Ettikleri Kazançlara İlişkin İstisna

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2. maddesi ile Yönetici şirketlerin söz konusu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile bölgede yer alan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin münhasıran ilgili bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları, 31.12.2003 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur. Yine aynı maddeye göre bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge

personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31.12.2003 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır. Kurumlar vergisinden istisna tutulan bu kazançların dağıtılması halinde GVK'nın 94/6-b maddesi gereğince tevkifat yapılması gerekir.

12. Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazanç İstisnası

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca, 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 gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

Faaliyet ruhsatı almak üzere ilgili mercilere başvurmuş olmakla birlikte, 06.02.2004 tarihine kadar henüz faaliyet ruhsatı alamamış mükelleflerin bu istisna hükümlerinden faydalanabilmeleri mümkün değildir.

İstisna, sadece faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkindir. Dolayısıyla, serbest bölgelerde şubesi bulunan mükellefler ile işyeri, kanuni yada iş merkezi serbest bölgelerde olan mükelleflerin, bölgeler dışında yürüttükleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar istisna kapsamında değildir.

Diğer taraftan, sözü edilen istisna serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkin olduğundan, serbest bölgelerde elde edilmiş olsa dahi faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirlere teşmil edilebilmesi mümkün değildir. Bununla birlikte, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri istisna kapsamında değerlendirilecektir.

5084 sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3'üncü maddesinde yapılan değişiklik ile imalat faaliyetiyle uğraşanlar için farklı bir istisna uygulaması getirilmiştir. Buna göre serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan mükelleflerin bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları, Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne tam üyeliğinin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır.

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

Bu konuda 85 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile ayrıntılı açıklama yapılmıştır

13. Diğer İstisnalar :

Yukarıda açıklanan istisnalar dışında KVK'nın geçici 11. maddesinde yer alan "1 Ocak 1986 tarihinden evvel ihraç kanunlarına veya Devletin Kanunlarının verdiği yetkiye dayanarak akdettiği mukavelenamelere göre mevcut ve çıkacak vergilerden muafliği kabul edilmiş olan menkul kıymetlerin temettü, faiz ve ikramiyeleri, kanunla onaylanmış bulunan uluslararası anlaşmalarda yer alan kurumlar vergisine ilişkin istisnaları, TPAO'nun yurtdışı iştiraklerinden olan alacaklarından doğan kur farkı kazançlarına ilişkin istisna (KVK geç.md.31), 4572 sayılı Kanunla tarım satış kooperatif ve birliklerine tanınan istisnaları diğer istisnalar grubu olarak sayabiliriz. Kurumlar vergisinden istisna tutulan bu kazançların dağıtılması halinde de de GVK'nın 94/6-b maddesi gereğince tevkifat yapılması gerekir.

14. Finansman Fonu:

4369 sayılı Kanunla Finansman fonu uygulaması 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır Bilindiği üzere, 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 finansman fonu ayrılarak safi kurum kazancından indirebiliyorlardı. Bu uygulama yürürlükten kaldırılmakla birlikte 31.12.1998 tarihine kadar teşvik belgesi alınmış ve eski hükümlerden yararlanan yatırımlar için geçerliliğini korumaktadır

Cari yıl safi kurum kazancından ayrılan finansman fonu, mutlak bir istisna ve indirim olmayıp bir hesap döneminde verginin ertelenmesine yönelik bir müessese olduğundan, Kurumlar Vergisi Kanununun 25. maddesinde yer alan % 30 oranlı kurumlar vergisine ve Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b maddesine göre vergi tevkifatına tabi değildir.

15. İstisnalarla İlgili Bazı Önemli Konular:

- Kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin ödemelerin, kurum kazancından gider olarak indirilmesi mümkün değildir. Örneğin, iştirak kazancı istisnasının elde edilmesiyle ilgili olarak yapılan giderler, kanunen kabul edilmeyen giderdir.
- YMM ile tam tasdik raporu olmayanların, beyannamede gösterilen istisnaların bazılarında yararlanabilmeleri için istisnaya ilişkin yeminli mali müşavir tasdik raporu gerekmektedir.
- İstisnalar, enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde VUK mükerrer madde 298/A-5 gereğince enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarları ile dikkate alınacaktır

E. KURUMLAR VERGİSİNİN HESAPLANMASI

Bilindiği üzere 01.01.1994 tarihinden itibaren "Tek Düzen Hesap Planı" uygulamasına geçilmiş ve hesap planına göre tespit edilen ticari kâr ile vergi mevzuatına göre tespit edilen kârın farklı olabileceği belirtilmiştir. Bu nedenle muhasebe usul ve esasları dikkate alınarak düzenlenecek mali tablolarda yer alacak dönem kârı (ticari kâr) veya zarar ile vergiye matrah olacak kâr (mali kâr) veya zarar bilanço ya da gelir tablosu üzerinde giderilmeyecek; vergiye tabi safi kazanç, mükellefler tarafından mali tablolar dışında hesaplanacaktır. Kurumlar vergisi mükellefleri, gelir tablosunda yer alan "Dönem Karı veya Zararı"nı Ticari Bilanço Karı veya Zararı olarak Kurumlar Vergisi Beyannamesinin ilgili satırına aktaracak ve kanunen kabul edilmeyen giderler ile kurumlar vergisinden istisna edilen kazanç ve iratları beyanname üzerinde göstereceklerdir (Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No: 4).

Yukarıdaki açıklamalara göre, Kurumlar Vergisi mükellefleri ticari kârdan mali kâra geçişlerinde aşağıdaki sırayı izlemek suretiyle Kurumlar Vergisi matrahına ulaşabilirler:

KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİ İÇİNTİCARI KARDAN MALİ KARA GEÇİŞ	
KURUM KAZANCI (Ticari Bilanço Karı/Zararı)	(690-Dönem Kârı veya Zararı Hesabının bakiyesi)
EMİSYON PRİMİ (+)	(Emisyon Primleri Gelir Tablosunda yer almadığından) (520-Hisse Senedi İhraç Primleri Hesabının bakiyesi)
KKEG (+)	(Ticari kârın saptanmasında gider kaydedilen, ancak vergi kanunlarına göre gider yazılması kabul edilmeyen giderler ile yapılan bağış ve yardımların tamamı.)
ÖNCEKİ YIL AYRILAN FİN. FONU (+) (4369 sayılı Kanun ile 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırıldı. Eski teşvik belgeleri için uygulanabilir.)	(Bir önceki yıl kurum kazancından finansman fonu olarak ayrılan tutar.)
DiĞER İNDİRİMLER (-)	
-Safi kârdan personele temettü ikramiyesi	(Ana sözleşme veya kuruluş kanunlarında yer alması kaydıyla)
-Toplu sözleşme farkları	
-Verilen vadeli çekler reeskont faiz gelirleri	
-Mali açıdan gerekli olmayan gelir tahakkukları	MSUGT uyarınca gelir kaydedilen ancak vergi kanunlarına göre gelir kaydedilmesi gerekmeyen gelirler.

