

# **GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ**

## **BEYANNAME DÜZENLEME**

### **REHBERİ - 2007**

**Ercan AKBAY**  
Baş Hesap Uzmanı

**T.Tolga KALKAN**  
Hesap Uzmanı

**TÜRMOB YAYINLARI- 335**

Sirküler Rapor Serisi

Seri No: 2008 - 3

**TÜRMOB Adına Sahibi**  
**Mehmet TİMUR**

**Sorumlu Yazışleri Müdürü**  
**Ali E. DOĞANOĞLU**

**Dizgi - Düzenleme**

**TÜRMOB**  
**Basın - Yayın Servisi**

**Yayın Türü**  
**Yaygın Süreli**

**Baskı**  
**Gurup Matbaacılık A.Ş.**  
İstanbul Yolu Trafo Karşısı Varlık/ANKARA  
**(0.312) 384 73 44**

**Baskı Tarihi**  
**04 Mart 2008**

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 2008-3 Seri Numaralı bu kitabı; Baş Hesap Uzmanı Ercan Akbay ve Hesap Uzman T. Tolga Kalkan tarafından hazırlanan **“Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi 2007”** 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 - 2007

I-	Giriş .....	3
II-	Yıllık Beyanname .....	5
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 .....	49
	F) Menkul Sermaye İradı Elde Edenler .....	59
	G) Diğer Kazanç ve İrat Elde Edenler .....	79
	H) Yabancı Ülkelerden Gelir Elde Edenler .....	82
V-	Dar Mükellefiyette Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi Vermek Zorunda Olanlar .....	83
VI-	Tam Mükellefiyette Yıllık Beyanname Verilmeyecek ve Beyannameye Toplanmayacak Gelirler .....	83
VII-	Dar Mükellefiyette Yıllık Beyanname Verilmeyecek ve Beyannameye Toplanmayacak Gelirler .....	84
VIII-	Yıllık Beyanname Verilmesi ve Gelirin Toplanmasıyla İlgili Esaslar .....	85

<b>IX-</b>	<b>Gelirin Toplanması ve Beyanında Aile Bireylerinin Durumu</b>	<b>86</b>
<b>X-</b>	<b>Yıllık Beyannameye Dahil Kazanç ve İratlarda Zarar Mahsubu</b>	<b>86</b>
<b>XI-</b>	<b>Beyanname Üzerinde Yapılacak Diğer İndirimler</b>	<b>87</b>
	1- Sigorta Primi İndirimi	87
	2- Eğitim ve Sağlık Harcamaları İndirimi	88
	3- Sakatlık İndirimi	88
	4- Bağış ve Yardım İndirimi	89
<b>XII-</b>	<b>Gelir Vergisinde Bazı İstisnalar</b>	<b>92</b>
	1- Yatırım İndirimi İstisnası	92
	2- Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası	94
	3- 4325 Sayılı Kanun Kapsamındaki Kazançlara İlişkin İstisna	96
	4- Serbest Bölgelerden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna	97
<b>XIII-</b>	<b>2007 Yılı Gelirlerine İlişkin Gelir Vergisi Tarifesi</b>	<b>98</b>
<b>XIV-</b>	<b>Yıllık Beyannamenin Verilmesi</b>	<b>99</b>
	1- Beyannamenin Verileceği Vergi Dairesi	99
	2- Beyanname Verme ve Ödeme Süreleri	99
	3- Yıl İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilerin Mahsubu	100
	4- Yıllık Beyannameye Eklenecek Bildirim ve Belgeler	101
	5- Diğer Hususlar	103
<b>XV-</b>	<b>Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflere Ait Ticari Kardan Mali Kara Ulaşmak İçin Yapılan Hesaplamayı Gösteren Bildirimin Doldurulması</b>	<b>104</b>
<b>XVI-</b>	<b>2007 Yılında Elde Edilen Gelirlerin Yıllık Beyanname İle Bildirilmesine İlişkin Örnekler</b>	<b>111</b>

# KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAME DÜZENLEME REHBERİ - 2007

1. Giriş	119
2. Beyanname Verilecek Haller	120
3. Safi Kurum Kazancının Tespiti	121
3.1. Safi kurum kazancı	121
3.2. Kontrol edilen yabancı kurum kazancı	122
4. İndirilecek Giderler	124
4.1. Menkul kıymet ihraç giderleri	124
4.2. Kuruluş ve örgütlenme giderleri	124
4.3. Genel kurul toplantıları için yapılan giderler ile birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye giderleri	125
4.4. Sigorta ve reasürans şirketlerinde bilanço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait karşılıklar	125
4.5. Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortağın kâr payı	127
4.6. Katılım bankalarının katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları	127
4.7. Kurum çalışanlarına ödenen temettü ikramiyesi	127
5. İndirilemeyecek Giderler	128
5.1. Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler	128
5.2. Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler	128
5.3. Sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazançlar	131
5.4. Ayrılan yedek akçeler	132
5.5. Hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü cezalar ve gecikme zamları	132
5.6. Menkul kıymetlerin itibari değerinin altında ihracından doğan zararlar	132
5.7. Esas faaliyet konusu ile ilgili olmayan deniz ve hava taşıtlarının giderleri	133
5.8. Suçtan kaynaklanan maddi ve manevi tazminat giderleri	133
5.9. Basın yoluyla işlenen fiillerden dolayı ödenen tazminatlar	133

5.10.	Alkol ve tütün mamullerinin reklam giderlerinin %50'si	133
5.11.	Dar mükellef kurumların ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelerine yaptıkları bazı ödemeler	134
5.12.	Kurumların yönetim kurulu başkan ve üyelerine verilen temettü ikramiyeleri	134
5.13.	Diğerleri	134
<b>6.</b>	<b>Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım</b>	<b>136</b>
6.1.	Yasal Düzenlemeler	136
6.2.	İlişkili Kişi Kavramı	136
6.3.	Emsallere Uygunluk ve Uygun Fiyat Tespiti	137
6.4.	Mükelleflerden İstenecek Belge ve Bilgiler	139
6.5.	Düzeltilme ve Uygulanacak Cezalar	140
<b>7.</b>	<b>Beyanname Üzerinde Yapılacak İndirimler</b>	<b>141</b>
7.1.	Zarar Mahsubu	141
7.1.1.	Geçmiş yıl zararlarının mahsubu	141
7.1.2.	Yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar	143
7.2.	Diğer İndirimler	145
7.2.1.	Ar-Ge indirimi	145
7.2.1.1.	Ar-Ge faaliyetinin tanımı ve kapsamı	146
7.2.1.2.	Ar-Ge faaliyetinin sınırı	147
7.2.1.3.	Ar-Ge harcamaları	148
7.2.1.4.	Ar-Ge harcamalarının kayıtlarda izlenmesi	149
7.2.1.5.	Ar-Ge indiriminin uygulanması	150
7.2.1.6.	Aktifleştirilen kıymetlerin devri	150
7.2.1.7.	Diğer hususlar	151
7.2.1.7.1.	Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler	151
7.2.1.7.2.	Mükelleflerden istenecek belgeler ve diğer hususlar	151
7.2.1.7.3.	Ar-Ge projesi ile ilgili olarak istenecek belgeler	152
7.2.1.7.4.	Projenin Ar-Ge projesi olarak değerlendirilmemesinin sonuçları	153
7.2.1.7.5.	Yeminli mali müşavir tasdik raporu	153
7.2.1.7.6.	Diğer kurumlardan sağlanan Ar-Ge destekleri	154
7.2.1.7.7.	Teknoloji geliştirme bölgelerinde ve serbest bölgelerde yapılan Ar-Ge harcamaları	154
7.2.2.	Sponsorluk harcamaları	155
7.2.3.	Bağış ve Yardımlar	160

