

GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ

BEYANNAME DÜZENLEME

REHBERİ - 2006

Ercan AKBAY
Baş Hesap Uzmanı

T.Tolga KALKAN
Hesap Uzmanı

TÜRMOB YAYINLARI- 307

Sirküler Rapor Serisi

Seri No: 2007 - 3

TÜRMOB Adına Sahibi
Mehmet TİMUR

Sorumlu Yazışleri Müdürü
Ali E. DOĞANOĞLU

Dizgi - Düzenleme

TÜRMOB
Basın - Yayın Servisi

Yayın Türü
Yaygın Süreli

Baskı
Matsa Basımevi

İvedik Org.San.Matbaacılar Sit.558 Sok. D Blok No:42-46 ANKARA
(0.312) 395 20 54

Baskı Tarihi
06 Mart 2007

TÜRMOB Basın Yayın Dağıtım İşletmesi tarafından yayınlanmaktadır.
TÜRMOB - Gençlik Cad. No:107 Anıttepe/ANKARA

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 bilgilenebilirliğe 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 2007-3 Seri Numaralı bu kitabı; Baş Hesap Uzmanı Ercan Akbay ve Hesap Uzman T. Tolga Kalkan tarafından hazırlanan **“Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi 2006”** 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 REHBERİ - 2006

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	29
	C) Ücret Geliri Elde Edenler	35
	D) Serbest Meslek Kazancı Elde Edenler	37
	E) Gayrimenkul Sermaye İradı Elde Edenler	48
	F) Menkul Sermaye İradı Elde Edenler	58
	G) Diğer Kazanç ve İrat Elde Edenler	78
	H) Yabancı Ülkelerden Gelir Elde Edenler	81
V-	Dar Mükellefiyette Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi Vermek Zorunda Olanlar	82
VI-	Tam Mükellefiyette Yıllık Beyanname Verilmeyecek ve Beyannameye Toplanmayacak Gelirler	82
VII-	Dar Mükellefiyette Yıllık Beyanname Verilmeyecek ve Beyannameye Toplanmayacak Gelirler	83
VIII-	Yıllık Beyanname Verilmesi ve Gelirin Toplanmasıyla İlgili Esaslar	84

IX-	Gelirin Toplanması ve Beyanında Aile Bireylerinin Durumu	85
X-	Yıllık Beyannameye Dahil Kazanç ve İratlarda Zarar Mahsubu	85
XI-	Beyanname Üzerinde Yapılacak Diğer İndirimler	86
	1- Sigorta Primi İndirimi	86
	2- Eğitim ve Sağlık Harcamaları İndirimi	87
	3- Sakatlık İndirimi	87
	4- Bağış ve Yardım İndirimi	88
XII-	Gelir Vergisinde Bazı İstisnalar	92
	1- Yatırım İndirimi İstisnası	92
	2- Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası	94
	3- 4325 Sayılı Kanun Kapsamındaki Kazançlara İlişkin İstisna	95
	4- Serbest Bölgelerden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna	96
XIII-	2006 Yılı Gelirlerine İlişkin Gelir Vergisi Tarifesi	97
XIV-	Yıllık Beyannamenin Verilmesi	98
	1- Beyannamenin Verileceği Vergi Dairesi	98
	2- Beyanname Verme ve Ödeme Süreleri	99
	3- Yıl İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilerin Mahsubu	99
	4- Yıllık Beyannameye Eklenecek Bildirim ve Belgeler	100
	5- Diğer Hususlar	102
XV-	Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflere Ait Ticari Kardan Mali Kara Ulaşmak İçin Yapılan Hesaplamayı Gösteren Bildirimin Doldurulması	103
XVI-	2006 Yılında Elde Edilen Gelirlerin Yıllık Beyanname İle Bildirilmesine İlişkin Örnekler	110

KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAME DÜZENLEME REHBERİ - 2006

I.	Giriş	119
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. 8)	126
B.	Kurum Kazancının Tespitinde İndirilemeyecek Giderler	129
1.	Öz Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler	129
2.	Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faiz, Kur Farkları ve Benzeri Giderler	129
3.	Sermaye Şirketlerince Dağıtılan Örtülü Kazançlar	132
4.	Ayrılan Yedek Akçeler	133
5.	Hesaplanan Kurumlar Vergisi İle Her Türlü Cezalar	133
6.	Menkul Kıymet Pazarlama Komisyonları	133
7.	Esas Faaliyet Konusu ile İlgili Olmayan Deniz ve Hava Taşıtlarının Giderleri	133
8.	Suçtan Kaynaklanan Maddi ve Manevi Tazminat Giderleri	134
9.	Basın Yoluyla İşlenen Fiilerden Dolayı Ödenen Tazminatlar	134
10.	Alkol ve Tütün Mamullerinin Reklam Giderlerinin % 50'si	134
11.	Dar Mükellef Kurumların Ana Merkeze veya Türkiye Dışındaki Şubelerine Yaptıkları Bazı Ödemeler	134
12.	Diğerleri	135
C.	Beyanname Üzerinde Yapılacak Diğer İndirimler	136
1.	Zarar Mahsubu	136
2.	Diğer İndirimler	139

D.	Kurumlar Vergisinden İstisna Kazançlar	149
1.	İştirak Kazançları İstisnası ve Yurtdışı İştirak Kazançları İstisnası (KVK Md. 5/1-a-b)	149
2.	Yurtdışı İştirak Hisselerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kurum Kazançları İstisnası (KVK Md. 5/1-c)	151
3.	Emisyon Primi Kazancı İstisnası (KVK Md. 5/1-ç)	152
4.	Yatırım Fonları ve Yatırım Ortaklıklarının Kazançlarına İlişkin İstisna (KVK Md. 5/1-d)	152
5.	Taşınmazlar ve İştirak Hisseleri İle Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri ve Rüçhan Hakları Kazanç İstisnası (KVK Md.5/1-e)	154
6.	Bankalara Borçları Nedeniyle Kanuni Takibe Alınmış Kurumlara Tanınan İstisna (KVK Md.5/1-f)	155
7.	Kurumların Yurtdışında Bulunan İşyerleri veya Daimi Temsilcilikleri Aracılığıyla elde Ettikleri Kurum Kazançlarının İlişkin İstisna (KVK Md.5/1-g)	156
8.	Yurtdışı İnşaat, Onarma, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlara İlişkin İstisna (KVK Md.5/1-h)	156
9.	Eğitim ve Rehabilitasyon Merkezlerinde Kazanç İstisnası (KVK Md.5/1-ı)	157
10.	Risturn istisnası (KVK Md.5/1-i)	158
11.	Kaldırılan Yatırım İndirimi ve Geçiş Dönemi Uygulamaları	159
12.	Vergi Kanunları Dışındaki Kanunlarda Yer Alan İstisna Hükümleri	164
13.	İstisnalarla İlgili Bazı Önemli Konular	168
E.	Kurumlar Vergisinin Hesaplanması	169
F.	Kurum Kazancının Dağıtılması Halinde Yapılacak Kesinti	174
1.	GVK'nın 94/6-b (i ve ii alt bentleri) ve KVK'nın 15/2 ve 30/3 Maddeleri Uyarınca Yapılacak Kesinti	174
2.	Geçmiş Yıl Karlarının Dağıtılması Halinde Tevkifat Uygulaması (GVK Geçici Md. 62)	179
3.	Kar Payı Elde Eden Kişilerin Hukuki Statülerinin Belirlenmesi Durumunda Tevkifat Uygulaması	181
4.	İstisna Kazançların tevkifat Karşısındaki Durumu	185
5.	Dar Mükellef Kurumlarca Yapılacak Tevkifat (KVK 30/6)	187

G.	Kurumlar Vergisi Kanununun 15/3 Maddesine Göre Yapılacak Kesinti	.187
H.	Vergi Cennetleriyle Mücadele Kapsamında Yapılacak Kesinti (KVK Md. 30/7)	.189
I.	GVK'nın 94/6-B, KVK 15/2, 15/3, 30/3, 30/6 ve 30/7 Maddelerine Göre Yapılan Tevkifatın Beyanı ve Ödenmesi	.191
J.	Kurumlar Vergisi Beyannamesine Eklenecek Bildirim ve Belgeler İle Kurumlar Vergisinin Ödenmesi	.192
K.	E-Beyanname Uygulaması	.193
L.	Uygulama Örnekleri	.194

GELİR VERGİSİ
BEYANNAME DÜZENLEME
REHBERİ - 2006

I – GİRİŞ

Gelir vergisinin konusu gerçek kişilerin elde ettikleri gelirdir. Bu gelirin vergilendirilmesi ise Gelir Vergisi Kanunu (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, arızı 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” unsurlarına ihtiyaç yoktur. Bu tanıma göre gelir; bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği, tasarruf ve harcamalarına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safi tutarı olup 4369 sayılı Kanunla gelir vergisi sistemimize girmiş, ancak önce 4444 sayılı Kanunla 01.01.2003 tarihine kadar uygulaması 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 tanımına geri dönülmüştür. Böylece Türk vergi sistemine göre gelir; **bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.** Gelir kavramının özellikleri şunlardır:

Gerçek kişilere ait olmalıdır. (Gerçek kişinin belli bir yaşta olması ya da hukuki ehliyete sahip bulunması şart değildir.)

Yıllık (ölüm, memleketi terk ve yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri gibi kanunda belli edilen haller dışında) dönemler itibarıyla elde edilmelidir.

Safi olmalı, yani gelirin elde edilmesiyle ilgili giderler gelirin tespiti sırasında gayrisafi tutardan düşülmelidir.

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, Kanunun 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. Yedinci bentte sayılan kazanç ve iratlar ilk altı gruba girmeyen kazanç ve iratların topluca dahil edildiği bir grup değildir. Burada yer alacak kazanç ve iratların (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 ise gelir vergisine tabidir. Çünkü Vergi Usul Kanunu'na göre; vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması, mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz (VUK.md.9/2).

Gelir Vergisi Kanununda 2006 yılında yürürlüğe girecek şekilde 5281, 5479 ve 5527 sayılı Kanunlarla bazı değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler de göz önünde bulundurularak, 2006 yılında elde edilen gelirlerinin nasıl beyan edileceği ve beyanname düzenlenmesi sırasında dikkate alınacak hususlar (gelir vergisi tarifesi, 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 esası 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 dikkate alınacaktır.

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 süredir yurtdışında 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 arazi 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 MÜKELLEFİYET

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 ikametgahi 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 mükellefiyette sadece Türkiye’de elde edilen gelirler vergilendirileceği için hangi gelirlerin Türkiye’de elde edilmiş sayılacağı

önem kazanmaktadır. Buna ilişkin belirleme gelir unsurları itibariyle aşağıdaki gibi yapılmıştır (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 şartlara uygun 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 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 (58 no.lu Gelir Vergisi Sirküleri ile 2006 takvim yılına ait yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilme süresi Şubat ayının 23 üncü günü akşamına kadar uzatılmıştır (basit usulde tespit edilen ticari kazanç dışında beyana tabi başka gelirin de bulunması halinde Mart ayının 15. günü akşamına) kadar yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi gerekmektedir.

1- Ticari Kazancın Tespiti

Ticari kazançların vergilendirilmesinde, basit veya gerçek olmak üzere iki usul vardır. Basit usulde ticari kazanç; alış ve gider belgelerinin toplamının, hasıllata ilişkin belgelerin toplamından çıkarılması suretiyle hesaplanır. Gerçek usulde vergileme ise, kanunen tutulması gereken defterler bakımından (birinci ve ikinci sınıf tüccarlar) işletme hesabı esası ya da bilanço esasına göre yapılır.

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 sonundaki emtia mevcudunun değeri hasılatla, 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'un 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 değerleri 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'un değerlemeye ait hükümleri ile bu GVK'nın 40 ve 41. maddelerinde yer alan (İndirilecek Giderler ile Gider Kabul Edilmeyen Ödeme-

ler) hükümler göz önünde bulundurulur. Ayrıca diğer vergi kanunları ile bazı özel kanunlarda yer alan hükümlere de uyulması gerekmektedir.

Muhasebe disiplininde işletmelerin öz sermayesi iki usulde tespit edilebilir. Birincisi 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 düzeltilmesi”ne geçildiğinden; maliyet artış fonu, yeniden değerlendirme, finansman gideri kısıtlaması, LİFO stok değerlendirme yöntemleri yürürlükten kaldırılmıştır. İlk olarak 31.12.2003 bilançoları düzeltmeye tabi tutulmuş, 2004 yılında da şartlar gerçekleştiği için enflasyon düzeltilmesi uygulanmıştır.

Ancak enflasyon düzeltilmesine ilişkin Vergi Usul Kanununun Mükerrer 298. maddesindeki “...Kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100’den ve içinde bulunulan hesap döneminde % 10’den fazla olması halinde malî tablolarını enflasyon düzeltilmesine tâbi tutarlar. Enflasyon düzeltilmesi uygulaması, her iki şartın birlikte gerçekleşmemesi halinde sona erer” hükmü gereğince 2005 ve 2006 yıllarında gerekli şartlar oluşmadığından enflasyon düzeltilmesi yapılmıştır. Dolayısıyla 2006 yılı vergiye tabi kazançları belirlenirken enflasyon düzeltilmesi 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'un 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 esastır. Ancak bazen bu kuraldan ayırmalar 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'un 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 2006 yılı için 520,- YTL'yi (2007 yılı için 560,-YTL) 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 taşımacılığında 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 Bankasınca 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 edi-

len 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 zararlar sonuçlanmış olması götürü gider hesaplanmasına engel teşkil etmez. Bu durumda, götürü olarak hesaplanan giderler, bu zararları artırıcı bir unsur olacak ve genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılıır.
- 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. GVK'nın 40/2. maddesinde yazılı bu giderler, ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilecektir. Bu giderlerin aynı şekilde, zirai kazancın gerçek usulde tespitinde (GVK md.57/4) ve serbest meslek kazancının tespitinde (GVK md. 68/2) de gider olarak kabul edileceği hükme bağlanmıştır.

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 sağlanan menfaat niteliğinde olması yeterli bulunmaktadır.

İşverenlerce, işyerinde veya müştemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin (2005/9826 sayılı B.K.K. ile 2006 takvim yılında uygulanmak üzere) 8,25 YTL'yi aşmaması (2007 yılı için 8,80 YTL) 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 8,25 YTL'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. Yemek fişi, ticket vs adlarla bilinen ve hizmet erbabının bu fişleri kabul eden lokantalarda yemek yemesine imkan sağlayan uygulama bu kapsamdadır.

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 Kanunun 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 Bakanlığı’nın 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 ödenmemesi 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 gider kaydedilir. 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 kiralanan taşıtların kira giderleri GVK'nın 40/1. maddesi kapsamında gider yazılabilir. Ancak 4842 sayılı Kanunla VUK'a 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 kiralaması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerin aktive girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar (kıst) amortisman ayrılacaktır.

Diğer taraftan ticari kazancın tespitinde gider kabul edilmeyen ödemelere ilişkin hükümlere göre, 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 (GVK Md.41/7).

Binek otomobili 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 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, 339 ve 365 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu genel tebliğleri ile belirlenen oranlara göre hesaplanacaktır.

VUK'a göre amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Buna göre, mükellefler tarafından iktisap edilerek defter kayıtlarına geçirilen, değerlendirme gününde envantere dahil olan ve kullanıma şartı aranmaksızın kullanılmaya hazır halde bulunan iktisadi kıymetler için amortisman ayrılabilir. Bu kapsamda kullanılabilmesi kayıt ve tescile tabi taşıtların, ilgili sicillerine yasal süresi içerisinde kayıt ve tescil işlemi yapılmak şartıyla; aktife alındıkları dönemden itibaren amortismanına tabi tutulması mümkün bulunmaktadır (VUK GT sıra no:365).

31.07.2004 tarihinden sonra satın alınan ödeme kaydedici cihazlar için %100 oranında amortisman ayrılabilir. Bu tarihten önce

alınmış olan cihazlar ise eski hükümlere göre amorti edilmeye devam edilecektir.

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

Çıplak ücret ise fazla mesai, prim, ikramiye, sosyal yardım gibi ek ödemeleri içermeyen ücrettir. Çıplak ücretin brütlerinin aylık toplamının otuza bölünmesi suretiyle ilgili ay için gider yazılabilecek aidat tutarı bulunur.