-Önceki dönemlere ilişkin olarak bu dönem ödenen SSK primleri.	(Önceki dönemde ödenmediğinden KKEG olarak kurum kazancına eklenen primlerden, bu dönem ödenen kısmı)
İNDİRİM VE İSTİSNALARDAN ÖNCEKİ KURUM KAZANCI	
ZARAR OLSA DAHİ İNDİRİLECEK İSTİSNA ve İNDİRİMLER (-)	
-İştirak kazançları istisnası (KVK 8/1)	
-Yatırım fon ve ort. portföy iş. kazancı (KVK 8/4)	(Bu istisna sadece anılan fon ve ortaklıklarla ilgilidir.) Döviz yatırım fonları hariç.
-Rüçh. hakkı kup. satış ve emisyon primi ist. (KVK 8/5)	
-Y.dışı inşaat onarma işlerinden sağlanan kazançlar (KVK 8/7)	
-Eğitim öğretim kurumları ile rehabilitasyon mrk. kazançları (KVK 8/8)	
-Yurtdışı kazanç istisnaları (KVK 8/9-10-11)	
-İştirak hissesi ve gayrimenkul satış kazançları KVK 8/12 kazançlar	

-Serbest bölgelerde elde edilen kazançlar	
-4325 sayılı Kanun kapsamındaki istisna kazançlar.	
-Teknoloji geliştirme bölgelerine ilişkin istisna.	
-Ar-Ge indirimi (KVK 14/6)	
-Diğer İndirimler ve İstisnalar	Bu kazançların nelerden oluştuğunu açıklayan bir yazı beyannameye ayrıca eklenecektir. (Bu satıra yazılacak kazançlara örnek olarak; uluslararası anlaşmalarda yer alan Kurumlar Vergisine ilişkin istisnalar, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden veya devrinden sağlanan kazançlar vb.)
<i>Not: Bu istisnaların indirilmesi sonucunda mali kâr negatif olursa, bu tutar gelecek yıla GEÇMİŞ YIL ZARARI olarak devreder. Pozitif olursa zarar mahsubuna esas alınan tutar olur.</i>	
GEÇMİŞ YIL ZARARLARI (-)	(5 Yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yıl mali zararları) (2000-2004 yılları zararları)
KAZANCIN BULUNMASI HALİNDE İNDİRİLECEK İSTİSNA ve İNDİRİMLER (-)	(Yukarıdaki istisnaların uygulanması sonucunda kazancın kalması halinde uygulanacak istisnalar)
-Risturnlar (KVK 8/2)	(Kooperatiflerde söz konusudur.)
-Bağış ve yard. (KVK Mük. Md.14/1-b)	

-Eğitim ve Sağlık Tes. İle Yurt İnş. İlişk. Bağış Yard. (KVK Mük. Md.14/1-c)	
-Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış Yard. (KVK Mük. Md.14/1-d)	
-Sponsorluk harc.(KVK Mük. Md.14/1-e)	
-Yatırım İndirimi (GVK Md. 19) (YENİ)	(24.04.2003 tarihinden sonraki harcamalar ile yeni düzenlemeyi tercih edenler)
-Toplam Yatırım İndirimi (GVK Ek Md. 1-6) (ESKİ) • Gerçekleşen Yatırım Harcaması İnd. • Öngörülen Yatırım Harcaması İndirimi	(Fiilen indirilebilecek istisna tutarı yazılacaktır. Yaralanılabilecek toplam yatırım indiriminin ne kadarlık kısmının gerçekleşen ve öngörülen yatırım harcamalarına ilişkin olduğunu açıklayan bir yazı beyannameye eklenecektir. Bu yazıda varsa devreden yatırım indirimi de (gerçekleşenden ve/veya öngörülenden) gösterilecektir.
-Cari Yılda ayrılan Finansman Fonu (GVK Gç.md.50)	(Sermaye şirketleri ile kooperatifler için) 4369 sayılı Kanun ile 01.01.1999 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır Ancak daha önce alınan Yatırım Teşvik Belgeleri için belli bir süre daha geçerli olacaktır.)
KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI	(Bu matrah üzerinden % 30 oranında vergi hesaplanır.)

F. KURUM KAZANCININ DAĞITILMASI HALİNDE GELİR VERGİSİ KANUNUNA GÖRE YAPILACAK TEVKİFAT VE BUNUN HESAPLANMASI

1. GVK'nın 94/6-b Maddesi Uyarınca Yapılacak Tevkifat

a) Tevkifatın Kapsamı

4842 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten önce, kurum kazançları üzerinden GVK'nın 94/6-b maddesi uyarınca yapılacak tevkifat, üç grup halinde düzenlenmişti.

Birinci grup; tam ve dar mükellef kurumlarda indirim ve istisnalar, dağıtılsın dağıtılmasın genel olarak %18 (2000/1689 sayılı BKK) oranında gelir vergisi tevkifatına tutulmakta idi. Tevkifat, halka açık olsun olmasın bütün kurumlar için aynı oranda yapılıyordu.

İkinci grup; tam mükellef kurumlar için, kurumlar vergisinden müstesna kazançlarına (indirim ve istisnalara) isabet eden kısım düşüldükten sonra, dağıtılan kar paylarından dağıtım sırasında yapılacak olan gelir vergisi tevkifatı idi. Tevkifat oranı halka açık şirketler için %5, diğer kurumlar için %15 idi (99/13230 sayılı BKK).

Karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmadığından, karını sermayeye ekleyen kurumlar kar dağıtımına bağlı tevkifat yapmıyorlardı.

Üçüncü grup ise; dar mükellef kurumların kurum kazancından istisnalar, kurumlar vergisi ve fon payının indirilmesi sonucu kalan kazançları üzerinden dağıtılsın dağıtılmasın %15 (99/13230 sayılı BKK) oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması idi.

4842 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinin (b) alt bendinde yapılan değişiklik

le, kurum kazançları üzerinden yapılacak tevkifatla ilgili olarak; kurumların istisna kazançları ile normal kazançları ayırımına son verilip, istisna olsun olmasın tevkifat, karın dağıtılması aşamasına bırakılmıştır. Ayrıca halka açık şirket ile halka açık olmayan şirketten elde edilen kar payı ayırımı da kaldırılmak suretiyle, her iki tür şirket tarafından dağıtılan kar paylarının aynı oranda vergilendirilmesi öngörülmüştür.

b) Tam Mükellef Kurumların Kar Dağıtım Yapmaları Halinde Yapılacak Tevkifat (GVK 94/6-b-i ve ii)

4842 sayılı Kanunla, Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b maddesi ile aynı maddenin dördüncü fıkrasında,

i) Tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından, (karın sermayeye eklenmesi kar dağıtım sayılmaz.),

ii) Tam mükellef kurumlar tarafından; dar mükellef gerçek kişilere, dar mükellef kurumlara (Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde edenler hariç) ve gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından, (karın sermayeye eklenmesi kar dağıtım sayılmaz.),

iii) 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iradının ana merkeze aktarılan tutarı üzerinden,

Bu maddenin (6) numaralı bendinin (a) alt bendine göre üzerinden vergi tevkifatı yapılan kurum kazancından kar payı alanlara, tevkif suretiyle alınan vergi red ve iade olunmaz.” hükmüne yer verilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 4842 sayılı Kanunla değişik 94/6-b maddesinin (i) ve (ii) alt bentleri uyarınca, 24.04.2003 tarihinden itibaren, tam mükellef kurumlar tarafından;