7.2.3.1.	Kurum kazancının %5'i ile sınırlı bağış ve yardımlar . . . . .	161
7.2.3.2.	Sınırsız (kurum kazancıyla sınırlı) bağış ve yardımlar . . . . .	161
7.2.3.2.1.	Eğitim ve sağlık tesislerine ilişkin bağış ve yardımlar . . . . .	161
7.2.3.2.1.1.	Bağışın Yapılabileceği Yerler . . . . .	162
7.2.3.2.1.2.	Yapılacak bağış ve yardımların niteliği . . . . .	163
7.2.3.2.1.3.	Kapsam dışında kalan bağış ve yardımlar . . . . .	164
7.2.3.2.1.4.	Bağış ve yardımın belgelendirilmesi . . . . .	164
7.2.3.2.2.	Kültür ve turizm amaçlı bağış ve yardımlar . . . . .	165
7.2.3.2.3.	Doğal afetlere ilişkin bağış ve yardımlar . . . . .	167
7.2.3.3.	Diğer Kanunlarda Yer Alan Bağış ve Yardımlar . . . . .	168
7.2.3.3.1.	Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonuna veya Bu Fona İlişkin Vakıflara Yapılan Bağış ve Yardımlar . . .	168
7.2.3.3.2.	Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair 7269 Sayılı Kanuna Göre Afet Felaketzedelerine Yapılacak Bağış ve Yardımlar . . . . .	168
7.2.3.3.3.	Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Hakkındaki 2828 Sayılı Kanuna Göre Bu Kuruma ve Kuruluşlara Yapılan Bağış ve Yardımlar . . . . .	169
7.2.3.3.4.	Üniversitelere ve Yüksek Teknoloji Enstitülerine Yapılan Bağışlar . . . . .	170
7.2.3.3.5.	222 Sayılı İlköğretim Kanununa Göre İlköğretim Kurumlarına Yapılan Bağış ve Yardımlar . . . . .	171
7.2.3.3.6.	Türkiye Bilimsel Araştırma Kurumuna (TÜBİTAK) Yapılan Bağışlar . . . . .	171
7.2.3.3.7.	Atatürk Kültür Dil ve Tarih Kurumu Kanununa Göre Yapılan Bağışlar . . . . .	172
7.2.3.3.8.	4122 Sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu Çerçevesinde Yapılan Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Harcamaları . . . . .	172
7.2.3.3.9.	Sekiz Yıllık Kesintisiz Eğitim İçin Yapılan Bağışlar . . . . .	173
7.2.3.3.10.	5434 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu'nu Kapsamında Yapılan Bağışlar . . . . .	173
7.2.3.3.11.	2955 Sayılı Gülhane Askeri Tıp Akademisi Kanunu Uyarınca Yapılan Bağışlar . . . . .	174
7.2.3.3.12.	Diğer Düzenlemeler . . . . .	174
7.2.3.4.	Aydın Olarak Yapılan Bağış ve Yardımların Katma Değer Vergisi kanunu Karşısındaki Durumu . . . . .	174

<b>8.</b>	<b>Kurumlar Vergisinden İstisna Kazançlar</b>	<b>178</b>
8.1.	İştirak Kazançları İstisnası ve Yurtdışı İştirak Kazançları İstisnası	178
8.2.	Yurtdışı İştirak Hisselerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kurum Kazançları İstisnası	180
8.3.	Emisyon Primi Kazancı İstisnası	181
8.4.	Yatırım Fonları ve Yatırım Ortaklıklarının Kazançlarına İlişkin İstisna	182
8.5.	Taşınmazlar ve İştirak Hisseleri ile Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri ve Rüçhan Hakları Kazanç İstisnası	183
8.6.	Bankalara Borçları Nedeniyle Kanuni Takibe Alınmış Kurumlara Tanınan İstisna	185
8.7.	Kurumların Yurtdışında Bulunan İşyerleri veya Daimi Temsilcilikleri Aracılığıyla Elde Ettikleri Kurum Kazançlarına İlişkin İstisna	185
8.8.	Yurtdışı İnşaat, Onarma, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlara İlişkin İstisna	186
8.9.	Eğitim ve Rehabilitasyon Merkezlerinde Kazanç İstisnası	187
8.10.	Risturn İstisnası (KVK Md.5/1-i)	188
8.11.	Kaldırılan Yatırım İndirimi ve Geçiş Dönemi Uygulamaları	189
8.11.1.	Devreden Yatırım İndirimi	191
8.11.2.	01.01.2006 Tarihinden Sonra Yapılacak Yatırımlar İçin Yatırım İndirimi Hesaplanması	191
8.11.2.1.	24.04.2003 Tarihinden Önce Yapılan Müracaatlara İstinaden Düzenlenen Teşvik Belgeleri Kapsamında Yapılan Yatırımlar	191
8.11.2.2.	Gelir Vergisi Kanununun Mülga 19. Maddesi Kapsamında 01.01.2006 Tarihinden Önce Başlanılan Yatırımlar	192
8.11.3.	Yatırım İndirimi Uygulayan Mükelleflerin Kazançlarına Uygulanacak Vergi Oranı	193
8.11.4.	Özel Hesap Dönemi Kullanan Mükellefler	193
8.12.	Vergi Kanunları Dışındaki Kanunlarda Yer Alan İstisna Hükümleri	194
8.12.1.	4325 Sayılı Kanunla Tanınan İstisna:	195
8.12.2.	Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilen kazançlara ilişkin istisna (4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu)	196