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

4697 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle 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 yacak 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 (KDV Md.17/2-b istisnası nedeniyle yüklenilen katma değer vergisi hariç) yazılı olacaktır. Dernek ve vakıflar kendi mevzuatlarının öngördüğü belgeleri düzenleyecek ve bağış yapanlara bir örneğini vereceklerdir. Bağış yapılırken bağış konusu maddeler için fatura düzenleme haddine bakılmaksızın mutlaka bağış yapılan dernek veya vakıf adına fatura (ayrıca taşıma için sevk irsaliyesi) düzenlenecektir.

Bağış yapılan dernek ve vakıfların tüzük veya senedinde ihtiyacı bulunanlara gıda yardımı yapılabileceğine ilişkin hükümlerin bulunması yeterlidir. Bunların başka alanlarda da faaliyet gösteriyor olması, kamuya yararlı dernek veya vergiden muaf vakıf statüsünde olmaması bağışın gider yazılmasına engel değildir.

11. Enflasyon düzeltmesi yapan mükelleflerde amortisman 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 tespitini-

de 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) hükme bağlanmıştır. Bu değişiklik, dönem sonuna (değerleme gününe) kadar işlemiş olan kredi faizlerinin hesaplanarak gider yazılması; aynı şekilde dönem sonuna kadar geçen süreye isabet eden mevduat faizlerinin de hesaplanarak gelir olarak dikkate alınması anlamına gelmektedir.

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 fiillerden 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'un değerlendirme, amortisman, karşılık ayırma vb. hükümlerine aykırı işlemler nedeniyle gider yazılan tutarlar da kanunen kabul edilmeyen giderler olarak dikkate alınacaktır. Ayrıca sabit ve mobil telefonlardan, uydu ve kablo üzerinden televizyon yayınlarından ve diğer telekomünikasyon hizmetleri üze-

rinden alınan özel iletişim vergileri de gider yazılamayacaktır (Gider Vergileri Kanunu Md. 39).

e) Özelliği Olan Ticari Kazançlarda Kazanç Tespiti

- **Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarma 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 vergileme 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 onarma işi olması (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır), inşaat ve onarma işinin başkaları hesabına ve taahhüde bağlı olarak yapılması ve inşaat onarım işinin yıllara yaygın olması (birden fazla takvim yılını kapsaması) 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, bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti (01.01.2004 tarihinden önceki dönemler için; tahsil olunan istihkak bedellerinin 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; bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarlarının) birbirine olan nispeti (01.01.2004 tarihinden önceki dönemler için; tahsil olunan istihkak bedelleriyle diğer işlere ait satış veya hasılat 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 tutanağının idarece onaylandığı (01.01.2004 tarihinden önceki dönemler için geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği) tarihtir. 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 zirai kazançların vergilendirilmesi, temel olarak bunların herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın GVK'nın 94. maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yoluyla yapılmaktadır. Ancak GVK'nın 54. maddesinde yazılı işletme büyüklüğü ölçüsünü aşanlar, bir biçerdövere 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 iki-

den 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 45. 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 İş-

letme 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'un 328. maddesine göre hesaplanan hasılat (sabit kıymet satış karı),

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 iâşe, 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,
- Zirai kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılan genel giderler,
- İşletme için alınan ve işletme için harcanan borç paralarının 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 (Zirai 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 zirai 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'un 45. maddesinde belirtilen ortalama maliyet bedeli esasına göre değerlendirilerek gider yazılır.

c) Hasılattan İndirilemeyecek Giderler

GVK'nın 58. maddesinde GVK'nın 41. maddesinde yazılı giderlerin hasılattan indirilemeyeceği hükmüne bağlanmıştır (Anılan giderler için ticari kazançta indirilemeyecek giderler bölümüne bakınız.). Ancak ticari kazançtan farklı olarak 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 şahsi tüketim ölçülerini aşmayan 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 18.000 YTL'yi 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, 18.000 YTL'lik 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 18.000 YTL'yi 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 beratlarının mucitleri veya kanuni mirasçuları 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'un 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'un 155.maddesinde yer alan serbest meslek erbabının iŒe baŒlama Œartlarından birden fazlasını taŒımayan veya bu Œartları taŒılamakla beraber köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aŒmayan yerlerde faaliyet gösteren ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanların bu faaliyetlerine iliŒkin kazançları gelir vergisinden muaf tutulmuŒtur (GVK Md.66).

Ancak, GVK'nın 94. maddesinde sayılanlar, vergiden muaf serbest meslek erbabına yaptırđıkları serbest meslek iŒleri dolayısıyla bunlara yaptıkları ödemelerden aynı kanunun 94/2-b maddesine göre tevkifat yapmak zorundadır. Nitekim, Maliye Bakanlığı muaflık Œartlarını taŒıyan turist rehberlerine yapılan ödemelerden GVK'nın 94/2-b maddesi uyarınca tevkifat yapılacağını aıklamıŒtır.

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

Müellif, mütercim, heykeltıraŒ, hattat, ressam, bestekr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının Œiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araŒtırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video bant, 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 neŒir, temsil, icra ve teŒhir 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).

Bu maddede sözü edilen eserlerin 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Hakkında Kanun hükümlerine göre eser niteliğinde olması ve ih-tira beratlarının da tescil edilmiş bulunması gerekmektedir.

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 aylar 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 kollektif, adi komandit ve adi şirketlerin bilanço esasına göre tuttıkları 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 temliklerde 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 üye-

rinden Türk parasına çevrilir. Değerleme günü itibariyle kur ilan edilmemişse TC Merkez Bankası'na 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 hasılattan 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 gi-

derlerdir. Bu giderlere örnek olarak kira, aydınlatma, ısıtma, telefon, kırtasiye, değeri 2006 yılı için 520,- YTL'yi (2007 yılı için 560,- YTL) 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 müştemilatındaki 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 müştemilatında 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 hasılattan indirilir. (VUK Genel Tebliği sıra no: 333, 339 ve 365)

Serbest meslek faaliyetinde bulunan ve bilanço esasına göre defter tutan kollektif 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 amortismanâ tâbi iktisadi kıymetlerini bu maddede belirtilen hükümlere göre düzeltilmiş tutarları üzerinden amortismanâ tâbi 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 amortismanâ tabi kıymetlerini bu yeni düzenleme hükümlerine göre düzeltebilecekler ve amortisman giderlerini düzeltilmiş değerler üzerinden hesaplayabileceklerdir. Ayrıca, amortismanâ 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, amortismanâ 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 gider-

lerin hasıllattan indirilebilmesi için söz konusu taşıtların kiralanan veya envantere dahil olması şarttır.

Taşıtların giderlerinden kasıt, genel olarak taşıtların tamir, bakım, yakıt ve benzeri cari giderleridir. Taşıtların 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 hasıllattan 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 avukatın, bir mali müşavirin bir başka mali müşavirden hizmet alması gibi giderler ile mesleğin ifasına lüzumlu aletlerin eczaların ve sair maddelerin tedariki için yapılan giderler hasıllattan 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 hasılatından indirilir.

(1136 sayılı Avukatlık Kanununun 156. maddesi; 188. maddede yazılı olanlar dışında kalan avukatların, Sosyal Sigortalar Kanununun 86. maddesinde gösterilen topluluk sigortasına girmek zorunda olduklarını, aynı Kanunun 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 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**

Belediye Gelirleri Kanunuyla ilgili yayımlanan 2 no.lu Sirkülerde “gerçek veya tüzel kişilerden; herhangi bir ilan ve reklam yapmayan, herhangi bir levha, tabela vb. asmamış olanlar ile, iş yerlerinin içine veya dışına 1/2 metrekareyi aşmayan ve iş sahibinin kimliği ile işin mahiyetini gösteren ışıksız levhaları asanların ilan ve reklam vergisi mükellefiyeti olmadığı, dolayısıyla ilan ve reklam vergisi ödemeyecekleri açıklanmıştır.

- **Mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam ve mukavelenameye göre ödenen tazminatlar**

Mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam ve mukavelenameye göre ödenen tazminatlar (serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlar gider olarak indirilemez), hasılatından 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 Md. 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 iradıdır. 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 tabi 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 mirasçuları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.), 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 haklar (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri gayrimenkul sermaye iradı sayılır),
- Telif hakları (bu hakların, müellifleri veya bunların kanuni mirasçuları 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 iradidir.
- Ayrıca, vakfın gelirinden hizmet karşılığı olmayarak alınan hisseler ile ziri 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 değerler 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 toplamı 103. maddede yazılı tarifenen ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2006 yılı için **18.000,-YTL**'yi) aşan tutarda irat elde edenler,

- Bir takvim yılı içinde elde ettiği mesken (konut) kira geliri istisna tutarını (2006 yılı için **2.200,-YTL**'yi) (2007 yılı için 2.300,-YTL'yi) aşanlar,

- Bir takvim yılı içinde elde ettiği tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan gayrimenkul sermaye iratları toplamı 875,-YTL'yi (2007 yılı için 900,-YTL) aşan mükellefler (örneğin, basit usulde vergiye tabi mükelleflere kiraya verilen yerlerden elde edilen gelirler; ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olanların elde ettiği konut kira gelirleri gibi),

yıllık beyanname vermek zorundadırlar.

Yukarıda bahsedilen 18.000,-YTL'lik beyan haddinin hesabında tevkif yoluyla vergilendirilmiş iratların gayrisafi tutarları ile istisna düşüldükten sonraki mesken kira gelirleri, birlikte dikkate alınacaktır.

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

- Türkiye'de elde ettiği konut kira geliri 2006 yılı için **2.200,-YTL**'yi 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 sermaye 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 (2006 yılı için **2.200,-YTL**) (2007 yılı için 2.300,-YTL) 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 beyannamede 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 beyannamesi 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 bedeli"nden düşük kira gelirinin 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.

Ayn olarak tahsil edilen kira bedelleri VUK'un 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 buldukları 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 ivazlı 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 Bankasınca ilan edilen kurların esas alınması 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 bedelinin 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 mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanununa göre belirlenen vergi değerinin % 5’dir. Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli, 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 esası geçerli değildir.

- Boş kalan gayrimenkullerin muhafazaları maksadıyla bedelsiz olarak başkalarının ikametine bırakılması,
- Binaların mal sahiplerinin usul, furu veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi (Usul, furu ve kardeşlerden her birinin ikametine birden fazla konut tahsis edilmiş ise bu konutların yalnız birisi hakkında 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 ikamet etmesi,
- Genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan 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 (875,-YTL'yi aşması halinde) (2007 yılı için 900,-YTL). 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 hasıllata uygulanır. Ancak, indirilemeyen kısım GVK'nın 88/3. madde uygulamasında gider fazlalığı sayılmaz.),

Beş yıllık süre iktisap tarihi itibarıyla başlar. Örneğin 2002 yılında alınan bir konut aynı yıl kiraya verilmişse indirime 2002 yılından başlanır ve 2003, 2004, 2005 ve 2006 yıllarında da indirilir. Aynı konut 2004 yılında kiraya verilirse bu durumda da beş yıllık süre yine 2002 yılında başlar; 2004, 2005 ve 2006 yılı hasıllatlarından iktisap bedelinin % 5'i indirilir.

- Kiraya verilen mal ve haklar için ödenen vergi, resim, harç ve şerhifyelerle kiraya verenler tarafından ödenmiş olmak şartıyla belediyelere ödenen harcamalara iştirak payları,
- Kiraya verilen mal ve haklar için ayrılan amortismanlar (Amortisman tabi değer, biliniyorsa maliyet bedeli, bilinmiyorsa, bina ve arazi için vergi değeri, diğer mallar için VUK'un 267/3 maddesine göre tespit edilen emsal değerleridir)
- Kiraya verenin yaptığı onarım giderleri (Emlakın iktisadi değerini 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 yapılır. Kiranın indirilmeyen kısmı diğer gelir unsurlarından indirilemez. Bu kısım gider fazlalığı sayılmaz (GVK.md.88/3). Tam mükellefiyete tabi olup yabancı ülkelerde bulunanların o ülkede 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 kanuna 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 tespitinde 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 dūřülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi dūřüldükten sonra kalan kısmı,

5. Her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdare-

si, 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 karşılığında ödenen kâr payları ve özel finans ku-

rumlarınca 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 temliki, 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.

Tevkif yoluyla vergilendirilen menkul sermaye iratları, belli tutarı (2006 yılı için 18.000,-YTL'yi) (2007 yılı için 19.000,-YTL) aşmaları halinde yıllık beyanname ile beyan edilir. GVK'nın 94. maddesi uyarınca vergi tevkifatına tabi tutulmamış ve istisna uygulamasına konu olmayan ve tutarı 875,-YTL'yi (2007 yılı için 900,- YTL) aşan menkul sermaye iratları da yıllık beyanname ile beyan edilecektir. (875,-YTL'lik tutar bir istisna olmayıp, gelirin beyan edilip edilmeyeceğine yönelik bir haddedir.)

Gelir Vergisi Kanununa 5281 sayılı Kanunla eklenen Geçici 67. madde ile 2015 yılının sonuna kadar bazı gelirlerin (menkul kıymetler ile diğer sermaye piyasası araçları, mevduat faizleri, faizsiz bankacılık yapan kurumlardan elde edilen faiz benzeri gelirler ile repo gelirleri) vergilendirilmesinde özel bir düzenleme yapılmıştır. Yapılan düzenleme ile maddede belirtilen menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılması ve elde tutulması sürecinde elde edilen gelirler ile mevduat faizleri, repo gelirleri ve özel finans kurumlarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi, stopaj şeklinde banka ve aracı kurumlar tarafından yapılacak ve bu şekilde vergilendirilen gelirler için beyanname verilmeyecek, diğer gelirler nedeniyle verilecek beyannameye dahil edilmeyecektir.

Buna göre 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 irat-

larını elde edenler, bu iratlarının gayrisafi tutarlarının GVK'nın 103. maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2006 yılı için **18.000,-YTL**'yi) (2007 yılı için 19.000,-YTL) aşması halinde beyanname vereceklerdir.

Menkul sermaye iratları toplamının 18.000,-YTL'yi aşmış ve aşmadığının tespitinde indirim oranı ve istisna uygulanabilecek menkul sermaye iratlarının, indirim oranı ve istisna uygulandıktan sonra kalan kısımlarının dikkate alınması, bu iratların beyan edilmesinin gerektiği durumlarda ise indirim oranı ve istisna uygulandıktan sonra kalan kısımlarının beyan edilmesi gerekmektedir.

Vergi uygulamasında, elde edilen bazı gelirlerden yapılacak tevkifat oranının sıfır olması, bu gelirlerin tevkifat yoluyla vergilendirilmediği anlamına gelmemektedir. Anılan gelirler tevkif yoluyla vergilendirilmiş kabul edilir

Gelir Vergisi Kanununun 22. maddesi 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) (GVK 75/1),
- 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilen yatırım ortaklığı hisse senetlerinden elde edilen kar paylarının indirim oranı uygulandıktan sonra kalan tutarının yarısı (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),
 - 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilmiş 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);
- YTL cinsinden ihraç edilmiş olanlarda indirim oranı (2006 yılı için %46,5) uygulandıktan sonraki tutarı
- 26.07.2001-31.12.2005 tarihleri arasında YTL cinsinden ihraç edilen Devlet tahvilleri ve Hazine bonolarının faiz gelirleri ve elden çıkarılmasından sağlanan diğer kazançlar toplamına indirim oranı ve (2006 yılı için 191.089,20 YTL) istisna uygulandıktan sonra kalan tutarı (GVK Geç.Md. 59)
- 26.07.2001-31.12.2005 tarihleri arasında dövize, altına veya başka bir değere endeksli olarak ihraç edilen Devlet tahvilleri ve Hazine bonolarının (Eurobond dahil) faiz gelirleri ve elden çıkarılmasından sağlanan diğer kazançlar toplamından (2006 yılı için 191.089,20 YTL) istisna uygulandıktan sonra kalan tutarı (GVK Geç.Md. 59) (Dövize, altına veya başka bir değere endeksli olduğundan indirim oranı uygulanmayacaktır)

c- Tutarı 875,-YTL'yi Aşması Halinde Beyan Edilecek Menkul Sermaye İratları

Türkiye’de vergi tevkifatına tabi tutulmamış ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul sermaye iratlarından;

- Adi Komandit Şirketlerin komanditer ortaklarına isabet eden kar payı (GVK md.75/2),
- Her nevi alacak faizi (GVK md.75/6),
- Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen gelirler (GVK md.75/8),
- İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temlik karşılığında elde edilen para ve ayınlar (GVK md.75/9),
- Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında elde edilen iskonto bedelleri (GVK md.75/10),
- Off-shore (kıyı bankacılığı) hesaplarından döviz veya Türk Lirası cinsinden elde edilen faiz geliri tutarın **875,-YTL**’yi 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 875,-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-

fatna tabi olmayan ve istisna uygulanmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarının toplam tutarı olarak dikkate alınacaktır.

d - Tutarları Ne Olursa Olsun Beyan Edilmeyecek Menkul Sermaye İratları

Gelir Vergisi Kanununun geçici 67. maddesi hükmü uyarınca, 2006 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 menkul sermaye iratları,
- Kurumlar vergisi mükelleflerinin 31.12.1998 ve daha önceki ta-

rihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançların dağıtım 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- Beyan Edilecek Menkul Sermaye İratlarında İndirim Oranı

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. Ancak Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67/9 maddesi uyarınca 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen her nevi tahvil ve Hazine bonolarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde 31/12/2005 tarihinde yürürlükte olan hüküm-

ler esas alınacağından bu gelirlerin vergilendirilmesinde indirim oranı uygulanacaktır.