- Tam mükellef gerçek kişilere,
- Gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara,
- Gelir ve kurumlar vergisinden muaf olanlara,
- Dar mükellef gerçek kişilere,
- Dar mükellef kurumlara,
- Gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere,

dağıtılan, anılan Kanunun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar payları üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması öngörülmüştür

Kar payı kavramı, Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinin ikinci fıkrasının 1, 2 (adi komandit şirketlerde komanditerlerin kar payları hariç) ve 3 numaralı bentlerinde yazılı olan ve aşağıda açıklanan kar paylarını ifade etmektedir:

- Her nevi hisse senetlerinin kar payları (kurucu hisse senetleri ve diğer intifa hisse senetlerine verilen kar payları ve pay sahiplerine hazırlık dönemi için faiz olarak veya başka adlarla yapılan her türlü ödemeler ile Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları katılma belgelerine ödenen kar payları dahil),
- İştirak hisselerinden doğan kazançlar (limited şirket ortaklarının, iş ortaklıkları ortaklarının ve komanditerlerin kar payları ile komanditerlerin kar payları bu zümreye dahildir. Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan karların, ortak

lara kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde tevzii, kazanç dağıtımı sayılmaz),

- Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar payları. (Kurum çalışanlarına ödenen temettü ikramiyesi, ücret niteliğinde olduğundan, kar dağıtımı tevkifatına tabi olmayıp, ücret olarak tevkifata tabi tutulacaktır.)

Dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerinin, vergi sonrası karlarından dernek ve vakfa yaptıkları aktarmalar kar dağıtımı olarak kabul edilip, tevkifata tabi tutulması gerekir. (Bu konuda Danıştay kararı vardır.)

Kar dağıtımı kararları, anonim şirketlerde genel kurul; limited şirketlerde ortak sayısının 20'den fazla olduğu durumlarda şirket genel kurulu, 20 veya daha az olduğu durumlarda ortakların yazılı oyları ile; eshamlı komandit şirketlerde komanditerler genel kurulu; kooperatiflerde kooperatif genel kurulları tarafından verilecektir. İş ortaklıklarında ise ayrıca bir karar gerekli olmayıp karın beyanname verme süresi içinde ortaklara dağıtıldığı kabul edilecektir

Kar dağıtımına karar verilmesi tevkifat yapılmasını gerektirmez. Tevkifat karın dağıtımı için öngörülen tarihte yapılacaktır. Öngörülen tarihte fiilen ödeme başlamasa bile (hesaben ödeme yapılmışsa) tevkifat mükellefiyeti doğacaktır (GVK Md. 96).

Buna göre, tam mükellef kurumlarca;

- Tam mükellef kurumlara,

- Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde eden dar mükellef kurumlara,

dağıtılan kar payları üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacak,

bu şekilde kar payı elde eden tam mükellef kurumun söz konusu kar paylarını yukarıda sayılan gerçek veya tüzel kişilere dağıtması aşamasında, dağıtılan kısım üzerinden tevkifat yapılacaktır

Diğer yandan, tam mükellef kurumlarca karın dağıtılmayıp şirket sermayesine eklenmesine karar verilmesi halinde, Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b maddesinin (i) ve (ii) alt bentlerinin parantez içi hükmü uyarınca, karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımını sayılmadığından, sermayeye ilave edilen bu tutar üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır

Sonuç olarak tam mükellef kurumlar tarafından kar dağıtımını yapılması halinde kar payı alan kişilerin hukuki durumuna göre, kurumun tevkifat yapma yükümlülüğü aşağıda tablo halinde gösterilmiştir:

	Tevkifat Yükümlülüğü	
	Var	Yok
Kar Payı Elde Eden Kişi		
Tam mükellef gerçek kişi (*)	X	-
Gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayan kişi	X	-
Gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan kişi	X	-
Dar mükellef gerçek kişi	X	-
Dar mükellef kurum (işyeri veya daimi temsilcisi yok ise)	X	-
Dar mükellef kurum (işyeri veya daimi temsilcisi var ise)	-	X
Gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükellef kişi	X	-
Tam mükellef kurum	-	X

(*) Bu kar payının ticari faaliyete bağlı olarak elde edilip edilmemesi tevkifat durumunu etkilemez.

c) Tevkifat oranı:

Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b maddesinde 4842 sayılı Kanunla yapılan değişiklik, bu Kanunun yayım tarihi olan 24.04.2003 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesindeki yetkiye istinaden yayımlanan ve 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe giren, 10.12.2003 tarihli ve 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki Karar ile kar dağıtımına ilişkin tevkifat oranı % 10 olarak belirlenmiştir.

Diğer taraftan, dar mükellef kurumların, muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gereken söz konusu menkul sermaye iratları hakkında Gelir Vergisi Kanununun 4842 sayılı Kanunla değişik hükümleri uyarınca işlem yapılacaktır

d) Geçmiş Yıl Karlarının Dağıtılması Halinde Tevkifat Uygulaması (GVK Geçici Md. 62)

Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b maddesinde yapılan söz konusu değişiklik 4842 sayılı Kanunun yayımı tarihi olan 24.04.2003 tarihinde yürürlüğe girdiğinden, istisna kazançlar ve kar paylarının geçiş döneminde ne şekilde vergilendirileceği hususu da Gelir Vergisi Kanununa eklenen Geçici 62. maddede düzenlenmiştir.

Bu madde hükmüne göre, kurumlar vergisi mükelleflerinin,

- 31.12.1998 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançlarının,
- 31.12.1998 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançları dışında kalan ve 31.12.2002 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen, kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlarının,

- Geçici 61. madde (yatırım indirimi istisnasında eski hükümlere tabi olanlar) kapsamında tevkifata tabi tutulmuş kazançlarının,

dağıtım halinde anılan GVK'nın 94/6-b maddesi hükmüne göre tevkifat yapılmaması öngörülmüştür.

Söz konusu geçici maddede yer alan düzenleme uyarınca, kurumlar vergisi mükelleflerinin 31.12.1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilmiş karlarının dağıtım halinde, bu kar payları üzerinden tevkifat yapılmayacaktır Aynı şekilde 01.01.1999 ve 31.12.2002 tarihleri arasındaki hesap dönemlerinde elde edilen kurumlar vergisinden istisna kazançlar ile Gelir Vergisi Kanununa 4842 sayılı Kanunla eklenen Geçici 61. madde kapsamında tevkifata tabi tutulacak olan kazançların dağıtılması halinde de bu kar payları üzerinden ayrıca tevkifat yapılmayacaktır

Bu madde hükmüne göre, dağıtılan kar 31.12.2002 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen ve Kurumlar Vergisi Kanunu veya özel Kanunları uyarınca kurumlar vergisinden istisna edilen kazançla ilişkin ise (serbest bölge kazancı, teknoloji geliştirme bölge kazancı, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden elde edilen kazanç gibi) dağıtılan karın bu kazançlara isabet eden kısmı üzerinden dağıtım sırasında gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır Ancak, 2003 ve müteakip yıllardaki hesap dönemlerinde elde edilen söz konusu istisna kazançların dağıtılması halinde, dağıtılan bu tutarlar üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b maddesi uyarınca, kar dağıtımına bağlı tevkifatın yapılması gerekecektir