8.12.3.	Teknoloji Geliştirme Bölgelerindeki Yönetici Şirketlerin Kazançları ile Mükelleflerin Yazılım ve Ar-Ge Faaliyetlerinden Elde Ettikleri Kazançlara İlişkin İstisna	.197
8.12.4.	Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazanç İstisnası	.197
8.12.5.	İstisnalarla İlgili Bazı Genel Hususlar:	.199
<b>9.</b>	<b>Kurumlar Vergisinin Hesaplanması</b>	<b>.199</b>
	Kurumlar Vergisi Matrahı	.205
<b>10.</b>	<b>Kurumlara Yapılacak Ödemelerden Tevkifat</b>	<b>.205</b>
10.1.	Tam Mükellef Kurumlara Yapılan Ödemelerde Vergi Kesintisi	.205
10.2.	Vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar	.206
10.3.	Vergi kesintisi oranına ilişkin Bakanlar Kuruluna verilen yetki	.207
10.4.	Vergi kesintisine tabi tutulacak kazanç ve iratlar	.207
10.4.1.	Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin olarak yapılan hakediş ödemeleri	.207
10.4.1.1.	Konsorsiyum olarak yapılan işlere ilişkin ödemelerin durumu	.208
10.4.2.	Taşınmazların kiralanması karşılığında yapılan kira ödemeleri	.210
10.4.2.1.	Kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında yapılan kira ödemeleri	.210
10.4.2.2.	Dernek veya vakıflara ait taşınmazların kiralanması karşılığında yapılan kira ödemeleri	.210
10.4.2.3.	Diğer kurumlar vergisi mükelleflerine ait taşınmazların kiralanması karşılığında yapılan kira ödemeleri	.211
10.4.2.4.	Devlete, özel idarelere, belediyelere ve köylere ait taşınmazların kiralanması karşılığında yapılan kira ödemeleri	.211
10.4.3.	Her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler	.212
10.4.3.1.	Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışlarında vergi kesintisi	.212

10.4.3.2.	Her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirlerin kurumlar vergisine tabi olmayan veya kurumlar vergisinden muaf olanlar tarafından elde edilmesi halinde vergi kesintisi uygulaması . . . . .	213
10.4.4.	Mevduat faizleri . . . . .	214
10.4.5.	Katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları . . . . .	215
10.4.6.	Kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığında ödenen kâr payları . . . . .	215
10.4.7.	Repo gelirleri . . . . .	216
10.4.8.	Vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan kâr paylarında vergi kesintisi . . . . .	217
10.4.9.	Fon ve yatırım ortaklıklarının istisna kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisi . . . . .	217
10.4.9.1.	Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının istisna kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisi . . . .	218
10.4.9.2.	Portföyü Türkiye’de Kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisi . . . . .	218
10.4.9.3.	Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının istisna kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisi . . . .	218
10.4.9.4.	Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının istisna kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisi . . . . .	219
10.4.9.5.	Emeklilik yatırım fonlarının istisna kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisi . . . . .	219
10.4.9.6.	Konut finansmanı fonları ve varlık finansmanı fonlarının istisna kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisi . . . .	219
10.5.	Vergi kesintilerine ilişkin beyannamenin verilme yeri ve zamanı . . . . .	220
10.6.	Dağıtılan kâr paylarında vergi kesintisi . . . . .	221
10.7.	Vergi kesintisi oranı . . . . .	224
10.8.	Geçmiş Yıl Karlarının Dağıtılması Halinde Tevkifat Uygulaması . . . . .	224
10.9.	Kar Payı Elde Eden Kişilerin Hukuki Statülerinin Belirlenememesi Durumunda Tevkifat Uygulaması: . . . .	226