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 2006 yılı için tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranı % 7,8'dir. Aynı dönemde Devlet tahvili ve Hazine bonusu ihalelerinde oluşan bileşik ortalama faiz oranı ise % 16,76'dır.

Buna göre, 2006 yılı gelirlerine uygulanacak indirim oranı (%7,8 / % 16,76=) % **46,5** olmaktadır. Bunun anlamı elde edilen gelirlerin % **46,5'inin** indirim olarak dikkate alınmasıdır.

Bu kapsamda, 2006 takvim yılında elde edilen menkul sermaye iratlarından, 1/1/2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan ve Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinin ikinci fıkrasının 5 numaralı bendinde sayılan her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler %46,5 indirim oranı uygulanmak suretiyle beyan edilecektir.

Döviz, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetler ile döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilen menkul sermaye iratlarının beyanında indirim oranı uygulanmayacaktır.

1/1/2006 tarihinden itibaren elde edilen alacak faizlerine indirim oranı uygulanması mümkün bulunmamaktadır. Bu gelirlerin, tevkiyat ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul sermaye iratları-

na ilişkin 2006 yılı beyan haddi olan 875 YTL'yi aşması halinde yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

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

f- Kurumlardan Elde Edilen Kar Paylarının Beyanı

Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b alt bendinde 4842 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle 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, (23.07.2006 tarihinden itibaren ise 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurul Kararı ile %15) 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 yatırımların

rımlar üzerinden hesaplanan ve kazancın yetersiz olması nedeniyle sonraki dönemlere devreden yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılın 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 (2006 yılı için) 18.000 YTL’yi aşmaması koşuluyla beyan edilmeyecektir. Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67. 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 18.000 YTL'yi aşıyor ise beyan edilecektir. Beyan edilen tutar üzerinden hesaplanan gelir vergisinden karın dağıtımı aşamasında kurum bünyesinde yapılan tevkifatın **tamamı** mahsup edilecektir. Mahsup sonrası kalan tutar genel hükümler çerçevesinde red ve iade edilecektir.

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

01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilen yatırım ortaklığı hisse senetlerinden elde edilen kar paylarının indirim oranı uygulandıktan sonra kalan tutarının yarısı 18.000 YTL'yi aşıyor ise beyan edilecektir

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 son-

ra bulunan tutarın yarısının 18.000 YTL'yi 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.

g- Geçici 67. Madde Kapsamında İhtiyari Beyan

Geçici 67. madde kapsamında tevkif yoluyla vergilendirilmiş ve beyana tabi olmadığı belirtilen gelirler için mükellefler isterlerse yıllık beyanname verebilirler. Bu beyanname menkul kıymet alım satımından doğan kazançların beyanına ilişkindir. Geçici 67. madde kapsamında vergilendirilmiş olan mevduat faizi, repo kazançları gibi gelirler ise ihtiyari olarak verilen beyannameye dahil edilmez. İhtiyari beyanda bulunan mükellefler aynı tür menkul kıymetlere ilişkin olmak şartıyla alım satımından doğan zararlarını mahsup edilebilecektir. (GVK GT Seri No:263)

2007 Yılında Elde Edilen Bazı Gelirlerin Beyanı

Mevduat Faizlerinden Elde Edilen Gelirler	Kazanç %15 stopaja tabidir. Stopaj nihai vergilemedir. Beyan edilmez. (GVK Gç. Md. 67)
Repo İşlemlerinden Elde Edilen Gelirler	Kazanç %15 stopaja tabidir. Stopaj nihai vergilemedir. Beyan edilmez. (GVK Gç. Md. 67)
Hisse Senetlerinden Elde Edilen Kar Payları	<p>Kar payları üzerinden kar dağıtımı yapan kurum tarafından % 15 oranında stopaj yapılır. (GVK'nun Geçici 62'nci maddesinde belirtilen kazançlar hariç)</p> <p>Tam mükellef kurumlardan elde edilen kar paylarının 1/2 si gelir vergisinden istisnadır. İstisna sonrası tutarın 18.000 YTL'yi aşması halinde gelirin tamamı beyan edilir. Gelirin beyanı halinde stopajın tamamı, hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilir. Dar mükellefler için stopaj nihai vergidir. Ayrıca beyan edilmez.</p>
01.01.2006'dan Önce İktisap Edilmiş Olan Hisse Senetlerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar	<p>Değer artış kazancı olarak yıllık beyanname ile bildirilir.</p> <p>Kazancın hesabında alış bedeli endekslenir. Vergiye tabi olacak şekilde gerçekleştirilen işlemlerden doğan karlar ve zararlar birbirinden mahsup edilebilir. Diğer değer artış kazançları ile beraber 14.000 YTL'yi aşan kazançlar vergilendirilir.</p> <p>İvazsız olarak elde edilmiş olanlar ile tam mükellef kurumlara ait olup İMKB'de işlem görmüyorsa en az bir yıl, İMKB'de işlem görüyorsa 3 aydır elde tutululardan doğan kazançlar vergiye tabi değildir. (GVK Mük.Md.80 ve Gç. Md. 67)</p>

<p>01.01.2006'dan Sonra İktisap Edilmiş Olup İMKB'de İşlem Görmeyen Hisse Senetlerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar</p>	<p>Değer artış kazancı olarak yıllık beyanname ile bildirilir.</p> <p>Kazancın hesabında alış bedeli TEFE (%10 ve üzerinde olması halinde) ile endekslenebilir. Vergiye tabi olacak şekilde gerçekleştirilen işlemlerden doğan karlar ve zararlar birbirinden mashup edilebilir.</p> <p>İvazsız olarak intikal etmiş olanlar ile tam mükellef kurumlara ait olup en az iki yıldır elde tutulardan doğan kazançlar vergiye tabi değildir (GVK Mük. Md.80.)</p>
<p>01.01.2006'dan Sonra İktisap Edilmiş Olup İMKB'de İşlem Gören Hisse Senetlerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar</p>	<p>Bir yıldan az süredir elde tutulan hisse senetlerinin satışında doğan kazanç %10 (Dar mükelleflerde %0) stopaja tabidir. Alım satımdan doğan kar ve zararlar aynı tür menkul kıymet karlarından mahsup edilir. Bu şekilde yapılan stopaj nihai vergilemedir. Beyan edilmez. En az bir yıldır elde tutulan hisse senetlerinin satışından doğan kazançlar ise vergiye tabi değildir. (GVK Mük.Md.80 ve Gç. Md. 67)</p>
<p>26.07.2001-31.12.2005 Döneminde İhraç Edilen Devlet Tahvili, Hazine Bonusu Alım Satım Kazançları</p>	<p>31.12.2007'ye kadar bu kazançların Bakanlar Kurulu'nca belirlenecek kısmı vergiden müstesnadır. (Bu tutar 2006 yılı için 191.089,20 YTL'dir)</p> <p>İstisnayı aşan kısmın beyanında; alış bedeli TEFE ile endekslenebilir, alım-satım zararları, karlara mahsup edilebilir (Gelir Vergisi Kanunu Geçici 59, Mükerrer 81, Geçici 67/9)</p>

<p>01.01.2006 Tarihinden İtibaren İhraç Edilen Devlet Tahvili, Hazine Bonosu Alım Satım Kazançları</p>	<p>Bunların satışında doğan kazanç %10 (Dar mükelleflerde %0) stopaja tabidir. Alım satımdan doğan kar ve zararlar aynı tür menkul kıymet karlarından mahsup edilir. Bu şekilde yapılan stopaj nihai vergilemedir. Beyan edilmez. (GVK Mük.Md.80 ve Gç. Md. 67)</p>
<p>Hazine Tarafından Yurt Dışında Döviz Cinsinden İhraç Edilen Eurobondların Alım Satım Kazançları</p>	<p>26.07.2001-31.12.2005 Döneminde İhraç edilenler, döviz cinsinden ihraç edilen tahvil ve bonolar gibidir. 01.01.2006 tarihinden itibaren ihraç edilen eurobondlar ise beyan yoluyla vergilendirilir. Kazancın tespitinde işlem tarihindeki kurlar esas alınır. Alış bedeli TEFE (%10 ve üzerinde olması halinde) ile endekslenebilir Alım satımdan doğan kar ve zararlar aynı tür menkul kıymet karlarından mahsup edilir.</p>
<p>26.07.2001-31.12.2005 Döneminde İhraç Edilen Devlet Tahvili, Hazine Bonosundan Elde Edilen Faizler</p>	<p>İndirim oranı (% 46,5) uygulandıktan sonra 191.089,20 YTL istisnadan sonra kalan tutarın 18.000 YTL'yi aşması halinde beyan edilir.</p>
<p>01.01.2006 Tarihinden İtibaren İhraç Edilen Devlet Tahvili, Hazine Bonosundan Elde Edilen Faizler</p>	<p>Kazanç %10 (Dar mükelleflerde %0) stopaja tabidir. Bu şekilde yapılan stopaj nihai vergilemedir. Beyan edilmez. (GVK Gç. Md. 67)</p>
<p>26.07.2001-31.12.2005 Döneminde Döviz Cinsinden veya Döviz Endeksli İhraç Edilen Devlet Tahvili, Hazine Bonosundan Elde Edilen Faizler</p>	<p>191.089,20 YTL'si vergiden istisnadır. İstisna sonrası kazancın 18.000 YTL'yi aşması halinde beyan edilir.</p> <p>İtfa sırasında oluşan anapara kur farkı dikkate alınmaz.</p>

<p>01.01.2006 Tarihinden İtibaren Döviz Cinsinden veya Döviz Endeksli İhraç Edilen Devlet Tahvili, Hazine Bonosundan Elde Edilen Faizler</p>	<p>Kazanç %10 (dar mükelleflerde %0) stopaja tabidir. Bu şekilde yapılan stopaj nihai vergilemedir. Döviz endeksli olanlarda tevkifat, işlem tarihindeki kurlara göre yapılır. Döviz cinsinden çıkarılanlarda kur farkı nazara alınmaz. Beyan edilmez. (GVK Gç. Md. 67)</p>
<p>26.07.2001-31.12.2005 Döneminde Hazine Tarafından Yurt Dışında Döviz Cinsinden İhraç Edilen Eurobondlardan Elde Edilen Faizler</p>	<p>Aynı dönemde döviz cinsinden ihraç edilmiş tahvil ve bonolar gibi işleme tabidir.</p>
<p>01.01.2006 Tarihinden İtibaren Hazine Tarafından Yurt Dışında Döviz Cinsinden İhraç Edilen Eurobondlardan Elde Edilen Faizler</p>	<p>Gelirin 18.000 YTL'yi aşması halinde tamamı beyan edilir. Kazancın tespitinde, itfa sırasında oluşan anapara kur farkı dikkate alınmaz.</p>
<p>01.01.2006 Tarihinden Önce İhraç Edilen Özel Sektör Tahvili, Varlığa Dayalı Menkul Kıymet ve Finansman Bonolarından Elde Edilen Alım Satım Kazançları</p>	<p>Değer artış kazancı olarak vergilendirilir. Alış bedeli TEFE ile endekslenir. Alım satım zararları karlara mahsup edilebilir.</p> <p>Diğer değer artış kazançları ile beraber 14.000 YTL'yi aşan kazançlar vergilendirilir.</p>
<p>01.01.2006 Tarihinden İtibaren İhraç Edilen Özel Sektör Tahvili, Varlığa Dayalı Menkul Kıymet ve Finansman Bonolarından Elde Edilen Alım Satım Kazançları</p>	<p>Kazanç %10 (dar mükelleflerde %0) stopaja tabidir. Bu şekilde yapılan stopaj nihai vergilemedir</p> <p>Beyan edilmez. (GVK Gç. Md. 67)</p>

<p>01.01.2006 Tarihinden Önce İhraç Edilen Özel Sektör Tahvili, Varlığa Dayalı Menkul Kıymet ve Finansman Bonolarından Elde Edilen Faiz Gelirleri</p>	<p>Faizi ödeyen kurum tarafından %10 oranında stopaj yapılır (dar mükellefler için bu nihai vergilemedir).</p> <p>Vergiye tabi kazancın belirlenmesinde, enflasyon indirimi uygulanır, indirim sonrası kazancın 18.000 YTL'yi aşması halinde gelirin tamamı beyan edilir</p>
<p>01.01.2006 Tarihinden İtibaren İhraç Edilen Özel Sektör Tahvili, Varlığa Dayalı Menkul Kıymet ve Finansman Bonolarından Elde Edilen Faiz Gelirleri</p>	<p>Kazanç %10 (dar mükelleflerde %0) stopaja tabidir. Bu şekilde yapılan stopaj nihai vergilemedir. Beyan edilmez. (GVK Gç. Md. 67)</p>
<p>Menkul Kıymet Yatırım Fon ve Ortaklıklarından Elde Edilen Alım Satım Kazançları ile Kar Payları</p>	<p>Kazanç %10 (dar mükelleflerde %0) stopaja tabidir. Beyan edilmez. (GVK Gç. Md. 67)</p>
<p>Gayrimenkul Ve Risk Sermayesi Yatırım Ortaklıkları Kar Payları</p>	<p>Kar payının 1/2'si gelir vergisinden istisnadır. Kalan kar payının tevkifata tabi diğer menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile 18.000 YTL'yi aşması halinde kazanç beyan edilir..</p>
<p>Borsa Yatırım Fonlarından Elde Edilen Kar Payları</p>	<p>01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilen borsa yatırım fonlarına ait kar payları beyana tabi olmayıp bu tarihten sonra elde edilen borsa yatırım fonlarına ait kar payları ise %10 (dar mükelleflerde %0) stopaja tabidir. Bu şekilde yapılan stopaj nihai vergilemedir. Beyan edilmez. (GVK Gç. Md. 67)</p>

G-) Diğer Kazanç ve İrat Elde Edenler

2006 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. Değer Artış Kazançları;

1. İvazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan (Tam mükellef kurumlara ait olup, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan) fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının 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 kişiler tarafından elden çıkarılmasından 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 bentlerinde 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 artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 6.000,-YTL (2007 yılı için 6.400,-YTL) Yeni Türk Lirası gelir vergisinden müstesnadır. 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) yapılabilmektedir.

Değer artış kazançlarında endeksleme uygulaması GVK'nın mükerrer 81. 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 şe-

kilde eklenen hüküm ise bu endekslemenin yapılabilmesini, artış oranının en az %10 olmasına bağlamıştır.

Aynı yıl içinde birden fazla menkul kıymet alınıp 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 ilgili 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 14.000,-YTL'lik (2007 için 15.000,-YTL) 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 VERİLMEYECEK 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 tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı -2006 yılı için 18.000,-YTL'yi - 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 -2006 yılı için 18.000,-YTL'yi - aşmaması koşuluyla, Türki-

ye’de tevkifata tabi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilmiş ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları,

d) Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 875,-YTL’yi 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.

VII- DAR MÜKELLEFİYETTE YILLIK BEYANNAME VERİLMEMEYECİK 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 kalıyorsa beyannameye birleştirilmeyecektir.

Ancak (gerçek usulde vergilendirilmeyen ziraî kazançlar, GVK'nın 75/15 maddesinde yazılı menkul sermaye iratları, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı ve tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler hariç olmak üzere), Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratlarının toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (18.000,-YTL) aştığı takdirde, bunlar beyannameye dahil edilecektir (GVK Md.86/1-c)

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 beyannamelerine dahil edeceklerdir.