Diğer taraftan, 01.01.1999–31.12.2002 tarihleri arasındaki hesap dönemlerine ilişkin normal kazançların dağıtımına tabi tutulması halinde ise dağıtılan bu kar payları üzerinden, gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır

Ayrıca, 1999 yılına ilişkin olarak elde edilen kazançlara uygulanan yatırım indiriminin Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun E. 2003/3, K. 2003/3 sayılı Kararı ile istisna kavramı içinde düşünülmesinin hukuken mümkün bulunmadığı yönünde karar verilmiş olması nedeniyle, 1999 yılı kazançları üzerinden indirim konusu yapılan, ancak yargı kararı uyarınca tevkifata tabi tutulmamış veya yapılan tevkifatları düzeltilmiş bulunan yatırım indirimi tutarına isabet eden kazançların kar dağıtımına tabi tutulması halinde, bu kazançlar üzerinden kar payı dağıtımına bağlı tevkifat yapılacaktır

e) Kar Payı Elde Eden Kişilerin Hukuki Statülerinin Belirlenmemesi Durumunda Tevkifat Uygulaması:

Gelir Vergisi Kanununun 4842 sayılı Kanunla değişik 94/6-b maddesinin (i) ve (ii) alt bentleri uyarınca, tam mükellef kurumlar ile Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde eden dar mükellef kurumlara yapılan kar payı ödemeleri üzerinden tevkifat yapılmaması gerekir

Ancak, özellikle halka açık şirketlerce ihraç olunan hisse senetlerinin maliklerinin kim olduğu dağıtım yapacak şirket tarafından bilinmediği takdirde ne yapılacağı konusunda, 81 seri no.lu KVK Genel Tebliğinde aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:

6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 409. maddesinde, anonim şirketlerce ihraç olunan hisse senetlerinin hamiline veya nama yazılı olacağı, 417. maddesinde de, şirketlerin nama yazılı hisse senedi sahiplerini ad, soyad ve adresleriyle pay defterine kaydetmeleri gerektiği hükme bağlanmıştır.

Buna göre, kar payı dağıtacak şirketin ihraç ettiği nama yazılı hisse senetlerinin kimlerin elinde bulunduğu pay defterinden tespiti mümkün olduğundan, tam/dar mükellefiyet esasında kurumlar ver-

gisi mükellefi olanlar adına (kurumlar vergisinden muaf olanlar ile kurumlar vergisine tabi olmayanlar hariç) kayıtlı bulunan senetlere isabet eden kar payı tutarları üzerinden tevkifat yapılmayacaktır. Söz konusu tevkifatın yapılmaması için nama yazılı hisse senetlerini elinde bulunduran kişinin hukuki statüsünün herhangi bir tereddüte yer vermeyecek şekilde belirlenmiş olması gerekir.

Diğer taraftan, halka açık şirketlerce ihraç edilen ve Borsada işlem gören nama veya hamiline yazılı hisse senetlerine ilişkin kar payı dağıtımlarında, söz konusu hisse senetlerinin maliklerinin tam mükellef kurumlar ile Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde eden dar mükellef kurumlar olduğunun belirlenmesi halinde bunlara yapılacak kar payı ödemeleri üzerinden de tevkifat yapılmayacaktır. Söz konusu tevkifatın yapılmamasını teminen, aracı kurumlar müşterilerinin hukuki statüsü ve mükellefiyet bilgilerini (unvanı, vergi kimlik numarası, tam/dar mükellef olduğu, bağlı bulunduğu vergi dairesi, dar mükellef ise mukimi olduğu ülke ve kar payını Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde ettiği ile adres bilgilerini) Takasbank’a (İstanbul Menkul Kıymetler Borsası Takas ve Saklama Bankası A.Ş.) bildireceklerdir. *Kar payı ödemelerinde tevkifat yapma yükümlülüğü, şirket yetkili organlarının kar payı ödemelerinin yapılmasını öngördüğü tarih itibarıyla başladığından, nakden bir ödeme yapılmamış olsa dahi kar payının ödenmeye başlanması gereken tarihte hesaben ödemenin gerçekleştiğinin kabul edilmesi gerekmektedir.* Bu nedenle, Takasbank söz konusu bilgileri her kar payı dağıtım işlemi için, kar payını elde eden kurumlar açısından yapılan ayrıma göre, kar payı dağıtacak şirkete aktaracaktır. Kar payının Takasbank aracı kılınmaksızın, doğrudan aracı kurumlar tarafından müşterileri adına tahsil edilmesi halinde, her bir müşterinin hukuki statüsü ve mükellefiyet bilgileri aracı kurumlar tarafından kar dağıtacak şirkete bildirilecektir.

Aracı kurumlar müşterilerine ilişkin olarak Takasbank'a veya kar dağıtacak şirkete verdikleri bilgilerin doğruluğundan sorumlu olacaklardır. Kar paylarının hisse senedi maliklerince doğrudan talep edilmesi durumunda, hak sahibinin tevkifat yapılmayacak kurumlardan olduğu hususu kar dağıtımını yapacak şirket tarafından belirlenecektir. Müşterilerin veya ortakların hukuki statüleri ve mükellefiyet bilgileri hakkında herhangi bir tereddüt bulunması halinde, aracı kurumlar veya kar payı dağıtacak şirketler, bunlardan durumlarını Ticaret Sicil Gazetesi, vergi levhası veya bağlı oldukları vergi dairesinden alacakları bir yazı ile tevsik etmelerini de isteyebilecektir.

Hisse senetlerinin maliklerinin hukuki statülerinin ve mükellefiyet bilgilerinin kar payı dağıtacak şirkete yukarıda belirtildiği şekilde bildirilmemesi veya hisse senedi sahiplerince tevsik edilmemesi halinde, dağıtımını yapacak şirketin vergi sorumluluğundan kurtulabilmesi için söz konusu hisse senetlerine isabet eden kar payı ödemelerinin tamamı üzerinden, Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b maddesine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekir. Bu durumda, kar payları üzerinden yapılacak tevkifat tam mükellef kurumlar ile Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde eden dar mükellef kurumlar için nihai vergi niteliğinde olmayacaktır. Dolayısıyla, tevkif edilen bu vergiler aşağıda belirtilen esaslar dahilinde söz konusu mükelleflerin doğmuş ve doğacak tüm vergi borçlarına mahsup edilebileceği gibi geçici vergi ve kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanacak vergiye de mahsup edilebilecektir.

Elde ettikleri kar payları üzerinden tevkifat yapılan kurumların, bu kar paylarını aynı takvim yılı içerisinde tekrar ortaklarına dağıtmaları halinde, dağıtacakları kar payları üzerinden, Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b maddesi uyarınca gelir vergisi kesintisi yapılarak, da-

ğıtımın yapıldığı aya ilişkin muhtasar beyanname ile beyan edilecek ve bu beyanname üzerinden hesaplanan vergiden kar dağıtımına bağlı önceki aşamada tevkif edilen vergi mahsup edilecektir.

Diğer taraftan, sözü edilen hisse senetlerinden elde edilen kar paylarının aynı takvim yılı içinde dağıtılmaması veya mükellef tarafından talep edilmesi halinde tevkif suretiyle ödenen vergiler, kurumun diğer vergi borçlarına mahsup edilecektir.