10.10.	İstisna kazançların vergi kesintisi karşısındaki durumu . . .	230
10.11.	Avans kâr payı dağıtımı . . . . .	230
10.12.	Dar Mükellefiyette Vergi Kesintisi . . . . .	232
10.12.1.	Dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye’de bulunan işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen kazanç ve iratlarda vergi kesintisi . . . . .	233
10.12.2.	Vergi kesintisine tabi kazanç ve iratlar . . . . .	234
<b>11.</b>	<b>Kurumlar Vergisi Oranı ve Geçici Vergi . . . . .</b>	<b>237</b>
<b>12.</b>	<b>Yurtdışında Ödenen Vergilerin Mahsubu . . . . .</b>	<b>238</b>
12.1.	Yurt dışında ödenen vergilerin geçici vergiden mahsubu . .	239
<b>13.</b>	<b>Yurt İçinde Kesilen Vergilerin Mahsubu . . . . .</b>	<b>239</b>
<b>14.</b>	<b>Yurt Dışında Ödenen Vergilerin, Yurt İçinde Ödenen Vergilerin ve Geçici Verginin Mahsup Sırası . . . . .</b>	<b>240</b>
<b>15.</b>	<b>Kurumlar Vergisi Beyannamesine Eklenecek Bildirim ve Belgeler İle Kurumlar Vergisinin Ödenmesi . . . . .</b>	<b>241</b>
<b>16.</b>	<b>E-Beyanname Uygulaması . . . . .</b>	<b>242</b>

**GELİR VERGİSİ**  
**BEYANNAME DÜZENLEME**  
**REHBERİ - 2007**



## I – GİRİŞ

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

Gelir 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 kullanımı 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 dönmüştür.

Böylece Türk vergi sistemine göre gelir: **bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.** Gelir kavramının özellikleri şunlardır:

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

GVK'da yer alan gelir kavramına giren kazanç ve iratlar, 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 2007 yılında yürürlüğe girecek şekilde 5615 sayılı Kanunla bazı değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler de göz önünde bulundurularak, 2007 yılında elde edilen gelirlerin 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 mükellefidir (VUK md.8). GVK'ya göre verginin mükellefi olan gerçek kişilerin vergilendirilmesinde tam ve dar mükellefiyet esas 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. Bulduğu ülke dışında üçüncü bir ülkede elde edilen gelirler ise elde edildiği ülkede vergilendirilmiş olsa bile Türkiye'de de vergiye tabi tutulur. GVK'nın 123.maddesi hükmüne göre, yabancı ülkede ödenen vergi, Türki-

ye'de hesaplanan vergiden (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 itibarıyla dikkate alınacaktır.

Yurt dışına giden Türk işçileri önceleri, 112 Seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile tam mükellef sayılmıştır. Daha sonra ise çalışma veya oturma izni alarak 6 aydan daha fazla bir süredir yurt dışında yaşayan Türk vatandaşları dar mükellef sayılmışlardır (210 Seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği).

Dar mükellefiyet esasında vergilendirilecek Türk vatandaşlarının, Türkiye'de elde ettikleri gelirin 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 kazançlarından),

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 ikametgahı bulunmayanlar ve bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak 6 aydan az oturanlardır. Ancak, GVK’nın 5. maddesinde belirtilen yabancılar Türkiye’de altı aydan fazla kalsalar dahi Türkiye’de yerleşmiş sayılmamaktadır. Bunlar;

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

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

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

Dar mükellefiyette sadece Türkiye’de elde edilen gelirler vergilendirileceği için hangi gelirlerin Türkiye’de elde edilmiş sayılacağı önem kazanmaktadır. Buna ilişkin belirleme gelir unsurları itibarıyla 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 başından 25. günü akşamına, basit usulde vergilendirilen ticari kazançlar için ise Şubat ayının başından 25. günü akşamına (basit usulde tespit edilen ticari kazanç dışında beyana tabi başka gelirin de bulunması halinde Mart ayının başından 25. 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 esasına 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 hasılatı, dönem başındaki emtia mevcudunun değeri ise giderlere ilave edilecektir.