IX- GELİRİN TOPLANMASI VE BEYANINDA AİLE BİREYLERİNİN DURUMU

Gelir Vergisi Kanununun “Aile reisi beyanı” başlıklı 93. maddesi, 29.07.1998 tarihi itibariyle 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 mümeyyiz 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. Buna göre 2001 yılına ilişkin matrah artırımında bulunmuş olan mükelleflerin aynı yıl için beyan ettikleri zararın yarısı (şimdiye kadar mahsup edilmediği takdirde) 2006 yılı kazancından indirilebilecektir.

XI- BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILACAK DİĞER İNDİRİMLER

5228 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununun 89. maddesi, başlığıyla birlikte değiştirilerek beyan edilecek gelirden aşağıdaki indirimlerin yapılması hükme 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 % 10'unu 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) özürlülerin gelir vergisi matrahına esas kazançlarına Gelir Vergisi Kanununun 31. maddesinde yer alan esaslara göre hesaplanan yıllık indirim (sakatlık indirimi) uygulanır. Sakatlık indirimi (2005/9826 sayılı B.K.K. ile belirlenmiş tutarlar);

- Birinci derece sakatlar için 530,-YTL,
- İkinci derece sakatlar için 265,-YTL,
- Üçüncü derece sakatlar için 133,-YTL dir.

Sakatlık indirimi uygulamasında “bakmakla yükümlü olunan kişi” tabirinden anlaşılması gereken; özürlü kişinin tabi olduğu çalışma mevzuatı veya bağlı 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 vergiye tabi gelirden indirilmesi bazı şartlara bağlıdır. Bu şartlardan birincisi beyannamede toplanan gelirin pozitif olmasıdır. İkincisi bağış ve yardımların aşağıda 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 aynı 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 indirimde 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 beyannamede 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'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 tamamı da 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.

5- Sponsorluk Harcamaları

GVK'nın 89/8. maddesinde yer alan sponsorluk harcamaları (bu tür harcamaların amatör spor dalları için %100'ü, profesyonel spor dalları için %50'si indirilebilir).

6- 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 indirimle ilişkin usul ve esaslar 86 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile açıklanmıştır).

XII- GELİR VERGİSİNDE BAZI İSTİSNALAR

1- Yatırım İndirimi İstisnası

Yatırım indirimini düzenleyen GVK'nın 19. maddesi 5479 Sayılı Kanunla 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere kaldırılmıştır. Başka bir ifadeyle yatırım indirimi müessesesi artık vergi sistemimizden kaldırılmıştır. Ancak kazanılmış hakların korunması için bazı yeni düzenlemeler de yapılmıştır. Mükelleflerin hak kazandığı halde henüz yararlanamadığı yatırım indirimi istisnasından nasıl yararlanacaklarını düzenlemek üzere GVK'ya geçici 69. madde eklenmiştir. Bu madde hükmüne göre;

31.12.2005 tarihi itibarıyla halen mevcut olup 2005 yılı kazançlarından indirilemeyen yatırım indirimi tutarları ile

- a) 24/4/2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 09.04.2003 tarihli ve 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1, 2, 3, 4, 5 ve 6 ncı maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımları için belge kapsamında 01.01.2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımları,
- b) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun yürürlükten kaldırılan 19. maddesi kapsamında 01.01.2006 tarihinden önce başlanan yatırımlarla ilgili olarak, yatırımla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yapılan yatırımları,

nedeniyle, 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını, yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (vergi oranına ilişkin hükümler dahil) çerçevesinde sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirebilecekleri hükme bağlanmıştır.

Yatırım indirimi istisnası için aşağıda yapılan açıklamalar Geçici 69. madde kapsamında uygulanmaya devam edecek yatırım indirimi istisnası için verilmiştir.

Yatırım indirimi istisnası, bilanço esasına göre tespit edilen ticari veya 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 iktisadi 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. (GVK Md.20) (Ayrıca, kurumlar vergisi mükellefleri için Bakanlar 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 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 zamanlarını değerlendirmek üzere faaliyet gösteren özel öğretim ku-

rumları (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, 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, (Millî 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 Yörelerde 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 iti-

baren 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 eklemek 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 ettikleri 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- 2006 YILI GELİRLERİNE İLİŞKİN GELİR VERGİSİ TARİFESİ

2006 takvim yılında elde edilmiş olup 2007 yılı Şubat veya Mart ayında beyan edilecek olan gelirlere ilişkin gelir vergisi tarifesi aşağıdadır (GVK Md.103):

2006 Takvim Yılı Gelirlerine Uygulanacak Gelir Vergisi Tarifesi

7.000	YTL'ye kadar	% 15
18.000	YTL'nin 7.000 YTL'si için 1.050 YTL, fazlası	% 20
40.000	YTL'nin 18.000 YTL'si için 3.250 YTL, fazlası	% 27
40.000	YTL'den fazlasının 40.000 YTL'si için 9.109 YTL, fazlası	% 35
Oranında vergilendirilir.		

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 işyerlerinin veya iş merkezlerinin bulunduğu yer vergi dairesine vereceklerdir.

Dar mükellefiyette vergi muhatabı mevcutsa onun Türkiye'de bulunduğu 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 beyanname 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 (beyannamede 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, Muha-sebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Uyarınca Ek Mali Tablo-ları Düzenlemek Zorunda Olanlar “Kar Dağıtım Tablosu”nu Ekle-yeceklerdir.

b) Zirai Kazançlar İçin:

- Zirai Kazançlara Ait Bildirim,
- Bilanço Esasında Defter Tutanlar Ayrıntılı Bilanço ve Ayrıntılı Ge-lir 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 Ekleneceklerdir.

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 beyannamelemelerine eklemelidirler. Beyanname üzerinde eğitim ve sağlık harcamalarına ilişkin indirim yapılmışsa bunlara ilişkin belgelerin istendiğinde ibraz edilmek üzere muhafaza edilmesi yeterlidir.

5 – Diğer Hususlar

a) 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 bağılı 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 Kâra 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.

Bildirimin Birinci Bölümünün Doldurulması:

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

Bildirimın İkinci Bölümünün Doldurulması:

1- Satış İndirimleri

Bildirimın 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 hesaplarına 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 hesaplarına borç kaydedilen tutarlardan vergi mevzuatına göre gider olarak kabul edilmeyenler aktarılacaktır.

6- Olağan Dışı Gider ve Zararlar

Bildirimim “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.

Bildirimim Üçüncü Bölümünün Doldurulması:

7- Brüt Satışlar

Bildirimim 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 hasıllattan, 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 - Faaliyetle 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 bildirimde 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 kodlanan 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 gereken 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- 2006 YILINDA ELDE EDİLEN GELİRLERİN YILLIK BEYANNAME İLE BİLDİRİLMESİNE İLİŞKİN ÖRNEKLER

ÖRNEK 1: (TL ve Döviz Cinsinden Elde Edilen Mevduat Faiz Gelirlerinin Beyanı)

Bayan (A)’nın 2006 yılı geliri, 1 Aralık 2006 tarihinde elde ettiği; brüt (vergi kesilmeden önceki) 1.100 ABD Doları tutarındaki döviz tevdiat hesabı faizi ile brüt 30.000 YTL tutarındaki Yeni Türk Lirası mevduat faizinden ibarettir. Söz konusu faizler üzerinden %15 vergi tevkifatı yapılmıştır. 1 Aralık 2006 tarihinde T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru 1,45 YTL’dir.

Buna göre, Bayan (A)’nın 2006 yılında elde ettiği mevduat faizlerinin toplamı aşağıdaki gibidir.

(YTL)

Döviz tevdiat hesabına ilişkin faiz geliri	1.595,00
(1.100 ABD Doları x 1,45)	
YTL Mevduat faizi	30.000,00
TOPLAM GELİR	31.484,67

Vergi kesintisine tabi menkul sermaye iratlarının toplamı, (GVK'nın 86/1-c maddesi gereğince) 2006 yılına ilişkin olarak belirlenen 18.000 YTL sınırını aşmasına rağmen GVK'nın geçici 67. maddesi hükmü uyarınca Bayan (A) bu gelirleri için 2006 yılı Mart ayında beyanname vermeyecektir. Tevkif edilen vergiler, Bayan (A)'nın nihai vergisi olacaktır.

ÖRNEK 2: (26.07.2001- 31.12.2005 Tarihleri Arasında İhraç Edilen Devlet Tahvili Faiz Gelirinin Beyanı)

Bayan (B) 26.07.2001-31.12.2005 döneminde ihraç edilmiş olan Devlet tahvilinden 2006 yılında brüt 280.000 YTL tutarında faiz geliri elde etmiştir. Elde edilen Devlet tahvili faiz gelirine indirim oranı uygulandıktan sonra kalan tutar $[280.000 - (280.000 \times \%46,5)] = 149.800.-\text{YTL}$ 'dir. Bu tutar 2006 yılı için uygulanacak istisna tutarının (191.089,20 YTL) altında kaldığından beyanname verilmeyecektir.

ÖRNEK 3: (26.07.2001 Tarihinden Sonra İhraç Edilen Dövizle Endeksli Devlet Tahvili Faiz Geliri ile İşyeri Kira Gelirinin Beyanı)

Bayan (D) 2006 yılında, ihraç tarihi 30.01.2005 olan dövizle endeksli Devlet tahvilinden 300.000 YTL faiz geliri ile işyeri olarak kiraya verdiği gayrimenkulünden ise 24.000 YTL brüt kira geliri elde etmiştir. İşyeri için ödenen kira bedelleri üzerinden 5.280 YTL gelir vergisi tevkifatı yapılmıştır.

Bayan (D)'nin elde ettiği faiz geliri dövizle endeksli Devlet tahvilinden oluştuğu için bu gelire indirim oranı uygulanması söz konusu değildir. Ancak, söz konusu Devlet tahvilinin ihraç tarihi 26.07.2001 tarihinden sonraki bir tarihi taşıdığından sadece 191.089,20 YTL istisna düşülecek olup, kalan tutar 18.000 YTL beyan sınırını aştığı için Devlet tahvili faiz geliri beyan edilecektir.

Bayan (D)'nin elde ettiği işyeri kira geliri de tutarı ne olursa olsun beyannameye dahil edilecektir (GVK md.86/1-c).

Bayan (D) işyeri kira geliri ile ilgili olarak götürü gider yöntemini seçmiştir.

Hesaplama aşağıda gösterilmiştir.

Devlet tahvili faizi	:	300.000.-YTL
İstisna	:	191.089,20. YTL
Kalan tutar		108.910,80-YTL
(300.000 – 191.089,20=)		
Gayrimenkul sermaye iradı (işyeri)	:	24.000.-YTL

Götürü gider (%25)	:	<u>- 6.000.-YTL</u>
Safi kira geliri	:	18.000.-YTL
TOPLAM GELİR	:	126.910,80.-YTL
(108.910,80+18.000=)		

Hesaplanan vergi	:	39.608,78.-YTL
Kesinti Yoluyla Ödenen Vergi	:	5.280.-YTL
Ödenecek Vergi	:	34.328,78.-YTL

ÖRNEK 4: (Kar Paylarının Beyanı)

Bay (E) tam mükellef bir kurum olan (Z) Anonim Şirketinden 2006 yılında brüt 100.000 YTL tutarında kar payı (temettü) elde etmiştir. Bu mükellefin başkaca geliri bulunmamaktadır.

Elde edilen kar payı kurum bünyesinde %15 nispetinde tevkifata tabi tutulmuş olup, tevkif edilen tutar 15.000 YTL'dir.

Bay (E)'nin elde ettiği kar payının yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan yarısı 50.000 YTL'dir. Bu tutar beyan sınırı olan **18.000 YTL'yi** aştığı için beyan edilecektir. Kurum bünyesinde yapılmış olan vergi tevkifatının tamamı hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.

Bu durumda, beyan aşağıdaki gibi olacaktır:

Kar payı	:	100.000.-YTL
İstisna tutarı	:	50.000.-YTL
(100.000.000.000 x 1/2=)		
KALAN TUTAR	:	50.000.-YTL
Hesaplanan vergi	:	12.690.-YTL
Mahsup edilecek vergi	:	15.000.-YTL
Red ve iade olunacak vergi	:	2.310.-YTL

ÖRNEK 5: (26.07.2001-31.12.2005 döneminde ve 01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilen devlet tahvili ve hazine bonosundan elde edilen faiz gelirlerinin durumu)

Bayan (F) 2006 yılında; 26.07.2005 tarihinde ihraç edilmiş Devlet tahvilinden 400.000 YTL, 26.01.2006 tarihinde ihraç edilmiş olan Hazine bonosundan ise 50.000 YTL faiz geliri elde etmiştir.

Devlet tahvilinden elde edilen 400.000 YTL faiz geliri 26.07.2001-31.12.2005 döneminde ihraç edilmiş devlet tahvilinden elde edildiği için 31.12.2005 tarihinde yürürlükte olan hükümlere tabi olacaktır. Yani hem indirim oranı hem de istisna uygulanacak, bundan sonra kalan kısım 18.000 YTL'den fazla ise beyan edilecektir. 2006 yılında ihraç edilen hazine bonosundan ise elde edilen faiz geliri ise geçici 67. madde kapsamında tevkif yoluyla %10 oranında vergilendirilmiş olduğu için beyan edilmeyecek, devlet tahvili nedeniyle

le verilen beyannameye dahil edilmeyecektir. Beyan durumu özetle aşağıdaki gibi olacaktır:

Devlet tahvili faizi	:	400.000.-YTL
İndirim oranına isabet eden tutar	:	186.000.-YTL
(400.000 x % 46,5=)		
Kalan tutar (400.000 – 186.000=)	:	214.000.-YTL
İstisna		191.089,20YTL
Kalan tutar		22.910,80 YTL
Beyan edilecek menkul sermaye iradı		22.910,80 YTL

ÖRNEK 6: (Hisse senedi alım satımından sağlanan gelirin beyanı)

Bay (K) 2006 yılında; 01.08.2005 tarihinde 500.000 YTL'ye iktisap ettiği (A) A.Ş.'ne ait hisse senetlerini 12.02.2006 tarihinde 600.000 YTL'ye elden çıkartmıştır. Ayrıca Bu tarihte 700.000 YTL'ye (B) A.Ş.'ne ait hisse senedi almış, daha sonra bunları da 03.03.2006 tarihinde 750.000 YTL'ye satmıştır.

(A) ve (B) A.Ş.lerine ait hisse senetleri İMKB'de işlem görmektedir.

01.10.2005 tarihinde iktisap edilen (A) A.Ş'ye ait hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar eski hükümlere göre vergilendirileceğinden 3 aydan fazla süredir elde tutulmuş olduğundan

bu hisse senetlerinin satışından doğan 100.000 YTL kazanç vergilendirilmeyecektir.

2006 yılında iktisap edilen (B) A.Ş.'ye ait hisse senetlerinin satışında ise GVK geçici 67. madde hükümlerin uygulanacaktır. Bu alım satımdan doğan 50.000 YTL kazanç üzerinden aracı kurum tarafından %10 tevkifat yapılmış olduğundan beyan edilmeyecektir.

Bu durumda bay (K)'nın beyana tabi bir geliri bulunmamaktadır.

**KURUMLAR
VERGİSİ
BEYANNAME
DÜZENLEME
REHBERİ - 2006**

I. GİRİŞ

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.

2005 ve daha önceki yıllara ilişkin olarak; kurumlar vergisine tabi kurumların elde ettiği gelirlerin (kurum kazancının) vergilendirilmesi, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerine göre yapılmaktaydı. 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) ile 5422 sayılı Kanun yürürlükten kaldırılmıştır. 2006 yılına ilişkin olarak 2007 yılının Nisan ayında verilecek kurumlar vergisi beyannameleri, yeni Kanun (5520 s. KVK) dikkate alınarak düzenlenecektir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun¹ bir önceki Kanuna göre getirdiği yenilikler ve değişiklikler kısa başlıklar halinde aşağıdaki gibidir:

- Yeni Kanun, özü itibarıyla eski hükümlerin genelini içermekte olup, 38 ana ve 1 geçici maddeden oluşmaktadır. Kanunun dili sadeleştirilmiştir. Maddeler eski Kanuna göre daha uzundur ve fıkralar kendi içinde numaralandırılmış; bentler küçük harflerle, alt bentler ise numaralarla kodlanmıştır.
- Kanun sistematığı içinde, **tam mükellefiyet** ile **dar mükellefiyet** arasındaki ayırım net olarak yapılmıştır.