Söz konusu mahsup işlemlerinin yapılabilmesi için hisse senedinin maliki olan kurumlar, kar dağıtımını yapan şirketlere ve/veya Takasbank'a veya aracı kuruma müracaat ederek, bunlardan hisse senedinin nevi, adedi, tutarı ve dağıtılan kar payı üzerinden tevkif edilen verginin miktarı ile söz konusu tevkifatın vergi dairesine ödendiğine ilişkin makbuzun tarih ve numarasını içeren bir yazı alacaklar ve bu yazıyı mahsup talep dilekçesi ile birlikte bağlı buldukları vergi dairesine ibraz edeceklerdir. Bu yazıyı ibraz eden kurumların, vergi borçlarına mahsuben iade talepleri, banka teminat mektubu aranmaksızın ve vergi türü ve miktar sınırlaması olmaksızın yerine getirilecektir.

Anılan kurumlarca, tevkif edilen bu vergilerin Kurumlar Vergisi Kanununun 44 üncü maddesi hükmü uyarınca, yıl içerisinde verilecek geçici vergi beyannameleri ile kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan vergiden de mahsup edilebileceği tabiidir.

Kar payı üzerinden tevkif edilen söz konusu vergilerin nakden iadesinin talep edilmesi halinde ise yukarıda belirtilen belgenin aranılmasının yanı sıra, 169 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile konuya ilişkin diğer genel tebliğlerde yer alan esaslara göre işlem yapılacaktır.

Yukarıda belirtildiği şekilde vergi yükünden arındırılan bu kar pay-

larının, elde eden kurum tarafından daha sonra dağıtımına tabi tutulması halinde, bu kar payları üzerinden dağıtım aşamasında Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b maddesi uyarınca gelir vergisi ve fon payı kesintisinin yapılması gerekecektir

f) İstisna Kazançların Tevkifat Karşısındaki Durumu:

4842 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, kurumların istisna kazançları ile normal kazançları ayırımına son verilmiş, Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b maddesi uyarınca yapılacak tevkifat da kazancın istisna olup olmadığına bakılmaksızın kar dağıtımına bağlı hale getirilmiştir.

4842 sayılı Kanunla getirilen yeni vergileme rejimi uyarınca, istisna kazançlar üzerinden prensip olarak tevkifat yapılmayacak, ancak bu kazançların kar dağıtımına konu edilmesi halinde bu kar payları üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b maddesi uyarınca tevkifat yapılacaktır

Dağıtılan kar 31.12.2002 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen ve Kurumlar Vergisi Kanunu veya özel kanunları uyarınca kurumlar vergisinden istisna edilen kazançla ilişkin ise dağıtılan karın bu kazançlara isabet eden kısmı üzerinden dağıtım sırasında gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır

4842 sayılı Kanunla getirilen vergileme rejimi, prensip olarak istisna kazançlar üzerinden tevkifat yapılmamasını öngörmekle birlikte, aynı Kanunla Gelir Vergisi Kanununa eklenen Geçici 61. madde ile yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançların vergilendirilmesine yönelik olarak özel bir düzenleme yapılmıştır

Gelir Vergisi Kanununa 4842 sayılı Kanunla eklenen Geçici 61. maddede;

“Bu maddenin yürürlük tarihinden önce yapılan müracaatlara istisnaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarla ilgili yatırım harcamalarına (teşvik belgelerine bu tarihten sonra ilave edilen iktisadi kıymetler için yapılan harcamalar hariç), yatırım indirimi uygulamasına ilişkin olarak Gelir Vergisi Kanununun bu tarihten önce yürürlükte bulunan hükümleri uygulanır.

Yukarıda belirtilen şekilde yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar ile bu maddenin yürürlük tarihinden önce gerçekleştirilen yatırımlar üzerinden hesaplanan ve kazancın yetersiz olması nedeniyle sonraki dönemlere devreden yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılsın dağıtılmasın % 19,8 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılır..”

hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan, yararlanan yatırım indirimi istisnası üzerinden yapılan tevkifatın üç eşit taksitte ödenmesine imkan sağlayan Gelir Vergisi Kanununun 119. maddesinin ikinci cümlesi 4842 sayılı Kanunla 01.01.2004 tarihinde yürürlükten kaldırıldığından tevkifat bir seferde ödenecektir.

Kurumlar yıllar itibariyle kazanç dağıtmaya karar verebilecek olup, kar dağıtım kararlarında hangi yılın kazancının dağıtıldığı belirtilmelidir.

İstisna kazançlardan emisyon priminin, Türk Ticaret Kanunu gereğince dağıtımı mümkün değildir Ayrıca, istisna koşulu olarak kazancın sermayeye eklenmesinin öngörüldüğü istisnaların da dağıtımını mümkün değildir.

Karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmadığından, karını sermayesine ekleyen kurumlar, kar dağıtımına bağlı tevkifat yapmayacaklardır.

g) Dar Mükellef Kurumlarca Yapılacak Tevkifat (GVK 94/6-b-iii)

4842 sayılı Kanunla değişik Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendinde, Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmın menkul sermaye iradı niteliğinde olduğu hükme bağlanmıştır

Buna göre, Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, anılan maddede yazılı menkul sermaye iradını ana merkezlerine aktarmaları sırasında, aktardıkları bu tutarlar üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapmaları gerekmektedir.

Öte yandan, dar mükellef kurumların Türkiye’de elde edilen karı ana merkezlerine aktarmamaları halinde ise anılan Kanunun 94/6-b maddesinin (iii) alt bendi hükmü gereğince gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır

Diğer yandan, KVK’nın 25. maddesinin üçüncü fıkrasında "*Bu kanunun 18 ve 19. maddelerine göre vergilendirilen yabancı ulaştırma kurumlarında vergi oranını karşılıklı olmak şartıyla ülkeler itibarıyla kara, deniz ve hava ulaştırma kurumları için ayrı ayrı veya topluca sifıra kadar indirmeye veya bu maddede yazılı oranın bir katını geçmemek üzere yeni bir oran tespit etmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir*" hükmü yer almaktadır

Bu yetkiye dayanılarak karşılıklı olmak şartıyla Bakanlar Kurulu kararı ile gelir ve kurumlar vergisi oranı (0) sıfır olarak tespit edilmiş olan mukim ülkenin kurumlarından Türkiye'deki taşımacılıktan elde ettiği kurum kazançlarına, KVK'nın 25. maddesinde belirtilen vergi oranı ile GVK'nın 94. maddesinin 6 numaralı bendinin b-ii i alt bendi için Bakanlar Kurulunca belirlenen oranlar yerine (0) sıfır oranı uygulanacaktır

2. Gelir Vergisi Kanununun 94/6-a Maddesine Göre Yapılacak Tevkifat

KVK'nın 8. maddesinin 4 numaralı bendinde aşağıdaki kazançlar kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur:

- a) Portföyünün en az % 25'i hisse senetlerinden oluşan menkul kıymetler yatırım fonları (döviz yatırım fonları hariç) ile aynı nitelikteki menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- b) (a) alt bendi dışında kalan menkul kıymetler yatırım fonları (döviz yatırım fonları hariç) ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- c) Risk sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- d) Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- e) Emeklilik yatırım fonlarının kazançları.