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

İkinci sınıf tüccarlar, tutacakları işletme defterinin sol tarafına; cari yıl içinde yaptıkları giderleri ile emtia alış tutarlarını, amortismanlarını, değersiz alacaklarını ve dönem başı emtia mevcutlarını; sağ tarafına ise emtia satış tutarlarını, sair gelirlerini ve dönem sonu emtia mevcutlarını yazarlar. Ayrıca her hesap dönemi sonunda VUK'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 Ödemeler) 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 yöntemi uygulamaları 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, 2006 ve 2007 yıllarında gerekli şartlar oluşmadığından enflasyon düzeltilmesi yapılmamıştır. Dolayısıyla 2007 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 ayrılmalar söz konusu olabilmektedir.

Ticari kazancın tespitinde indirilecek giderler aşağıdaki gibidir:

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

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 2007 yılı için 560 YTL'yi aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaş giderleri ve yurt dışında açılan büro giderlerini de ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler arasında 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 GV 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 işleminin anlaşılması gerekir. Yük taşımacılığının yanı sıra yolcu taşımacılığında sağlanan hasılat da götürü gider uygulamasına konu olabilecektir.
- Türk Lirası (YTL) 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 yararlanamayacaklardır. İhracatı 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 edilen döviz cinsinden yurt dışı hasılatı ifade etmektedir. Azami götürü gider tutarının hesaplanmasında, kazancın Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirildiği tarihte geçerli olan T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınacaktır.
- Yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmet faaliyetle-

rinde bulunan kurumlar, bu işlerden elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla götürü olarak hesapladıkları giderleri, söz konusu yurt dışı faaliyetlerden sağlanan kazançlardan düşecekler ve kalan kısmı Türkiye’de genel netice hesaplarına intikal ettireceklerdir.

- Yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetlere ilişkin faaliyetlerin zararlı sonuçlanmış olması götürü gider hesaplanmasına engel teşkil etmez. Bu durumda, götürü olarak hesaplanan giderler, bu zararları artırıcı bir unsur olacak ve genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılır.
- Belgesi temin edilmeyen giderlerin döviz olarak elde edilen hasılatın % 05’i (binde beşi) olarak hesaplanan götürü gider tutarını aşan kısmı, kanunen kabul edilmeyen gider olarak Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre belirlenen ticari kâra ilave edilecektir.

**2. Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müştemilatında 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 müştemilatında 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 de (GVK md. 68/2) 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 (259 Seri No'lu GV GT ile 2007 takvim yılında uygulanmak üzere) 8,80 YTL'yi aşmaması (2008 yılı için 9,00 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 8,80 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.” denilmiştir; aynı maddenin üçüncü fıkrasında da “Kuruma ödenmeyen primin Gelir ve Kurumlar Vergisi uygulamasında gider yazılmayacağı” ifade edilmiştir. Dolayısıyla SSK priminin gider olarak dikkate alınabilmesi için bu primlerin Sosyal Sigortalar Kurumuna fiilen ödenmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle, sigorta primleri, dönemine ve ait olduğu yıla bakılmaksızın fiilen ödendiği tarihte gider yazılacaktır. Yine 506 sayılı Kanununun 80. maddesi gereğince bir aya ait sigorta primleri ertesi ayın sonuna kadar ödenebileceğinden, Aralık ayına ait olan sigorta primlerinin ertesi yılın Ocak ayı içinde ödenmesi durumunda bu primler Aralık ayında yapılmış gider olarak dikkate alınabilecektir (174 Seri No’lu GV GT).

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

ğı 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 kiralanın 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 amor-

tismanların gider olduğunu düzenleyen 7 numaralı bendi gereğince ayrılan amortismanların tamamı da gider kaydedilebilecektir.

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerin aktifte 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 tebliği 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 kullanılma 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 (365 sıra no.lu VUK GT).

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”; 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 ayda elde edilen ücretin %10'unu, bireysel emeklilik sistemi dışındaki şahıs sigorta poliçelerinde %5'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını) aşamaz.

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

Söz konusu düzenlemenin usul ve esasları, (gıda bağışları için) 251 Seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile açıklanmıştır. Buna göre, bağışlanan mala ilişkin bilgileri eksiksiz olarak içerecek fatura, bağış yapılan dernek veya vakıf adına düzenlenecektir. Mal bedeli olarak faturada, bağışa konu malın maliyet bedeli (KDVK Md.17/2-b

istisnası nedeniyle yüklenilen katma değer vergisi hariç) yazılı olacaktır. Dernek ve vakıflar kendi mevzuatlarının 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 düzeltilmesi 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 tespitinde gider olarak dikkate alınacağı belirtilmiştir. Bu nedenle, amortisman ayrılmamış reel olmayan finansman giderlerinin beşte biri (1/5) beyanname üzerinde gider yazılabilecektir.