1 Aksini belirtilmedikçe bundan sonraki bölümlerde "Kurumlar Vergisi Kanunu" (KVK) olarak yapılan atıflar, 5520 s. Kurumlar Vergisi Kanununa yapılmış sayılacaktır.

- “**Kontrol edilen yabancı kurum kazancı**” kavramı mevzuata 5520 sayılı Kanunla girmiştir. Vergi mevzuatımızda kurumlar vergisi yönünden iştirak yoluyla yapılan yatırımlardan elde edilen gelirler, iştirakin kâr dağıtımını yapmasına bağlı olarak vergilendirilmektedir. “Kontrol edilen yabancı kurum kazancı” kavramıyla, özellikle kar dağıtım zorunluluğu olmayan ve vergi cenneti olarak bilinen ülkelerde elde edilen yurt dışı iştirak kârlarının, fiilen dağıtılmasa bile vergi uygulamaları açısından dağıtılmış kabul edilerek, bu iştiraklerin kazançlarının Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulması öngörülmektedir.
- “**Örtülü sermaye**” kavramındaki belirsizlikler giderilmiş, objektif kriterler getirilmiştir. 5422 sayılı Kanunda örtülü sermaye açısından “borçlanma ile öz sermaye arasında emsal kurumlara göre bariz fazlalık” gibi muğlak bir ifade yer almakteyken, 5520 sayılı Kanunda, “öz sermayenin üç katını aşan kısmı” şeklinde net bir belirleme yapılmıştır. Ayrıca örtülü sermaye üzerinden hesaplanan **kur farkları ve benzeri giderlerin** de örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faizler gibi kabul edilmeyen indirimler kapsamında olduğu, açıkça Kanunda hükme bağlanmıştır.
- Eski KVK’nun 17.maddesinde yer alan “Örtülü Kazanç” hükümleri, OECD düzenlemelerine paralel olarak yeni KVK’nun 13.maddesinde “**Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı**” başlığı altında yeniden düzenlenmiştir. Yeni Kanunun 37.maddesine göre söz konusu hüküm 01.01.2007 tarihinden itibaren yürürlüğe girecektir. Bu nedenle 2006 yılına ilişkin verilecek kurumlar vergisi beyannameleri için, 5422 sayılı Kanunun “örtülü kazanç” hükümleri geçerliliğini koruyacaktır.

- **Vergi cennetleriyle mücadele** kapsamında, 5520 sayılı Kanun'un 30/7.maddesinde; zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerde yerleşik kurumlara yapılan her türlü ödemeler üzerinden, Türkiye'deki kurum kazançlarının taşıdığı vergi yüküne yaklaşık oranda bir vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür.
- Eskiden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi kapsamında yer alan, Kurumlara ilişkin **vergi kesintisi** ile ilgili hükümler GVK düzenlemesi kapsamından çıkarılarak **KVK içinde (md.15) düzenlenmiş**, genel oran **%15** olarak belirlenmiştir.
- Daha önce **%30** olan **kurumlar vergisi oranı %20** olarak belirlenmiştir. Aynı oran geçici vergi için de geçerli olacaktır.
- Eski Kanunda tam mükellefiyete tabi şirketlerin sermayesine iştirak ettikleri kurumlardan elde ettikleri **iştirak kazançları istisnası**, sermayeye **iştirak dışında kardan pay alma hakkı veren kurucu ve intifa senet sahiplerine de tanınmıştır**.
- Tam mükellef kurumlara ait **iştirak hisseleri ve gayrimenkullerin** elden çıkarılmasından sağlanan kazançlara yönelik istisna aynen korunurken, bu hükümlere ilaveten **kurucu hisse senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakkı satışları** da kapsama dahil edilmiş olup, ayrıca **istisna oranı, kazancın % 75'** i olarak belirlenmiş ve sermayeye ilave şartı da kaldırılmıştır. Buna karşın söz konusu kârın en az 5 yıl süre ile özel bir fon hesabında tutulması öngörülmüştür. Getirilen bir başka düzenleme ile esas faaliyeti yurtdışındaki şirketlerin sermayesine iştirak olup belli şartları taşıyan ve en az 2 yıldır tam mükellef kurumun aktifinde yer alan yurtdışı iştirak satışlarına dair kazançlar da istisna kapsamına dahil edilmiştir.

- Eski düzenlemede **devir alınan kurum zararlarının indirimi için belirlenen üst limit** aktif toplamı ile sınırlı iken, yeni düzenlemede bu sınır **özsermaye tutarını geçmeyen zarar tutarını** olarak yer alarak, daha az bir zarar indirimine müsaade edildiği görülmektedir.
- Kurumlar vergisi **beyannamesinin verilme süresi**, “**hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar**” şeklinde belirlenmiştir.

Ayrıca, yıllardır vergi mevzuatımızda yer alan bir müessese olan **yatırım indirimi**, **08/04/2006 tarihinde** Resmi Gazete’de yayımlanan **5479 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır**. Kazanılmış hakların korunması amacıyla aynı Kanunla, Gelir Vergisi Kanunu’na **Geçici 69’uncu madde** eklenmiştir. Bu suretle yatırım indirimi müessesesinin **varlığı 2008 yılına kadar devam edecektir**.

Bu esaslara göre 2006 yılı kurum kazançlarının beyanı açısından önemli olan hususlara aşağıdaki bölümlerde yer verilmiştir.

II. KURUMLAR VERGİSİNE TABİ KURUMLAR

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

- Sermaye şirketleri (Anonim, Limited, Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar),
- Kooperatifler,

- İktisadi Kamu Kuruluşları,
- Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler,
- İş ortaklıkları.

Kurumlar vergisi uygulamasında sendikalar dernek, cemaatler vakıf hükmündedir. Diğer taraftan Kanunun 4. maddesinde sayılan bazı kurumlar vergiden muaf tutulmuşlardır. Ayrıca bazı kurum kazançları Kanunun 5. maddesiyle vergiden istisna edilmiştir. 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 cemaatlere ait olanlar dahil),
- İş ortaklıkları,

Bir hesap dönemine ilişkin beyannamelerini, Kurumlar Vergisi Kanununun 14. maddesi uyarınca, **hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar**, kendilerine özel hesap dönemi tanınan kurumlar ise özel hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın yirmibeşinci 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 31.12.2005 itibariyle aktif toplamı 100.000 YTL veya 2005 hesap dönemine ait ciroları toplamı 200.000 YTL'yi aşan mükelleflerin, verecekleri kurumlar vergisi beyannamelerinin elektronik ortamda verilmesi zorunluluğu getirilmiştir.² Hadlerin altında kalan mükelleflerin de istemeleri halinde elektronik ortamda beyanname verebilecekleri tabiidir (Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Seri No: 346 ve 357). Elektronik ortamda verilecek beyannameler de yine 25 Nisan'a kadar verilecektir.

Dar mükellefiyette ise Türkiye'de ticari ve zirai faaliyette bulunan yabancı kurumlar mutlaka, yıllık Kurumlar Vergisi beyannamesi vermek, ve bütün gelir unsurlarını beyannamede toplamak zorundadırlar. Vergileme, bu beyanname ile bildirilen toplam kurum kazan-

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

cı üzerinden yapılır. 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 6. 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 uğraşan kurumların bu faaliyetlerinden doğan kazançlarının tespitinde GVK'nın 59. maddesinin son fıkrası hükmü de dikkate alınır). Dolayısıyla kurum kazancı, GVK'nın 40 ve KVK'nın 8, 9, 10 ve 11. 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” hükümleri yürürlüğe girdiğinden maliyet artış fonu, yenden değerlendirme, finansman gideri kısıtlaması, LİFO stok değerlendirme yöntemi uygulamaları yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak gerekli şartlar oluşmadığından 2006 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, tica-

ri 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.8)

a) Menkul kıymet ihraç giderleri

Bu giderler, menkul kıymetlerin kağıt ve baskı 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) 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.

c) Genel kurul toplantıları için yapılan giderler ile birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye giderleri

Türk Ticaret Kanunu, 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu veya kurumların kuruluş kanunları gereği yapılan (bilanço 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 sigortalarında matematik karşılıkları
4. Deprem hasar karşılıkları.

e) Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortağın kâr payı

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

f) Katılım bankalarınca katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları

Katılım bankalarından sağlanan krediler için bu kuruluşlara faiz yerine belli bir orana göre kar payları ödenmektedir. Dolayısıyla ödenen kar payları gider yazılacaktır.

g) 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 Faiz, Kur Farkları ve Benzeri Giderler

Kurumlar Vergisi mükelleflerinin ortaklarına veya ortaklarla ilişkili kişilere örtülü sermaye üzerinden ödeyecekleri veya hesaplayacakları faizler, kur farkları ve benzeri giderlerin, gider olarak kurum kazancından indirimi kabul edilmemektedir.

Örtülü sermaye kavramı ise KVK'nın 12. maddesinde aşağıdaki gibi tanımlanmıştır.

“(1) Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır.

(2) Yukarıda belirtilen karşılaştırma sırasında, sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar hariç olmak üzere, ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya ben-

zeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar % 50 oranında dikkate alınır.

(3) Bu maddenin uygulanmasında;

a) Ortakla ilişkili kişi, ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az % 10 oranında ortağı olduğu veya en az bu oranda oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az % 10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu,

b) Öz sermaye, kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş hesap dönemi başındaki öz sermayesini,

ifade eder.

(4) Kurumların İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisselerinin edinilmesi durumunda, söz konusu hisse nedeniyle ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılanlardan temin edilen borçlanmalarda en az % 10 ortaklık payı aranır.

(5) Yukarıda belirtilen oranlar, borç veren ortaklar ve ortakların ilişkide bulunduğu kişiler için topluca dikkate alınır.

(6) Aşağıda sayılan borçlanmalar örtülü sermaye sayılmaz:

a) Kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdî teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar.

b) Kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasaların-

dan temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandırdığı borçlanmalar.

c) 5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar.

ç) 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamında faaliyet gösteren finansal kiralama şirketleri, 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bu faaliyetleriyle ilgili olarak ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar.

(7) Örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanununun uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.”

5422 sayılı KVK’da indirimi kabul edilmeyen giderler kapsamında örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan “**...kur farkları ve benzeri giderler**” kavramları kanun hükmünde açıkça yer almadığı için son yıllarda kurum ortaklarınca şirkete döviz cinsinden verilen borçlarla ilgili kur farklarının durumu ihtilaf konusu haline gelmişti. Bu konuda son zamanlarda yargı organlarında söz konusu kur farklarının gider olarak kabul edilebileceği yönünde kararlar ve-

rilmekteydi. 5520 sayılı Kanunla beraber bu konu da açıklığa kavuşmuş oldu.

3. Sermaye Şirketlerince Dağıtılan Örtülü Kazançlar

Eski KVK'nun 17.maddesinde yer alan “Örtülü Kazanç” hükümleri, OECD düzenlemelerine paralel olarak yeni KVK'nun 13. maddesinde “**Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı**” başlığı altında yeniden düzenlenmiştir. Yeni Kanunun (5520 sayılı Kanun) 37.maddesine göre söz konusu hüküm 01.01.2007 tarihinden itibaren yürürlüğe girecektir. Bu nedenle 2006 yılına ilişkin verilecek kurumlar vergisi beyannameleri için, 5422 sayılı Kanunun “örtülü kazanç” hükümleri geçerliliğini koruyacaktır. Aşağıdaki açıklamalar 5422 sayılı Kanunun 17.maddesi dikkate alınarak yapılmıştır:

5422 sayılı KVK'nın 17. maddesinde aşağıdaki hallerde, kazancın tamamen veya kısmen örtülü yoldan dağıtıldığı sayılmış ve indirimi kabul edilmemiştir. Bir şirketin kendi ortakları ve ortaklarının bağlı bulunduğu gerçek ve tüzel kişilerle arasındaki münasebetlerde,

- Şirket, emsallerine göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük fiyat veya bedeller üzerinden yahut bedelsiz olarak alım, satım, imalat, inşaat muamelelerinde ve hizmet ilişkilerinde bulunursa,
- Şirket, emsaline göre göze çaracak 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.

4. Ayrılan Yedek Akçeler

Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler (Türk Ticaret Kanununa, kurumların kuruluş kanunlarına, tüzüklerine, ana statülerine veya sözleşmelerine göre safi kazançlardan ayırdıkları tüm yedek akçeler ile Bankacılık Kanununa göre bankaların ayırdıkları genel karşılıklar dahil) indirilemeyecek giderlerdendir.

5. Hesaplanan Kurumlar Vergisi İle Her Türlü 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 ile VUK hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri gider olarak kabul edilmezler.

6. Menkul Kıymet Pazarlama Komisyonları

Kanunlarla veya 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.

7. 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.

8. Suçtan Kaynaklanan Maddi ve Manevi Tazminat Giderleri

Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminat giderleri kanunen kabul edilmeyen giderlerdendir.

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. Alkol ve Tütün Mamullerinin Reklam Giderlerinin %50'si

Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 50'si gider olarak dikkate alınmayacaktır.

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

KVK'nın 22.Maddesinde yer alan düzenlemeye göre dar mükellefiyete tabi kurumların;

a) Bu kurumlar hesabına yaptıkları alım-satımlar için ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere verilen faizler, komisyonlar ve benzerleri,

b) Türkiye'deki kurumun kazancının elde edilmesi ve idamesi ile il-

gili olan ve emsallere uygunluk ilkesi uyarınca belirlenecek dağıtım anahtarlarına göre ayrılan paylar ile Türkiye'deki kurumun denetimi için yabancı ülkelerden gönderilen yetkili kişilerin seyahat giderleri hariç olmak üzere, ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin genel yönetim giderlerine veya zararlarına katılmak üzere ayrılan paylar,

kabul edilmeyen giderlerdir.

12. 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; döviz olarak elde edilen hasılatın %0,5'ini aşan tutarda hesaplanan götürü giderler,
- Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun olmayan amortismanlar,
- Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun olmayan karşılıklar (kıdem tazminatı karşılığı, menkul kıymetler değer düşüklüğü karşılığı vb.),
- Kanunen kabul edilmeyen giderler için yüklenilen KDV,
- Değerleme hataları,
- Alınan vadeli çek reeskontları,
- İstisna kazançların giderleri,

- İşle ilgili olmayan özel harcamalar,
- Mükerrer kaydedilen giderler,
- Dönemsellik ilkesine uymayan gider kayıtları,

Kanunen kabul edilmeyen giderler, enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde VUK mükerrer madde 298/A-5 gereğince enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarları ile dikkate alınacaktır.

C. BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILACAK DİĞER İNDİRİMLER

1. Zarar Mahsubu

a) Geçmiş yıl zararlarının mahsubu

Geçmiş yıl zararlarının mahsubuna ilişkin hüküm, 5520 sayılı Kanunla KVK'nın 9. maddesinde yer almaktadır. Kurumlar vergisi beyannamelerinde her yılın zararı ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar beyanname üzerinden indirim konusu yapılmaktadır.

Kanununun 20 nci maddesinin birinci fıkrası çerçevesinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile 20 nci maddenin ikinci fıkrası kapsamında gerçekleştirilen tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumdaki öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararların indirilmesinde aşağıdaki şartlar ayrıca aranır:

1) Son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanunî süresinde verilmiş olması,

2) Devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi.

Bu şartların ihlâli halinde, zarar mahsupları nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyayı doğmuş sayılır.

2006 yılı dönem kazancından, 2001 – 2005 yıllarına ait zararlar mahsup edilebilecektir. Ancak 2003 ve 2004 yılları bilançolarının düzeltilmesi (Enflasyon düzeltmesi) 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 diğer 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 bulu-

nan 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.

b) Yurt dışı faaliyetlerden doğan zararların indirimi

Yurt dışı faaliyetlerden doğan zararların indirimine ilişkin hüküm, 5520 sayılı Kanunun 9. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde yer almaktadır. Buna göre;

b) Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar;

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

2) Bu raporun aslı ile tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye’deki ilgili vergi dairesine ibrazı, halinde indirim konusu yapılır.

Denetim kuruluşlarınca hazırlanacak raporun ekinde yer alan vergi beyanlarının, bilânço ve gelir tablosunun, o ülkedeki yetkili malî makamlarca onaylanması zorunludur. Faaliyette bulunulan ülkede

denetim kuruluğu olmaması halinde, her yıla ait vergi beyannamesinin, o ülke yetkili makamlarından alınan birer örneğinin mahallindeki Türk elçilik ve konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılarak, aslının ve tercüme edilmiş bir örneğinin ilgili vergi dairesine ibrazı yeterlidir.