Yabancı para ve altın alım satımı yapan "döviz yatırım fonları"nın ise söz konusu istisnadan yararlanmaları mümkün değildir.

Yatırım fon ve ortaklıkları, kurumlar vergisinden müstesna tutulan söz konusu kazançları üzerinden, Gelir Vergisi Kanununun 94.

maddesinin 6 numaralı bendinin (a) alt bendine göre, bu kazançların dağıtılıp dağıtılmadığına bakılmaksızın gelir vergisi tevkifatı yapacaklardır (emeklilik yatırım fonlarının kazançları hariç). Bu tevkifat 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile tespit edilmiş bulunmaktadır. Buna göre kurumlar vergisinden müstesna tutulan bu kazançlar üzerinden yapılacak vergi tevkifatı, portföyünde % 25'den daha az hisse senedi bulunduran menkul kıymetler yatırım fonları ile aynı nitelikteki yatırım ortaklıklarında % 10, diğer menkul kıymetler yatırım fonları ve ortaklıklarında ise "0" olarak uygulanacaktır. Bu uygulama sırasında, menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının portföyünde bulunan yabancı borsalara kayıtlı dövizli hisse senetleri, % 25 oranının tespitinde dikkate alınmayacaktır

Emeklilik yatırım fonlarının kazançları GVK md.94'e göre tevkifata tabi değildir (KVK md.8/4-e)

Söz konusu istisna kazançlar GVK'nın 94/6-a maddesine göre tevkifata tabi tutulduklarından, bu fonların kazançları üzerinden 94/6-b-ii maddesine göre vergi tevkifatı yapılmayacaktır

3. GVK'nın 94. Maddesinin 6 Numaralı Bendinin (a) ve (b) Alt Bentlerine Göre Yapılan Tevkifatın Beyanı ve Ödenmesi

Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin 6 numaralı bendinin (a) alt bendine göre yapılan vergi tevkifatı, kurumlar vergisi beyanname verme süresi içinde kurumların kendilerince yapılacak ve müteakip ayın 20. günü akşamına kadar (normal hesap döneminde 20 Mayıs) bağlı bulunan vergi dairesine ayrı bir muhtasar beyanname ile beyan edilecektir (GVK md.99). Bu tevkifat, aynı ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar ödenecektir.

Kar dağıtımı yapıldığı takdirde, dağıtılan kar üzerinden yapılacak

tevkifat ise, kar dağıtımının yapıldığı ayı takip eden ayın 20. günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile beyan edilecek, vergi de aynı ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar ödenecektir

G. KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNE EKLENECEK BİLDİRİM VE BELGELER İLE KURUMLAR VERGİSİNİN ÖDENMESİ

- Ayrıntılı Bilanço ve Ayrıntılı Gelir Tablosu veya İşletme Hesabı Özeti (Ayrıntılı Bilanço ve Gelir Tablolarının "Önceki Dönem" sütunları da doldurulacaktır)
- Beyannameye eklenecek bilanço ve gelir tablolarının önceki dönem sütunlarının doldurulması, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile getirilen bir zorunluluk olduğundan, Damga Vergisi uygulamasında önceki dönem sütunları da doldurulan mali tabloların birbirine bağlı bir işlem kabul edilerek 2004 yılından itibaren tek bir tablo olarak Damga Vergisine tabi tutulmaktadır (22.12.2003 tarih ve 1 no.lu Damga Vergisi Sirküleri). Bu nedenle beyanname ekinde verilecek bilanço ve gelir tabloları için Damga Vergisi tek olarak hesaplanacaktır.
- 2005 yılı aktif toplamı 6.879.200,- YTL'yi veya net satışları toplamı 15.287.100,- YTL'yi (Parasal hadler; 10 sıra no.lu MSUGT uyarınca bir önceki yıla ilişkin parasal hadlerin yeniden değerlendirilme oranında artırılması ve artırılan tutarın YTL cinsinden ifadesi suretiyle hesaplanmıştır) aşan mükellefler, Ayrıntılı Bilanço ve Gelir Tablosu yanısıra Ek Mali Tabloları düzenleyecekler ve bu tablolardan "Kar Dağıtım Tablosunu" beyannamelerine ekleyeceklerdir.
- Kesinti yoluyla ödenen vergilere ilişkin belgeler.

- Yabancı ülkelerde ödenen vergilere ilişkin belgeler.
- Ortakları arasında dar mükellef ortağı bulunan kurumların bu ortaklarının adları, ünvanları ve ikametgah adreslerine ilişkin bildirim.
- Beynamedeki tabloların yetersizliği nedeniyle ayrıca düzenlenen liste ve ekler.
- Kurum ortaklarına ve yönetim kurulu üyelerine ilişkin bildirim. (Bu bildirimde; sermaye şirketlerinde yönetim kurulu başkan ve üyeleri, genel müdürleri -limited şirkette müdürler- şirketi temsile yetkili kişiler ile bunlar dışında kalan ve hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla en yüksek hisseye sahip beş ortağın adı, ünvanı ve vergi numarası).
- Kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden tahakkuk ettirilecek kurumlar vergisi, beyanname verme süresi içinde bir defada (tek taksit) ödenecektir.

H. UYGULAMA ÖRNEKLERİ

ÖRNEK - 1

(İstisna Kazancı Bulunmayan ve Kar Dağıtımını Yapmayan Tam Mükellef Bir Kurumun Durumu)

Beyaz eşya ticareti ile uğraşan Şenyurt Ltd. Şirketi, Başkent Vergi Dairesi'nin 370 890 3410 sicil numaralı mükellefidir. Kurumun 2005 yılı bilançosuna göre dönem karı (ticari bilanço karı) 78.000 YTL, kanunen kabul edilmeyen giderleri ise 6.300 YTL'dir. Kurumun 2005 yılına ilişkin olarak ödediği geçici vergi tutarı ise 23.000 YTL olup, karın dağıtılmamasına karar verilmiştir Bu verilere göre Şenyurt Ltd. Şirketi tarafından sadece kurumlar vergisi beyannamesi verilecek olup, kurumlar vergisi hesabı aşağıdaki gibi olacaktır:

	Yeni Türk Lirası (YTL)
Ticari Bilanço Karı (Dönem Karı)	78.000,-
K.K.E.G. (+)	6.300,-
KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI	84.300,-
Hesaplanan Kurumlar Vergisi (84.300x %30=)	25.290,-
MAHSUP EDİLECEK VERGİLER TOPLAMI	23.000,-
Ödenen Geçici Vergi	23.000,-
ÖDENMESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ.	2.290,-

ÖRNEK - 2

(İstisna Kazançları Bulunan ve Kar Dağıtımı Yapmayan Tam Mükellef Bir Kurumun Durumu)

Bakırköy Vergi Dairesi'nin 336 010 48 60 sicil numaralı mükellefi Günay Tekstil A.Ş. öteden beri tekstil ürünleri imalatı ve satışıyla uğraşmaktadır. Günay Tekstil A.Ş'nin 2005 yılı bilançosuna göre ticari karı 445.000 YTL olup kanunen kabul edilmeyen giderleri 41.000 YTL'dir. Kurumun ticari karının 30.000 YTL'si iştirak kazancı, 20.000 YTL'si rüçhan hakkı kupon satış kazancından oluşmuştur. Ayrıca kurumun GVK md.19 kapsamında yaptığı yatırım harcamaları nedeniyle yararlanabileceği 130.000 YTL yatırım indirimi istisna hakkı vardır Kurum, 2005 yılına ilişkin olarak 79.000 YTL geçici vergi ödemiştir. Ayrıca karın dağıtılmaması kararı alınmıştır. Bu verilere göre şirketin kurumlar vergisi hesabı aşağıdaki gibidir:

	Yeni Türk Lirası (YTL)
Ticari Bilanço Karı (Dönem Karı)	445.000,-
K.K.E.G. (+)	41.000,-
İNDİRİM VE İSTİSNALARDAN ÖNCEKİ KURUM KAZANCI	486.000,-
İNDİRİM VE İSTİSNALAR TOPLAMI (-)	180.000,-
Zarar Olsa Dahı İndirilecek İstisnalar	
- İştirak Kazancı.....30.000,-	
- Rüçhan Hakkı Kupon Satış Kazancı.....20.000,-	
Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisnalar	
- Yatırım İndirimi.....130.000,-	
KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI	306.000,-
Hesaplanan Kurumlar Vergisi (306.000 x %30=)	91.800,-
MAHSUP EDİLECEK VERGİLER TOPLAMI	
-Ödenen Geçici Vergi79.000,-	79.000,-
ÖDENMESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ.	12.800,-

Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar üzerinden dağıtılsın dağıtılmasın yapılan gelir vergisi tevkifatı kaldırıldığından istisna kazançlar üzerinden kar dağıtılmadığı sürece tevkifat yapılmayacaktır Kazancın dağıtım aşamasında ise kar payını alan kişinin durumuna göre kar dağıtım tevkifatı yapılacak veya yapılmayacaktır

ÖRNEK - 3

(İstisna Kazançları Bulunan ve Kar Dağıtımını Yapan Tam Mükellef Bir Kurumun Durumu)

Otomobil yan sanayii ürünleri üretim ve pazarlaması işiyle uğraşan, halka açık olmayan Anlar A.Ş., Boğaziçi Kurumlar Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 523 541 5562 sicil numaralı mükellefidir Kurumun 2005 yılı ticari bilanço karı (dönem karı) 720.000YTL olup, kanunen kabul edilmeyen giderleri 50.000 YTL'dir. Kurumun anılan yılda 55.000 YTL iştirak kazancı, 42.000 YTL serbest bölge kazancı ve 130.000 YTL gayrimenkul satış kazancı (KVK Md. 8/12 kapsamında olup henüz sermayeye ilave işlemi gerçekleştirilmemiştir.) mevcut olup cari yılda yaptığı harcamalar nedeniyle yararlanabileceği yatırım indirimi istisnası 180.000 YTL'dir. Yatırım indirimi 1999 yılında alınan teşvik belgesine istinaden yapılmış olup Gelir Vergisi Kanununun geçici 61. maddesinin son fıkrası ile geçici 65. maddeden yararlanılmamıştır Kurum 2005 yılına ilişkin olarak 60.000 YTL geçici vergi ödemiştir. Kurumun 2004 yılına ilişkin 20.000 YTL mali zararı mevcuttur. Vergi sonrası karın tamamının dağıtılması kararı alınmıştır (Kurumun ödenmiş sermayesi 200.000 YTL olup, daha önce ayrılmış birinci tertip yedek akçe tutarı 5.000 YTL'dir. Kurumun ortakları tam mükellef gerçek kişilerden oluşmaktadır). Bu verilere göre kurumun vergi ve yasal yükümlülükleri aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

1) Kurumlar Vergisinin Hesabı

	Yeni Türk Lirası (YTL)
Ticari Bilanço Karı (Dönem Karı)	720.000,-
K.K.E.G. (+)	50.000,-
İNDİRİM VE İSTİSNALARDAN ÖNCEKİ KURUM KAZANCI	780.000,-
ZARAR OLSA DAHI İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER (-)	227.000,-
- İştirak Kazancı.....55.000,-	
- Serbest Bölgeden Sağlanan Kazanç.... 42.000,-	
- Gayrimenkul Satış Kazancı İstisnası..130.000,-	
GEÇMİŞ YIL ZARARLARI (-)	20.000,-
KAZANCIN BULUNMASI HALİNDE İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER (-)	180.000,-
- Yatırım İndirimi.....180.000,-	
KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI	343.000,-
Hesaplanan Kurumlar Vergisi (343.000 x %30=)	102.900,-
MAHSUP EDİLECEK VERGİLER TOPLAMI	
- Ödenen Geçici Vergi60.000,-	60.000,-
ÖDENMESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ.	42.900,-

2) Yatırım İndirimi İstisnasına İlişkin Gelir Vergisi Tevkifatının Hesabı

Kurum yatırım indirimi uygulamasında 4842 sayılı Kanunla değişik meden önceki hükümleri tercih ettiğinden Gelir Vergisi Kanununun geçici 61. maddesi uyarınca yatırım indirimi istisna tutarı üzerinden dağıtılmasını, %19,8 oranında gelir vergisi tevkifatı yapacaktır. İştirak kazancı ve serbest bölge kazancı üzerinden ise kar dağıtım sırasında tevkifat yapılacaktır. Buna göre yatırım indirimi istisnasına ilişkin gelir vergisi tevkifatı aşağıdaki gibi hesaplanacak ve Nisan ayına ilişkin muhtasar beyanname ile 22.05.2006 tarihine kadar (20 Mayıs tarihinin tatil gününe rastlaması nedeniyle) beyan edilecek; kar dağıtım yapıldığından verginin tamamı 26.05.2006 akşamına kadar tek taksitte ödenecektir.

(YTL)

GELİR VERGİSİ TEVKİFAT MATRAHI	180.000,-
Yatırım İndirimi..... 180.000,-	
TEVKİFAT TUTARI	35.640,-
Yatırım İndirimi.....(180.000 x %19,8)	

3) Kar Dağıtımına Bağlı Tevkifatın Hesabı

(YTL)

Ticari Bilanço Karı (Dönem Karı)	720.000,-
Vergi ve Yasal Yükümlülükler Toplamı	138.540,-
- Kurumlar Vergisi..... 102.900,-	
- Gelir Vergisi Tevkifatı..... 35.640,-	
VERGİ SONRASI KAR (Dönem Net Karı)	581.460,-
Geçmiş Dönemler Zararı (-)	20.000,-
1. Tertip Yasal Yedek Akçe (-) *	28.073,-
Dağıtılabilir Net Dönem Karı	533.387,-
Olağanüstü Yedekler (-)**	130.000,-
1. Temettü *** (200.000 x %5)	10.000,-
KALAN	393.387,-
2. Tertip Yasal Yedek Akçe ****	35.762,-
2. Temettü (393.387 - 35.762=)	357.625,-
Brüt Temettü (1. temettü + 2. temettü)	367.625,-
TEVKIFAT MATRAHI (367.625 - 144.360*****=)	223.265-
TEVKIFAT TUTARI (223.265 x %10=)	22.326,50
NET TEMETTÜ (367.625 - 22.326,50 =)	345.298,50
KALAN 533.387 - (130.000 + 35.762 + 22.326,50 + 345.298,50)=	0

(*) Birinci tertip yasal yedek akçe, vergi sonrası net karın (varsa geçmiş yıl zararları da indirildikten sonra) %5'i olarak hesaplanır. Ancak bu şekilde ayrılmış yedek akçeler toplamı ödenmiş sermayenin %20'sini geçemeyecektir. Örneğimizde vergi sonrası net karın %5'i $(581.460 - 20.000) \times \%5 = 28.073$ YTL'dir. Daha önceden ayrılmış yedek akçe tutarı olan 5.000,- YTL ile birlikte bu tutar, ödenmiş sermayenin (200.000 YTL) %20'si olan 40.000 YTL'yi geçmediğinden ayrılacak birinci tertip yasal yedek akçe tutarı hesaplanan tutar kadar olacaktır.