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

5228 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununda (md.281 ve 285) yapılan değişiklik ile, mevduat veya kredi sözleşmelerine dayanan alacak ve borçların, değerlendirme gününe kadar işlemiş faizleriyle birlik-

te 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. Bu fıkranın 1 ilâ 4 numaralı bentlerinde yazılı olan işlemler hariç olmak üzere, teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uy-

gunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır.

Teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi sayılır.

Bu bent uygulamasında, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması veya verilmesi, ücret, ikramiye ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler, her hâl ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

İşletmeden çekilmiş sayılan farklar, ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmış ise ilişkili kişinin vergilendirme işlemleri buna göre düzeltilir. İlişkili kişiler ve bu kişilerle yapılan işlemler hakkında bu maddede yer almayan hususlar bakımından, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesi hükmü uygulanır.

6. 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.),

7. 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),

8. 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,

9. 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 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 üzerinden 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 vergileme rejimi dışına çıkılarak özel bir vergileme rejimi kabul edilmiştir. GVK'nın 42. maddesi hükmü uyarınca bu işlerde kâr veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılır. Bu durum, gelirin yıllık olma prensibinin bir istisnasını oluşturur.

Bir inşaat ve onarma işinin GVK'nın 42. maddesi kapsamına gire-

bilmesi 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 kapsamayı) 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 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 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 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 ulaştırma işlerinden elde ettikleri kazançlar özel bir yöntemle saptanır. Kurumlar Vergisi Kanununa 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 Ortalama emsal nispetleri, kara taşımacılığında % 12, deniz taşımacılığında % 15 ve hava taşımacılığında % 5'dir (5520 sayılı KVK md.23).

#### 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 biçerdöver veya bu mahiyette bir motorlu araca sahip olanlar, 10 yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olanlar veya kendi isteğiyle gerçek usulde vergilendirilmek isteyenler, gerçek usulde (zirai işletme hesabı esası veya bilanço esasına göre) vergilendirilirler.

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

Yukarıda sözü edilen on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olmama şartı, GVK'nın geçici 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 Zirai Kazancın Tespiti

Bu esasa göre zirai kazanç, hesap dönemi içinde para ile tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden hasılat ile ödenen 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. işletme hesabı esasında “Çiftçi İşletme Defteri” tutulur ve bu defterin sol tarafına giderler, sağ tarafına da hasılat kaydedilir.

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

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

- Mahsullerin elde edilmesinden önce veya sonra hasara uğramalarından dolayı alınan sigorta tazminatları,
- Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin (zirai istihsalde kullanılan gayrimenkuller hariç) satılması halinde VUK'un 328. maddesine göre hesaplanan hasılat (sabit kıymet satış kârı),

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

### **i) 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 so-

nunda 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.

## **ii) Hasılattan İndirilemeyecek Giderler**

GVK'nın 58. maddesinde Kanunun 41. maddesinde yazılı giderlerin hasılattan indirilemeyeceği hükme 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.

## **b) Bilanço Esasına Göre Zirai Kazancın Tespiti**

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. GVK'nın 59. maddesi hükmüne göre, çiftçilerin,

bilanço esasında defter tutmak istediklerini 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 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 19.000 YTL'yi (103 üncü maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan ve 2007 yılı gelirlerine uygulanacak tutar) 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, 19.000 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 19.000 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 genel tanımına girmemekle beraber, aşağıda yazılı faaliyetlerle uğraşan kişiler de GVK'ya göre 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 işe başlama şartlarından birden fazlasını taşımayan veya bu şartları taşımakla beraber, köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyet gösteren ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanların bu faaliyetlerine ilişkin kazançları gelir vergisinden muaf tutulmuştur (GVK Md.66).

Ancak, GVK'nın 94. maddesinde sayılanlar, vergiden muaf serbest meslek erbabına yaptırdıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bunlara yaptıkları ödemelerden aynı kanununun 94/2-b maddesine göre tevkifat (%20 oranında) yapmak zorundadır. Nitekim, Maliye Bakanlığı muaflik şartlarını taşıyan turist rehberlerine yapılan ödemelerden GVK'nın 94/2-b maddesi uyarınca tevkifat yapılacağını açıklamıştır.