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

Yurt dışı faaliyet sonuçlarını genel netice hesaplarına intikal ettirmede faaliyette bulunan yabancı ülkenin mevzuatına göre tespit edilen faaliyet sonucu, Türkiye’de de aynı tarih itibariyle 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 bulunan 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. Diğer İndirimler

KVK’nın 10.maddesine göre vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından sırasıyla aşağıdaki indirimler yapılır:

a) Ar-Ge indirimi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/1-a. maddesi gereğince, mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri araştırma ve geliştirme harcamaları, (genel gider olarak dikkate alınmakla birlikte) tutarının %40'ı oranında hesaplanacak Ar-Ge indirimi, beyanname üzerinde indirim konusu yapılacaktır. 5520 sayılı Kanunla bu konuda getirilen bir yenilik, matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutarın, sonraki hesap dönemlerine devredeceğidir.

Ar-Ge indiriminin 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 bulunduğu, 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 muhasebeleştirmeleri gerekmektedir.

Ar-Ge indiriminden yararlanan mükelleflerin, yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamesinde yararlanan 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 amortisman 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 edilmeyen kazancın dağıtılması durumunda, dağıtılan kazançlar üzerinden %10 oranında tevkifat yapılacaktır.

b) Sponsorluk harcamaları

3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu

Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si beyanname üzerinde gösterilerek dönem kazancından indirilebilir.

c) Bağış ve Yardımlar

Kurumlar vergisi mükellefleri açısından bağış ve yardımlar, 5228 sayılı Kanunla değiştirilmeden önce 5422 sayılı 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 anlayış 5520 sayılı Kanunla da devam ettirilmiş ve 10.maddede söz konusu hükümlere beyanname üzerinde yapılacak indirimler içinde yer verilmiştir. 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 yardımların nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu oluşturan mal veya hakkın maliyet bedeli veya kayıtlı değeri, bu değer mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonunca tespit edilecek değer esas alınır.

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 idare-

leri ve belediyeler ile köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar, o yıla ait kurum kazancının %5'ine kadar olan kısmı kurum kazancından indirilecektir.

İndirilecek bağış ve yardım giderinin üst sınırının (%5'lik sınırın) hesaplanmasında esas alınacak kurum kazancı; zarar mahsubu düşüldükten, iştirak kazançları hariç indirim ve istisnalar düşülmeden önceki tutardır (67 no.lu KVK Genel Tebliği).

İkinci gruptakiler;

Yukarıda sayılan kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanan okul, sağlık tesisi, 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 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 beyanname üzerinde dönem kazancından indirilecektir.

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 100 yatak kapasitesinden az olmamak üzere (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) öğrenci yurtlarının inşaaası için yapılan harcama,

- Bu tesislerin inşaaası 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 içinde yapılabileceği genel hükümler çerçevesinde değerlendirilecektir.

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

Ayrıca KVK'nın 10/1-d maddesi hükmüne göre genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen kültür varlıklarının korunması ve kalıcı hale getirilmesi ile kültür envanterinin oluşturulması amacına yönelik faaliyetler için yapılan harcamalar ile bağış ve yardımların tamamı kurum kazancının tespiti beyanname üzerinde 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.

Bakanlar Kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığı ile makbuz karşılığı yapılan aynî ve nakdî bağışların tamamı da beyanname üzerinde dönem kazancından indirilecektir.

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 5422 sayılı 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 açabi-

liyordu. Gerek 5228 sayılı Kanunun getirdiği değişiklik, gerek 5520 sayılı Kanunda devam ettirilen anlayış ile durum netleşmiştir. Bu bağış ve yardımlar, 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 aynı)

- 2828 Sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme 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 aynı bağışlar,
- 4122 Sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu çerçevesinde yapılan ağaçlandırma ve erozyon kontrolü harcamaları (nakdi ve aynı),
- 4306 sayılı Kanun uyarınca sekiz yıllık kesintisiz eğitim için yapılan nakdi bağışlar.
- 5434 sayılı Emekli Sandığı Kanunu (nakdi ve aynı), 3388 sayılı Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı Kanunu (nakdi), kapsamında yapılan bağışlar.

D. KURUMLAR VERGİSİNDEN İSTİSNA KAZANÇLAR

Kurumlar vergisinden istisna kazançlar, Kanunun 5. maddesinde 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 ve Yurtdışı İştirak Kazançları İstisnası (KVK Md. 5/1-a-b):

Kurumların, tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılmaları nedeniyle elde ettikleri kazançlar (Fonların katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları hariç) iştirak kazancıdır ve bu kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır.

İştirak kazançları istisnası, tam mükellefiyete tabi kurumlardan alı-

nan 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 kanunî ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların, 5220 sayılı Kanununun 5.maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde yer alan şartları taşımaları durumunda bu iştiraklerinden elde ettikleri iştirak kazançları kurumlar vergisinden müstesna olacaktır.

Diğer taraftan kurumların, yurt dışından sağladıkları kâr payları; söz konusu madde hükmünde belirtilen koşulları taşımaması halinde iştirak kazancı istisnası uygulanmayacak, bu kazançlar kurumlar vergisine tabi olacaktır. Ancak bu kâr payları üzerinden yurt dışında ödenen vergiler, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 33. 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 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 “fonların katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları hariç” hükmüne yer verilmiştir (Fonların katılma belgelerinden elde edilen kar paylarından kasıt, bu katılma belgelerinin fona geri satımından doğan müspet farktır). Buna göre fonların 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 beraber karın dağıtılması halinde kar payını alan kişinin hukuki durumuna göre GVK'nın 94/6-b-i ve ii bendleri uyarınca gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacaktır.

KVK'nın 5.maddesinin birinci fıkrasının (a/2) alt bendinde yer alan düzenlemeye göre ise tam mükellefiyete tâbi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları da kurumlar vergisinden müstesnadır.

2. Yurtdışı İştirak Hisselerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kurum Kazançları İstisnası (KVK Md.5/1-c)

KVK'nın 5.madesinin (c) bendi ile getirilen düzenlemeye göre, yurtdışında iştirak edilen şirketlerin hisse senetlerinin satışından elde edilen kazançlar, belli şartların varlığı halinde kurumlar vergisinden istisna edilecektir. Buna göre;

Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının % 75 veya daha fazlası, kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az

% 10 oranında iştirakten oluşan tam mükellefiyete tâbi anonim şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları kurumlar vergisinden müstesnadır.

3. Emisyon Primi Kazancı İstisnası (KVK Md. 5/1-ç):

Anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları hisse senetlerinin itibari değerlerinin üzerinde elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır.

4. Yatırım Fonları ve Yatırım Ortaklıklarının Kazançlarına İlişkin İstisna (KVK md. 5/1-d):

5520 sayılı Kanunun 5'nci maddesinin 1-d bendiyle Türkiye'de kurulu menkul kıymetler yatırım fonları ile aynı nitelikteki menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları, portföy içeriği herhangi bir sınırlamaya tabi tutulmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Aynı düzenlemede, Türkiye'de kurulu girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları, gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları, emeklilik yatırım fonlarının kazançları ve konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları da kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

5520 sayılı Kanunun tam mükellef kurumlara yapılan ödemeler için kurumlar vergisi kesinti oranlarını belirleyen 15.maddesinin üçüncü fıkrasına göre; emeklilik yatırım fonlarının kazançları hariç olmak üzere, Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde yazılı kazançlardan, dağıtılsın veya dağıtılmasın, kurum bünyesinde % 15 oranında vergi kesintisi yapılır.

Eski uygulamada Gelir Vergisi Kanununun 94/6-a Maddesine göre yapılan söz konusu tevkifat artık KVK Md.15/3 hükmüne göre yapılacaktır. Önceki uygulamada iki alt bent halinde %0 ve %10 kesinti oranlarının söz konusu olduğu bu kazançlar üzerinden yeni uygulamada (Bakanlar Kurulunca ayrı bir belirleme yapılmadığı sürece) **% 15 kesintiye tabi olacaktır.**

KVK 15/3 maddesine göre üzerinden -dağıtılsın dağıtılmasın- kurum bünyesinde %15 kurumlar vergisi kesintisi yapılacak kazançlar şunlardır:

Türkiye’de kurulu;

- Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- Portföyü Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları.

Emeklilik yatırım fonlarının kazançları KVK md.15/3’e göre kesintiye tabi değildir.

Söz konusu istisna kazançlar KVK’nın 15/3 maddesine göre kesintiye tabi tutulduklarından, bu fonların kazançları üzerinden GVK’nın 94/6-b-ii maddesine göre vergi tevkifatı yapılmayacaktır.

5. Taşınmazlar ve İştirak Hisseleri ile Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri ve Rüçhan Hakları Kazanç İstisnası (KVK Md. 5/1-e)

Türk vergi sisteminde varlığını 1987 yılından beri sürdüren gayrimenkul ve iştirak kazançları istisnası, 5520 sayılı Kanunun 5'nci maddesinin (e) bendiyle korunmuş, ancak bazı temel değişiklikler yapılmıştır. Eskiden tamamı istisna olan rüçhan hakkı kazançları (5422 s.Kanun md.8/5) yeni düzenlemede belli şartlarla ve %75 oranında müstesna tutulmuştur.

Daha önceki kanunlarda istisnadan yararlanmak için önemli şartlardan biri olan satış kazancının sermayeye ilave edilmesi şartı kaldırılmış, ancak satış kazancının tamamının değil, % 75'lik kısmının istisnadan yararlanacağı hüküm altına alınmıştır. İstisnanın uygulanabilmesinin temel koşulu, taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının en az iki tam yıl (730 gün) süreyle kurumun aktifinde yer almasıdır. Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacak ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulacaktır.

İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılacaktır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (KVK'ya göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanacaktır.

Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibarî değeriyle elde edilen hisse senetlerinin elde edilme tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin elde edilme tarihi esas alınacaktır.

Devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışında iki yıllık sürenin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınacaktır.

5422 sayılı Kanun düzenlemesinde olduğu gibi menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar için istisna uygulanmayacağına ilişkin hüküm 5520 sayılı Kanun düzenlemesinde de korunmuştur.

Bu düzenleme, 5520 sayılı Kanunun 37.maddesindeki özel hüküm nedeniyle yayım tarihi olan 21.6.2006 tarihinde yürürlüğe girdiğinden, bu tarihten önceki taşınmaz ve iştirak hissesi satışlarında 5422 sayılı Kanunun 8/12. maddesine göre, bu tarihten itibaren yapılacak satışlarda ise 5520 sayılı Kanun'un 5/1-e maddesinde getirilen esaslara göre istisna uygulanması söz konusu olacaktır. Tahsilat bu tarihten sonra dahi olsa satışın 21.06.2006 tarihinden önce olması, eski hükümlerin uygulanmasını gerektirecektir.

6. Bankalara Borçları Nedeniyle Kanuni Takibe Alınmış Kurumlara Tanınan İstisna (KVK Md.5/1-f)

5520 sayılı Kanunun 5'nci maddesinin (f) bendiyle bankalara borçları nedeniyle kanunî takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı ile bankaların bu şekilde elde ettikleri söz konusu kıymetlerin satı-

şından doğan kazançların %75'lik kısmı (en az iki yıl elde tutulma şartı aranmaksızın) kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

7. Kurumların Yurtdışında Bulunan İşyerleri veya Daimi Temsilcilikleri Aracılığıyla Elde Ettikleri Kurum Kazançlarına İlişkin İstisna (KVK Md.5/1-g)

5520 sayılı Kanununun 5'nci maddesinin (g) bendiyle, kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan kurum kazançları bir takım şartların varlığı halinde kurumlar vergisinden istisna edilmesi uygulaması korunmuştur. Söz konusu istisna hükmünden yararlanmak için;

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

- Kazançların elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması,

- Ana faaliyet konusu, finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olan kurumlarda, bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması gerekmektedir.

8.Yurtdışı İnşaat, Onarma, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlara İlişkin İstisna (KVK Md.5/1-h)

Yurtdışında yapılan inşaat, onarma, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktarılan ka-

zançlar, herhangi bir koşula bağlanmaksızın 5422 sayılı Kanun düzenlemesinde olduğu gibi kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

9. Eğitim ve Rehabilitasyon Merkezlerinde Kazanç İstisnası (KVK Md.5/1-ı)

Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar kurumlar vergisinden istisna olacaktır. İstisna, beş hesap dönemi geçerli olacak ve bu süre okulların ve rehabilitasyon merkezlerinin faaliyete geğtiği hesap döneminden itibaren başlayacaktır.

İstisna, okullarda eğitim-öğretim, merkezlerde 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 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 sız 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. Nitelikim sız konusu istisna hükmü, mülga 5422 sayılı Kanun'a 01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olacak şekilde 5228 sayılı Kanunla eklenmişti.

stisnadan yararlanmak isteyen mükelleflerin faaliyete geçmelerini müteakiben Maliye Bakanlığına yazılı olarak başvurmaları gerekmektedir. Bu istisnayla ilgili olarak 254 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.

10.Risturn stisnası (KVK Md.5/1-i)

5520 sayılı Kanununun 5'nci maddesinin (i) bendi hükmüne gore; tüketim, üretim ve kredi kooperatiflerinin ortakları için hesapladıkları risturnlar, maddede belirtilen bazı şartlar çerçevesinde kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

11. Kaldırılan Yatırım İndirimi ve Geçiş Dönemi Uygulamaları

Yıllardır vergi mevzuatımızda yerini koruyan bir müessese olan yatırım indirimi, 5479 sayılı Kanunla³ yürürlükten kaldırılmıştır.⁴ Kazanılmış hakların korunması amacıyla aynı Kanunla, Gelir Vergisi Kanunu'na Geçici 69 uncu madde eklenmiştir.

GVK'nın **Geçici 69**'uncu maddesi hükmü aşağıdaki gibidir:

“Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri; 31/12/2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile;

a) 24/4/2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 9/4/2003 tarihli ve 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1, 2, 3, 4, 5 ve 6 ncı maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımları için belge kapsamında 1/1/2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımları,

b) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mülga 19 uncu maddesi kapsamında 1/1/2006 tarihinden önce başlanan yatırımlarla ilgili olarak, yatırımla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yapılan yatırımları, nedeniyle, 31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını, yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (vergi oranına ilişkin hükümler dahil) çerçevesinde sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirebilirler.

3 08/04/2006 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

4 Yürürlükten kaldırılmadan önceki yatırım indirimi uygulamalarına ilişkin açıklamalar için bkz. “Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Kılavuzu-2005”, TÜRMÖB Yayınları-287, Mart 2006, s.151 vd.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usûl ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yatırım indirimi istisnası uygulamaları ile ilgili olarak 07/08/2006 tarihinde 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Sirküleri/3 yayımlanmıştır. Geçiş hükümlerine ilişkin uygulama aşağıdaki gibi olacaktır:

GVK'nın Geçici 69'uncu maddesi kapsamında yatırım indirimi istisnasından yararlanılıp yararlanılmaması mükelleflerin isteklerine bırakılmıştır. Mükellefler bu tercihlerini 2006, 2007 ve 2008 yıllarının tamamı için kullanabilecekleri gibi bu yılların herhangi biri için de kullanabileceklerdir. Ancak mükelleflerin kendi istekleriyle yararlanmadıkları yatırım indirimi istisnası tutarlarının yatırım indirimi uygulamasının tercih edildiği yıllarda indirim konusu yapılması mümkün değildir. Kazanç yetersizliği nedeniyle indirim fiilen mümkün olmayan kısmın ise müteakip dönemlerde indirilebileceği tabiidir.

Diğer taraftan, 2006 yılı kazançlarının vergilendirilmesinde, yatırım indirimi istisnasından yararlanmak isteyen mükelleflerin 2006 yılının ikinci geçici vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verileceği tarihe (14/8/2006) kadar tercihlerini belirlemeleri gerekmektedir. 2006 yılı birinci geçici vergilendirme dönemi itibariyle yatırım indirimi istisnasından yararlanan mükelleflerin, ikinci geçici vergilendirme döneminde bu istisnadan yararlanmamayı tercih etmeleri halinde, birinci geçici vergilendirme dönemine ilişkin olarak herhangi bir işlem yapmalarına gerek bulunmamaktadır.