(**) Olağanüstü yedeklerden kasıt, dağıtılması mümkün olmayan kazançlardır. Örneğimizde gayrimenkul satış kazancı istisnasının (KVK Md.8/12) dağıtılması mümkün olmadığından, dağıtımda olağanüstü yedek olarak dikkate alınmıştır.

(***) Sermaye Piyasası Kurulu 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere hisse senetleri borsada işlem gören Anonim Ortaklıklara, dağıtılabilir karın en az %20'si oranında kar dağıtım zorunluluğu getirmiştir. Bu zorunluluk nakit veya bedelsiz hisse senedi verilme suretiyle yerine getirilebilecektir. Örneğimizdeki gibi halka açık olmayan A.Ş.'lerde ise TTK'ya göre 1. temettü oranı, ödenmiş sermayenin %5'idir.

(****) Dağıtılması kararlaştırılmış olan kısımdan, birinci temettü düşüldükten sonra bulunan tutarın iç yüzde hesabıyla %10'u (onbirde biri) olarak ayrılır. Örneğimizde dağıtılabilir net dönem karından 1. temettü ve dağıtılması mümkün olmayan gayrimenkul satış kazancı (olağanüstü yedek) düşüldükten sonraki tutar esas alınmıştır. $[(533.387 - 10.000 - 130.000) \times 1/11 = 35.762]$

(*****) Dağıtılmasına karar verilen kazancın içinde geçici 61. madde kapsamına da tevkiyata tabi tutulmuş kazanç da bulunduğundan, dağıtılan kazancın; öncelikle tevkiyata tabi tutulmuş kazançtan oluştuğu kabul edilecek, kalan kısım üzerinden kar dağıtımına bağlı tevkiyat yapılacaktır. Örneğimizde kar dağıtımına bağlı tevkiyat matrahını hesaplamak için, dağıtılan kar içindeki tevkiyat yükü taşıyan kazancın (yatırım indirimi) brüt tutarından, daha önceden yapılmış olan tevkiyatın indirimi suretiyle kalan kısmı dikkate alınmıştır. Şöyle ki;

	(YTL)
Dağıtılabilir brüt kazanç	367.625
(-) Yatırım İndirimi (180.000-35.640)	<u>144.360</u>
	223.265

4) Vergi Karşılığının ve Kar Dağıtımının Muhasebeleştirilmesi:

a) Dönem karıyla ilgili olarak 31.12.2005 tarihi itibarıyla yapılması gereken muhasebe kayıtları şöyledir:

31.12.2005

691- DÖNEM KARI VE DİĞER Y.K.	138.540,-	
370 - DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER Y.K.		138.540,-
- KV	90.600,-	
- GV Tevkifatı	35.640,-	

31.12.2005

371- DÖNEM KARININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ	60.000,-	
193 - PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR		60.000,-

31.12.2005

690 - DÖNEM KARI VEYA ZARARI	720.000,-	
691 - DÖNEM KARI VE DİĞER Y.K.		138.540,-
692 - DÖNEM NET KARI VE ZARARI		581.460,-

31.12.2005

690 - DÖNEM KARI VEYA ZARARI	581.460,-	
590 - DÖNEM NET KARI		581.460,-

b) Dönem karının Nisan ayında dağıtılmasıyla ilgili muhasebe kayıtları da aşağıdaki gibidir:

20.04.2006

570 - GEÇMİŞ YILLAR KARLARI*	581.460,-	
540 - YASAL YEDEKLER		63.835,-
- 1. Tertip Yasal Yd.A.	28.073,-	
- 2. Tertip Yasal Yd.A.	35.762,-	
331 - ORTAKLARA BORÇLAR		367.625,-
- 1. Temettü	10.000,-	
- 2. Temettü	357.625,-	
542 - OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER**		130.000,-
580 - GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI		20.000,-

(*) Açılış kaydıyla bir önceki dönem 590-Dönem Net Karı hesabı, yeni dönemde 570-Geçmiş Yıllar Karları hesabına aktarılmıştır

(**) Olağanüstü yedeklerden kasıt, dağıtılması mümkün olmayan kazançlardır. Örneğimizde gayrimenkul satış kazancı istisnası dağıtımda yedek olarak dikkate alınmıştır. Bu tutarın en geç 2006 takvim yılı sonuna kadar sermayeye ilave edilmesi gerekmektedir (KVK Md.8/12).

ÖRNEK - 4

(İstisna Kazançları Bulunan Dar Mükellef Bir Kurumun Durumu)

Dar mükellef TESCO'nun 2005 yılında Türkiye'deki işyerinden elde ettiği düzeltme sonrası dönem karı (ticari bilanço karı) 330.000 YTL, kanunen kabul edilmeyen giderleri ise 20.000 YTL'dir. Ticari karına 100.000 YTL iştirak kazancı dahil olup yeni hükümlere göre (4842 sayılı Kanun sonrası) yararlanabileceği 50.000 YTL tutarında yatırım indirimi istisnası da mevcuttur 2005 yılında 25.000 YTL geçici vergi ödemiştir. Ana merkeze aktarılan bir tutar bulunmamaktadır. Bu verilere göre Kurumun kurumlar vergisi hesabı aşağıdaki gibi olacaktır:

	Yeni Türk Lirası (YTL)
Ticari Bilanço Karı (Dönem Karı)	330.000,-
K.K.E.G. (+)	20.000,-
İNDİRİM VE İSTİSNALARDAN ÖNCEKİ KURUM KAZANCI	350.000,-
İNDİRİM VE İSTİSNALAR TOPLAMI (-)	150.000,-
Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisnalar - İştirak Kazancı.....100.000,-	
Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisnalar - Yatırım İndirimi..... 50.000,-	
KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI	200.000,-
Hesaplanan Kurumlar Vergisi (200.000.000.000 x %30=)	60.000,-
MAHSUP EDİLECEK VERGİLER TOPLAMI - Ödenen Geçici Vergi25.000,-	25.000,-
ÖDENMESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ.	45.000,-

Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendinde, Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmın menkul sermaye iradı niteliğinde olduğu hükme bağlanmıştır. Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, bu maddede yazılı menkul sermaye iradını ana merkezlerine aktarmaları sırasında, aktardıkları bu tutarlar üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapmaları gerekmektedir. Örneğimizdeki dar mükellef kurum, menkul sermaye iradını (vergi sonrası kurum kazancını) ana merkeze aktarmadığından GVK'nın 94/6-b-iii maddesi gereğince tevkifat yapmayacaktır.