2007 ve 2008 yıllarında ise mükelleflerin tercihlerini ilk geçici vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verileceği tarihe kadar belirlemeleri gerekmektedir.

Mükelleflerin, yapmış oldukları bu tercihlerden yıllık beyanname döneminde vazgeçmelerine imkan bulunmamaktadır.

a) Devreden Yatırım İndirimi

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, 31/12/2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri devreden yatırım indirimi istisnası tutarlarını, endeksleme uygulamasına tabi tutulmuş değerleri ile dikkate alarak; 2006, 2007 ve 2008 yıllarında elde ettikleri kazançlarından indirebileceklerdir.

b) 1/1/2006 Tarihinden Sonra Yapılacak Yatırımlar İçin Yatırım İndirimi Hesaplanması

i) 24/4/2003 Tarihinden Önce Yapılan Müracaatlara İstinaden Düzenlenen Teşvik Belgeleri Kapsamında Yapılan Yatırımlar

Mükellefler, söz konusu yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1-6 ncı maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımları için, belge kapsamında 1/1/2006 tarihinden sonra yapacakları yatırım harcamaları dolayısıyla 31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını; 2006, 2007 ve 2008 yıllarında elde ettikleri kazançlarından indirebileceklerdir. İndirim konusu yapılamayan tutarların müteakip yıllarda endekslemeye tabi tutulacağı tabiidir.

ii) Gelir Vergisi Kanununun Mülga 19 uncu Maddesi Kapsamında 1/1/2006 Tarihinden Önce Başlanılan Yatırımlar

Gelir Vergisi Kanununun mülga 19 uncu maddesi kapsamında 1/1/2006 tarihinden önce yatırıma başladığını belgeleyen mükellefler, komple ya da entegre tesisler gibi tamamlanması belli bir süreci gerektiren yatırımlar ile ilgili ve bu yatırımlarla iktisadi ve teknik

bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yapılan yatırım harcamaları için, 31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri çerçevesinde hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını; 2006, 2007 ve 2008 yıllarında elde ettikleri kazançlarından indirebileceklerdir.

Buna göre mükelleflerce, yatırım kapsamında ithal edilecek mallar için 1/1/2006 tarihinden önce akreditif açtırılması, yatırım büyüklüğü ile ilgili olarak altyapı hazırlıklarının tamamlanmış olması, mal ve hizmet üretim yeri olarak bina inşaatına başlanması, yatırımların gerçekleşme durumu hakkında Organize Sanayi Bölgelerinde Bölge Yöneticiliğine, diğer bölgelerde Sanayi ve Ticaret İl Müdürlüklerine bilgi verilmiş olması gibi haller bu tarihten önce yatırıma başlanmış olduğunu tevsik eden işlemler olarak kabul edilecektir.

İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz eden iktisadi kıymetler, bir işletmede belli bir fonksiyon etrafında birleşerek üretimde bulunan veya üretime herhangi bir aşamada bir değer kazandıracak nitelikteki bir fonksiyonu birbirini tamamlayarak yerine getiren iktisadi kıymetler topluluğudur.

c) Yatırım İndirimi Uygulayan Mükelleflerin Kazançlarına Uygulanacak Vergi Oranı

Gelir Vergisi Kanununun Geçici 69 uncu maddesi kapsamında (2006, 2007 ve 2008 yılları için) yatırım indirimi uygulayan gelir vergisi mükellefleri, 31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan vergi tarifesini; kurumlar vergisi mükellefleri ise mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 25 inci maddesinde yer alan % 30 kurumlar vergisi oranını, indirimin uygulandığı yıl kazançlarına uygulamak suretiyle anılan yıllara ait gelir veya kurumlar vergilerini hesaplayacaklardır.

2006 veya 2007 yıllarında Gelir Vergisi Kanununun Geçici 69 uncu maddesi kapsamında yararlanılabilecek yatırım indirimi istisnası tutarı bulunmayan veya bulunmakla birlikte bu yıllarda tercihlerini yatırım indirimi uygulamama yönünde kullanan mükelleflerin, 2008 yılında yatırım indirimi uygulamaları halinde, geçmiş söz konusu yıllar için herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

d) Özel Hesap Dönemi Kullanan Mükellefler

Vergi Usul Kanununun 174 üncü maddesine göre, kendisine özel hesap dönemi tayin edilen mükelleflerin ticari ve zirai kazançları, hesap döneminin kapandığı takvim yılının kazancı sayılmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun Geçici 69 uncu maddesinde yer alan, “31/12/2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları” hükmündeki “31/12/2005” tarihi, özel hesap dönemine tabi mükellefler için de geçerlidir. Buna göre, özel hesap dönemi tayin olunan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri 2006, 2007 ve 2008 yıllarında sona eren özel hesap dönemlerinde Gelir Vergisi Kanununun Geçici 69 uncu maddesi kapsamında yatırım indirimi uygulayabileceklerdir.

Gelir Vergisi Kanununun 19 uncu maddesi 5479 sayılı Kanunla 1/1/2006 tarihinden geçerli olmak üzere 6/4/2006 tarihinde yürürlükten kaldırıldığından, 2005 yılında başlayıp 2006 yılında sona eren özel hesap dönemine tabi kurumlar vergisi mükelleflerinin, 31/12/2005 tarihine kadar yapmış oldukları harcamaları üzerinden hesapladıkları yatırım indirimi istisnası tutarları ile daha önceki dönemlerden devreden yatırım indirimi istisnası tutarları toplamını, 2005 yılında başlayıp 31/12/2005 tarihine kadar olan döneme ait kazançlarından indirebilmeleri; bu indirimle rağmen artan tutar bulunması halinde artan kısmı, 01/01/2006 – (2006 yılı içinde biten) özel

hesap döneminin bitiş tarihi arasındaki dönem kazançlarından ve/veya 2007 ve 2008 yılı kazançlarından (% 30 kurumlar vergisi oranını dikkate almak suretiyle) indirilebilmeleri mümkün bulunmaktadır.

2005 yılında başlayıp 2006 yılında sona eren özel hesap dönemine tabi söz konusu mükelleflerin, 31/12/2005 tarihine kadar yapmış oldukları harcamaları üzerinden hesapladıkları yatırım indirimi istisnası tutarları ile daha önceki dönemlerden devreden yatırım indirimi istisnası tutarları toplamının, 2005 yılında başlayıp 31/12/2005 tarihine kadar olan döneme ait kazançlarından indiriminden sonra, artan tutar bulunmaması halinde, 2006 yılı içinde biten özel hesap dönemine ait kazancın tamamına 5520 sayılı Kanunun Geçici 1 inci maddesinin 6 numaralı fıkrasına göre belirlenen kurumlar vergisi oranının uygulanacağı tabiidir.

2005 yılında başlayıp 2006 yılında biten özel hesap dönemine ait kazancın, 31/12/2005 tarihine kadar olan dönem ile bu tarihten sonraki döneme ait kısmı; özel hesap dönemine ait toplam kazanç tutarının 12'ye bölünmesi sonucu bulunan tutarın, kıst dönemdeki ay sayısı ile çarpılması suretiyle belirlenecektir.

12. Vergi Kanunları Dışındaki Kanunlarda Yer Alan İstisna Hükümleri

5520 sayılı KVK'nın 35/1. maddesine göre diğer kanunlardaki muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümler, kurumlar vergisi bakımından geçersizdir. Yine aynı Kanunun geçici 1. maddesinin (9) numaralı fıkrasına göre Bu Kanunun yürürlüğünden önce kurumlar vergisine ilişkin olarak başka kanunlarda yer alan muafiyet, istisna ve indirimler bakımından 35 inci madde hükmü uygulanmayacaktır. Dolayısıyla aşağıda yer alan istisnalar geçerliliğini koruyacaktır:

a) 4325 Sayılı Kanunla Tanınan İstisna:

4325 sayılı “Olağanüstü Hal Bölgesi ve Kalkınmada Öncelikli Yörelerde 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 Yörelerde 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 tevkiyat yapılacaktır.

b) Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilen kazançlara ilişkin istisna (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 edilecek kazançlar gelir ve kurumlar vergisine,

tabi olmayacaktır.

Gelir ve Kurumlar vergilerinden istisna edilen bu kazançlar GVK'nın 94/6-b-ii bendine göre tevkiyata 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 tevkiyat yapılacaktır.

c) 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.

d) 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. İstisnalarla İlgili Bazı Önemli Konular:

- 5520 sayılı Kanunun 5'nci maddesinin son fıkrasına hükmüne göre; iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen ka-

zançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, kurum kazancından indirilmesinin kabul edilmemektedir.

- .YMM ile tam tasdik raporu olmayanların, beyannameye 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 tablolarla 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 İÇİN
TİCARİ 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.)
DİĞER 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 DAHI İNDİRİLECEK İSTİSNA ve İNDİRİMLER (-)	
-İştirak kazançları istisnası -Tam Mükellef kurucu intifa senetleri ile diğer intifa senetleri kar payları (KVK 5/1-a)	
-Emisyon primi istisnası (KVK 5/1-ç)	
-Yatırım fon ve ort. portföy işl. Kazancı ile Kanunda belirtilen diğer fon ve ortaklıkların kazançları (KVK 5/1-d)	
-Taşınmaz, İştirak hissesi, kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakkı satış kazançları (KVK 5/1-e)	
-Y.dışı inşaat onarma işlerinden sağlanan kazançlar (KVK 5/1-h)	

-Eğitim ğretim kurumları ile rehabilitasyon mrk. kazançları (KVK 5/1-ı)	
-Yurtdışı kazanç istisnaları (KVK 5/1-b-c-g)	
-Serbest bölgelerde elde edilen kazançlar	
-4325 sayılı Kanun kapsamındaki istisna kazançlar.	
-Teknoloji geliştirme bölgelerine ilişkin istisna.	
-Ar-Ge indirimi (KVK 10/1-a)	
-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 sağlana 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) (2001-2005 yılları zararları)

KAZANCIN BULUNMASI HALİNDE İNDİRİLECEK İSTİSNA ve İNDİRİMLER (-)	(Yukarıdaki istisnaların uygulanması sonucunda kazancın kalması halinde uygulanacak istisnalar)
-Risturnlar (KVK 5/1-i)	(Kooperatiflerde söz konusudur.)
-Sponsorluk harc.(KVK 10/1-b)	
-%5lik sınırlamaya tabi bağış ve yard. (KVK 10/1-c)	
-Eğitim ve Sağlık Tes. İle Yurt İnş. İlişk. Bağış Yard. (KVK 10/1-ç)	
-Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış Yard. (KVK 10/1-d)	
-Doğal afetlerde Başbakanlık aracılığıyla yapılan bağışlar (KVK 10/1-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 % 20 oranında vergi hesaplanır.)

F. KURUM KAZANCININ DAĞITILMASI HALİNDE YAPILACAK KESİNTİ

1. GVK'nın 94/6-b (i ve ii alt bentleri) ve KVK'nın 15/2 ve 30/3 Maddeleri Uyarınca Yapılacak Kesinti

4842 sayılı Kanunla 24.04.2003 tarihinde Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinin (b) alt bendinde yapılan değişiklikle, kurum kazançları üzerinden yapılacak tevkifatla ilgili olarak; kurumların istisna kazançları ile normal kazançları ayırımına son verilip, istisna olsun olmasın tevkifat, karın dağıtılması aşamasına bırakılmıştı. 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 öngörülmüştü. Tevkifat oranları ise %10 olarak belirlenmişti.

23.07.2006 tarih 26237 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Gelir Vergisi Kanunu'nun menkul kıymetlerde vergileme sistemini belirleyen Geçici 67'nci maddesi hükümlerine göre yapılmakta olan bazı tevkifat oranları ile 5520 sayılı KVK'nın 15'inci ve 30'uncu maddeleri ile

GVK'nın 94'ncü maddesi uyarınca kar dağıtımında öngörülen tevkifat nisbetlerinde değişiklik yapılmıştır. Buna göre, kar dağıtımında daha önce %10 olan tevkifat oranı **%15'e** çıkarılmıştır.

Yapılan değişiklik sonrası GVK'nın **94/6.** maddesinin ilgili kısmı aşağıdaki gibidir:

“b-i) Tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve gelir vergisinden muaf olanlara dağıtılan, 75'nci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından (karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmaz) % 15,

ii) Tam mükellef kurumlar tarafından; dar mükellef gerçek kişilere ve gelir vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan, 75'inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından (karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmaz) % 15,”

Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b maddesinin (i) ve (ii) alt bentleri uyarınca, tam mükellef kurumlar tarafından;

- Tam mükellef gerçek kişilere,
- Gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara,
- Gelir ve kurumlar vergisinden muaf olanlara,
- Dar mükellef gerçek kişilere,
- Gelir 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.

Daha önce GVK 94. maddede düzenlenen ve tam mükellef kurumlar tarafından

-Dar mükellef kurumlara,

-Kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere,

dağıtılan kar paylarının vergilendirilmesiyle ilgili düzenleme ise 5520 sayılı Kanun sistematığı içinde bundan böyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer almaktadır. **KVK'nın 30'uncu maddesinin üçüncü fıkrası** uyarınca tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye'de bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan (Karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmaz) ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'nci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kar payları üzerinden bu Kanunun 15'inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tabi tutulan kazançlar hariç olmak üzere stopaj oranı % 15 olarak açıklanmıştır.

Yine **KVK'nın 15.maddesinin ikinci fıkrasına** göre vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.) Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerindeki kâr payları üzerinden, KVK 15. maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tâbi tutulan kazançlar hariç olmak üzere % 15 oranında vergi kesintisi yapılır.

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, ortaklara 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. Öngörü-

len 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 kurum	-	X
Dar mükellef kurum (işyeri veya daimi temsilcisi var ise)	-	X
Tam mükellef gerçek kişi (*)	X	-
Gelir vergisi mükellefi olmayan kişi	X	-
Gelir vergisinden muaf olan kişi	X	-
Kurumlar vergisi mükellefi olmayan kurum	X	
Kurumlar vergisinden muaf olan kurum	X	
Dar mükellef gerçek kişi	X	-
Dar mükellef kurum (işyeri veya daimi temsilcisi yok ise)	X	-
Gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükellef kişi	X	-

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

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

Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b maddesinde yapılan 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,

dağıtımını halinde 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 dağıtımını 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 payı, 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.

3. 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 dağıtımı 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 sa-

hiplerini 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 vergisi 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 bulduran 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 (ünvanı, 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 olacaktır. 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 yapması 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, dağıtımın 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 dağıtımı 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 paylarının, 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 kesintisinin yapılması gerekecektir.

4. 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 istis-

na 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 istinaden 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 gerçekleşen 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 dağıtımını sayılmadığından, karını sermayesine ekleyen kurumlar, kar dağıtımına bağlı tevkifat yapmayacaklardır.

5. Dar Mükellef Kurumlarca Yapılacak Tevkifat (KVK 30/6)

5520 sayılı KVK öncesinde GVK'nın 94/6-b-iii maddesinde düzenlenen tevkifat hükmü, yeni KVK'nın 30'uncu maddesinin 6. fıkrasında düzenlenmiş ve daha önce %10 olan tevkifat oranı %15 olarak belirlenmiştir.

Buna göre, 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 kısımdan ana merkeze aktarılan tutar üzerinden % 15 oranında kurumlar vergisi tevkifatı yapmaları gerekmektedir.

Öte yandan, dar mükellef kurumların Türkiye'de elde edilen karı ana merkezlerine aktarmamaları halinde ise anılan hüküm gereğince tevkifat yapılmayacaktır.

G. KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNUN 15/3 MADDESİNE GÖRE YAPILACAK KESİNTİ

5520 sayılı Kanunun tam mükellef kurumlara yapılan ödemeler için kurumlar vergisi kesinti oranlarını belirleyen 15.maddesinin üçüncü fıkrasına göre; emeklilik yatırım fonlarının kazançları hariç olmak

üzere, Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde yazılı kazançlardan, dağıtılsın veya dağıtılmasın, kurum bünyesinde % 15 oranında vergi kesintisi yapılır. Bilindiği üzere KVK'nın 5.maddesi kurumlar vergisinden istisna kazançları düzenlemektedir.

Eski uygulamada Gelir Vergisi Kanununun 94/6-a Maddesine göre yapılan söz konusu tevkifat artık KVK Md.15/3 hükmüne göre yapılacaktır. Önceki uygulamada iki alt bent halinde %0 ve %10 kesinti oranlarının söz konusu olduğu bu kazançlar üzerinden yeni uygulamada (Bakanlar Kurulunca ayrı bir belirleme yapılmadığı sürece) % 15 kesintiye tabi olacaktır.

KVK 15/3 maddesine göre üzerinden -dağıtılsın dağıtılmasın- kurum bünyesinde %15 kurumlar vergisi kesintisi yapılacak kazançlar şunlardır:

Türkiye'de kurulu;

- Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- Portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları.

Emeklilik yatırım fonlarının kazançları KVK md.15/3'e göre kesintiye tabi değildir.

Söz konusu istisna kazançlar KVK'nın 15/3 maddesine göre kesintiye tabi tutulduklarından, bu fonların kazançları üzerinden GVK'nın 94/6-b-ii maddesine göre vergi tevkifatı yapılmayacaktır.

H. VERGİ CENNETLERİYLE MÜCADELE KAPSAMINDA YAPILACAK KESİNTİ (KVK Md.30/7)

5520 sayılı yeni KVK ile yapılan düzenlemede **vergi cennetleriyle mücadele amacıyla getirilmiş özel bir hüküm** yer almaktadır. Buna göre, zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerde yerleşik kurumlara yapılan her türlü ödemeler üzerinden, Türkiye'deki kurum kazançlarının taşıdığı vergi yüküne yaklaşık oranda bir vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür. Gerekçede belirtildiği üzere, zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerde yerleşik kurumlara veya bu ülkelerde bulunan tam mükellef kurumlara ait iş yeri veya daimi temsilcilere yapılacak her türlü ödemeler bu kapsamdadır. Ancak, transfer fiyatlandırması esaslarına göre emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemelerle kredi ana para ve kâr payı ödemeleri üzerinden bu fıkra uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Yapılan düzenleme ile, vergi cenneti olarak nitelenen ülkelerde yerleşik gerçek veya tüzel kişilere çeşitli adlar altında yapılacak ödemelerin, Türkiye'deki vergi matrahlarını azaltmak amacıyla kullanılmasının önüne geçilmesi amaçlanmaktadır.

KVK'nın 30/7.maddesi hükmü aşağıdaki gibidir:

“Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin

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

a) Emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemeler, emsaline uygun fiyatlarla deniz ve hava ulaştırma araçlarının kiralanması için yapılan ödemeler ile yapılan işin tamamlanabilmesi bakımından zorunluluk arz eden geçiş ücreti, liman ücreti gibi ödemeler üzerinden yapılacak kesinti oranını; her bir ödeme türü, faaliyet konusu ya da sektör itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sıfıra kadar indirmeye veya kanunî seviyesine kadar getirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.

b) Yurtdışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin ana para, faiz ve kâr payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri üzerinden bu fıkra uyarınca vergi kesintisi yapılmaz.

c) Bu fıkraya göre vergi kesintisine tâbi tutulan ödemeler, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre ayrıca vergi kesintisine tâbi tutulmaz.”

I. GVK'NIN 94/6-B, KVK 15/2, 15/3, 30/3, 30/6 VE 30/7 MADDELERİNE GÖRE YAPILAN TEVKİFATIN BEYANI VE ÖDENMESİ

Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesine göre yapılan vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri, ertesi ayın yirminci günü akşamına kadar ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine **bildirmeye mecburdur** (GVK md.98). Bu tevkifat, aynı ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar ödenecektir (GVK Md.119).

KVK'nın 15.maddesi uyarınca vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine, vergilendirme dönemini izleyen ayın yirminci günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile bildirmeye mecburdurlar. Gelir Vergisi Kanununda belirlenen usûl ve esaslar, bu maddeye göre verilecek muhtasar beyannameler hakkında da uygulanır. Şu kadar ki, KVK 15. maddenin üçüncü fıkrası uyarınca yapılan kesinti, kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği döneme ait muhtasar beyanname ile beyan edilir. (KVK 15/5)

KVK'nın 30 uncu maddesi gereğince vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirmek zorundadırlar. Muhtasar beyanname konusunda Gelir Vergisi Kanununda belirlenen usûl ve esaslar, bu maddeye göre verilecek muhtasar beyannameler hakkında da uygulanır. (KVK Md.31)

GVK 94/6-b maddesi uyarınca 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.

J. 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.
- 2006 yılı aktif toplamı 7.415.800,- YTL'yi veya net satışları toplamı 16.479.500,- YTL'yi (Parasal hadler; 10 sıra no.lu MSUGT uyarınca bir önceki yıla ilişkin parasal hadlerin yeniden değerlendirme 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.
- Beyannamedeki 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.

K. E-BEYANNAME UYGULAMASI

367 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde⁵ yapılan açıklamaya göre; **Kurumlar Vergisi mükellefleri, hiçbir hadle sınırlı olmaksızın Kurumlar Vergisi Beyannamesi ve Geçici Vergi Beyannamelerini elektronik ortamda göndermek zorundadırlar.**

Aynı Tebliğe göre, **İstanbul ilinde kurulan Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı mükelleflerine, tüm vergi beyannamelerini elektronik ortamda gönderme mecburiyeti getirilmiştir.**

5 01.02.2007 tarih ve 26421 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

L. UYGULAMA ÖRNEKLERİ

ÖRNEK - 1

(İstisna Kazancı Bulunmayan ve Kar Dağıtımını Yapmayan Tam Mükellef Bir Kurumun Durumu)

Narenciye ticareti ile uğraşan Sabah Ltd. Şirketi, Uray Vergi Dairesi'nin 370 890 3410 sicil numaralı mükellefidir. Kurumun 2006 yılı bilançosuna göre dönem karı (ticari bilanço karı) 90.000 YTL, kanunen kabul edilmeyen giderleri ise 9.500 YTL'dir. Kurumun 2006 yılına ilişkin olarak ödediği geçici vergi tutarı ise 18.000 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:

	(YTL)
TİCARİ BİLANÇO KARI (DÖNEM KARI)	90.000
K.K.E.G. (+)	9.500
KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI	99.500
HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİ (99.500x %20=)	19.900
MAHSUP EDİLECEK VERGİLER TOPLAMI Ödenen Geçici Vergi.....18.000	18.000
ÖDENMESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ.	1.900

ÖRNEK - 2

(İstisna Kazançları Bulunan ve Kar Dağıtımı Yapmayan Tam Mükellef Bir Kurumun Durumu)

Maltepe Vergi Dairesi'nin 336 010 4860 sicil numaralı mükellefi Çil Tekstil A.Ş. tekstil ürünleri imalatı ve satışıyla uğraşmaktadır. Çil Tekstil A.Ş'nin 2006 yılı bilançosuna göre ticari karı 650.000 YTL olup kanunen kabul edilmeyen giderleri 62.500 YTL'dir. Kurumun ticari karının 40.000 YTL'si iştirak kazancı, 50.000 YTL'si (KVK Md.5/1-e maddesindeki şartları taşıyan ve 26.08.2006 tarihinde gerçekleşen) rüçhan hakkı satış kazancından oluşmuştur. Ayrıca kurumun GVK md.19 kapsamında yaptığı yatırım harcamaları nedeniyle yararlanabileceği 195.000 YTL yatırım indirimi istisna hakkı vardır. Kurum, 2006 yılına ilişkin olarak 79.000 YTL geçici vergi ödemiştir. Ayrıca karın dağıtılmaması kararı alınmıştır. Bu verilere göre şirketin kurumlar vergisi hesabı aşağıdaki gibidir:

	(YTL)
TİCARİ BİLANÇO KARI (DÖNEM KARI)	650.000
K.K.E.G. (+)	62.500
İNDİRİM VE İSTİSNALARDAN ÖNCEKİ KURUM KAZANCI (a)	712.500
İNDİRİM VE İSTİSNALAR TOPLAMI (-) (b)	272.500
Zarar Olsa Dahı İndirilecek İstisnalar	
- İştirak Kazancı.....40.000	
- Rüçhan Hakkı Kupon Satış Kazancı (50.000 x %75 =).....37.500	
Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisnalar	
- Yatırım İndirimi.....195.000	
KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI (a-b)	440.000
HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİ (440.000 x %20=)	88.000
MAHSUP EDİLECEK VERGİLER TOPLAMI	
- Ödenen Geçici Vergi79.000	79.000
ÖDENMESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ.	9.000

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 Gülhaş Tic. A.Ş., Boğaziçi Kurumlar Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 523 541 5562 sicil numaralı mükellefidir. Kurumun 2006 yılı ticari bilanço karı (dönem karı) 950.000 YTL olup, kanunen kabul edilmeyen giderleri 51.500 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. 5/1-e kapsamındadır) 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 Kanunu'nun geçici 61. maddesinin son fıkrası ile geçici 65. maddeden yararlanılmamıştır. Kurum 2006 yılına ilişkin olarak 60.000 YTL geçici vergi ödemiştir. Kurumun 2005 yılına ilişkin 80.000 YTL mali zararı mevcuttur. Vergi sonrası karın tamamının dağıtılması kararı alınmıştır (Kurumun ödenmiş sermayesi 1.000.000 YTL olup, daha önce ayrılmış birinci tertip yedek akçe tutarı 42.000 YTL'dir. Kurumun ortakları tam mükellef gerçek kişilerden oluşmaktadır). Bu verilere göre kurumun vergi ve yasal yükümlülükleri aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

1) Kurumlar Vergisinin Hesabı

	(YTL)
TİCARİ BİLANÇO KARI (DÖNEM KARI)	950.000
K.K.E.G. (+)	51.500
İNDİRİM VE İSTİSNALARDAN ÖNCEKİ KURUM KAZANCI	1.001.500
ZARAR OLSA DAHİ 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 (-)	80.000
KAZANCIN BULUNMASI HALİNDE İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER (-)	180.000
- Yatırım İndirimi.....180.000	
KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI	514.500
HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİ (514.500 x %20=)	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 değişmeden önceki hükümleri tercih ettiğinden Gelir Vergisi Kanununun geçici 61. maddesi uyarınca yatırım indirimi istisna tutarı üzerinden dağıtılsın dağıtılmasın, %19,8 oranında gelir vergisi tevkifatı yapacaktır. İştirak kazancı ve serbest bölge kazancı üzerinden ise kar dağıtımı sırasında tevkifat yapılacaktır. Buna göre yatırım indirimi istisnasına ilişkin gelir vergisi tevkifatı aşağıdaki gibi hesaplanacak ve Nisan ayına ilişkin muhtasar beyanname ile 21.05.2007 tarihine kadar (20 Mayıs tarihinin tatil gününe rastlaması nedeniyle) beyan edilecek; kar dağıtımı yapıldığından verginin tamamı 28.05.2006 akşamına kadar (26 Mayıs tarihinin tatil gününe rastlaması nedeniyle) tek seferde 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)

TİCARİ BİLANÇO KARI (DÖNEM KARI)	950.000
Vergi ve Yasal Yükümlülükler Toplamı	138.540
- Kurumlar Vergisi..... 102.900	
- Gelir Vergisi Tevkifatı..... 35.640	
VERGİ SONRASI KAR (Dönem Net Karı)	811.460
Geçmiş Dönemler Zararı (-)	80.000
1. Tertip Yasal Yedek Akçe (-) *	36.573
DAĞITILABİLİR NET DÖNEM KARI	694.887
Olağanüstü Yedekler (-)**	130.000
1. Temettü *** (1.000.000 x %5)	50.000
KALAN	514.887
2. Tertip Yasal Yedek Akçe ****	46.808
2. Temettü (514.887 – 46.808=)	468.079
Brüt Temettü (1. temettü + 2. temettü)	518.079
TEVKİFAT MATRAHI (518.079 – 144.360*****=)	373.719
TEVKİFAT TUTARI (373.719 x %10=)	37.371,90
NET TEMETTÜ (518.079 – 37.371,90 =)	480.707,10
KALAN 694.887 - (130.000+46.808 +37.371,90 + 480.707,10)=	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 $(811.460 - 80.000) \times \%5 = 36.573$ YTL'dir. Daha önceden ayrılmış yedek akçe tutarı olan 42.000,- YTL ile birlikte bu tutar, ödenmiş sermayenin (1.000.000 YTL) %20'si olan 200.000 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.5/1-e) 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, dağıtılabılır karın en az %20'si oranında kar dağıtım zorunluluğu getirmiştir. Bu zorunluluk nakit veya bedelsiz hisse senedi verilmek 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 dağıtılabılır net dönem karından 1. temettü ve dağıtılması mümkün olmayan gayrimenkul satış kazancı (olağanüstü yedek) düşüldükten sonraki tutar esas alınmıştır. $[(694.887 - 50.000 - 130.000) \times 1/11 = 46.808]$

(*****) Dağıtılmasına karar verilen kazancın içinde geçici 61. madde kapsamında tevkifata tabi tutulmuş kazanç da bulunduğundan, dağıtılan kazancın; öncelikle tevkifata tabi tutulmuş kazançtan oluştuğu kabul edilecek, kalan kısım üzerinden kar dağıtımına bağlı tevkifat yapılacaktır. Örneğimizde kar dağıtımına bağlı tevkifat matrahını hesaplamak için, dağıtılan kar içindeki tevkifat yükü taşıyan kazancın (yatırım indirimi) brüt tutarından, daha önceden yapılmış olan tevkifatın indirilmesi suretiyle kalan kısmı dikkate alınmıştır. Şöyle ki;

	(YTL)
Dağıtılabılır brüt kazanç	518.079
(-) Yatırım İndirimi (180.000-35.640)	144.360
	<hr/>
	373.719

4) Vergi Karşılığının ve Kar Dağıtımının Muhasebeleştirilmesi:

a) Dönem karıyla ilgili olarak 31.12.2006 tarihi itibarıyla yapılması gereken muhasebe kayıtları şöyledir:

(YTL)

31.12.2006

691- DÖNEM KARI VE DİĞER Y.K.	138.540,-	
370 - DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER Y.K.		138.540,-
- KV	102.900,-	
- GV Tevkifatı	35.640,-	

31.12.2006

371- DÖNEM KARININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ	60.000,-	
193 - PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR		60.000,-

31.12.2006

690 - DÖNEM KARI VEYA ZARARI	950.000,-	
691 - DÖNEM KARI VE DİĞER Y.K.		138.540,-
692 - DÖNEM NET KARI VE ZARARI		811.460,-

31.12.2006

690 - DÖNEM KARI VEYA ZARARI	811.460,-
590 - DÖNEM NET KARI	811.460,-

b) Dönem karının Nisan ayında dağıtılmasıyla ilgili muhasebe kayıtları da aşağıdaki gibidir:

20.04.2007

570 - GEÇMİŞ YILLAR KARLARI*	811.460,-
540 - YASAL YEDEKLER	83.381,-
- 1. Tertip Yasal Yd.A.	36.573,-
- 2. Tertip Yasal Yd.A.	46.808,-
331 - ORTAKLARA BORÇLAR	518.079,-
- 1. Temettü	50.000,-
- 2. Temettü	468.079,-
542 - OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER**	130.000,-
580 - GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI	80.000,-

(*) 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. Pasifte özel bir fon hesabında tutulması gereken ve sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. (KVK Md.5/1-e).

ÖRNEK - 4

(İstisna Kazançları Bulunan Dar Mükellef Bir Kurumun Durumu)

Dar mükellef ANWD Co.'nun 2006 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 4842 sayılı Kanun sonrası hükümlere göre yararlanabileceği (stopajsız) 50.000 YTL tutarında yatırım indirimi istisnası da mevcuttur. 2006 yılında 25.000 YTL geçici vergi ödemiştir. Ana merkeze aktarılan bir tutar bulunmamaktadır. Bu verilere göre şirketin kurumlar vergisi hesabı aşağıdaki gibi olacaktır:

	(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 Dahı 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 %20=)	40.000
MAHSUP EDİLECEK VERGİLER TOPLAMI	
- Ödenen Geçici Vergi25.000	25.000
ÖDENMESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ	15.000

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 30. maddesinin altıncı fıkrasında, yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmından ana merkezlerine aktardıkları tutarlar üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapmaları gerekmektedir. Örneğimizdeki dar mükellef kurum, vergi sonrası kurum kazancını ana merkeze aktarmadığından KVK'nın 30/6. maddesi gereğince tevkifat yapmayacaktır. (5520 sayılı kanun öncesinde söz konusu tevkifat hükmü GVK'nın 94/6-b-iii maddesinde düzenlenmekteydi.)