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

Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma 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 ih-tira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat gelir vergisinden müstesnadır. Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler istisnaya dahildir.

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

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 beyanna-

mesi vermeleri halinde bile hiçbir şekilde bu kazançlarını beyan zorunlulukları yoktur.

### **c) Defter Tutan Serbest Meslek Erbabında Kazancın Tespiti**

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

Safi kazanç, bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ile diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler toplamından bu faaliyeti nedeniyle yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır (GVK md.67). Ayrıca, GVK'nın 37/son maddesi hükmü ile özel okul ve hastanelerle benzeri yerleri işleten serbest meslek erbabının, serbest meslek kazançlarını da işletmenin kayıtlarına dahil edebileceği ifade edilmiştir. Serbest meslek faaliyetinde bulunan 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 temlikli (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 rayıcı ile borsada rayıcı yoksa Maliye Bakanlığı'nca tespit edilecek kur üzerinden Türk parasına çevrilir. Değerleme günü itibarıyla kur ilan edilmemişse T.C. Merkez Bankası'nca ilan edilen kurların esas alınması gerekir.

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

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

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

## e) Serbest Meslek Kazançlarında Giderler

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

- **Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler**

Kanunda mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderlerin bir tanımı yapılmamış olup, 68. maddede sayılan giderler dışında kalan serbest meslek faaliyeti ile direkt ilgili faaliyetin yürütülmesi ve kazancın doğması için zorunlu olan giderlerdir. Bu giderlere örnek olarak kira, aydınlatma, ısıtma, telefon, kırtasiye, değeri 2007 yılı için 560 YTL'yi aşmayan alet, edevat, mefruşat, demirbaş giderleri ve benzeri giderleri sayabiliriz.

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

- **Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin 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) hasılattan 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 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 edi-

len amortismanına 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 amortismanına tâbi iktisadi kıymetlerini bu maddede belirtilen hükümlere göre düzeltilmiş tutarları üzerinden amortismanına 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 amortismanına tabi kıymetlerini bu yeni düzenleme hükümlerine göre düzeltebilecekler ve amortisman giderlerini düzeltilmiş değerler üzerinden hesaplayabileceklerdir. Ayrıca, amortismanına veya itfaya tabi bu iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde maliyet değeri olarak da düzeltilmiş değerler esas alınacaktır.

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

Binek otomobillerine ait Motorlu Taşıtlar Vergisi gider olarak dik-

kate 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 hasıllattan indirebilir. Bu tür giderlerin hasıllattan indirilebilmesi için söz konusu taşıtların kiralanmış 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 avukat-tan, bir mali müşavirin bir başka mali müşavirden hizmet alması gi-bi 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 hasıllattan indirilir.

(1136 sayılı Avukatlık Kanununun 156. maddesi; 188. maddede ya-zılı olanlar dışında kalan avukatların, Sosyal Sigortalar Kanununun 86. maddesinde gösterilen topluluk sigortasına girmek zorunda ol-duklarını, aynı Kanunun 190. maddesi de sigorta primlerini zama-nında ödemeyen avukatın adının, Baro Yönetim Kurulu kararıyla baro levhasından silineceğini hükme bağlamış olup; ihtilaf konusu topluluk sigortası primlerinin Gelir Vergisi Kanununun 68/8. mad-desindeki emeklilik aidatı niteliğinde kabul etmeye imkan bulun-maması ve topluluk sözleşmesine istisnaen bu giderlerin mesleğin icrasında kanunen yapılması zorunlu giderlerden bulunması sebe-biyle 68/1. maddede 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 aynı 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 ayrıca; 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 mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır), alameti fa-

rika, 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 mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır),
- Gemi ve gemi payları (motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile bilimum motorlu yükleme ve boşaltma vasıtaları,
- Motorlu nakil ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentilerinin kiraya verilmesinden sağlanan gelirler gayrimenkul sermaye iradıdır.
- Ayrıca, vakfın gelirinden hizmet karşılığı olmayarak alınan hisseler ile zirai faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin üründen pay alan arazi sahiplerinin gelirleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılmaktadır (GVK md.70/son). Üründen pay alan kişi ürünü, zirai kazanç ölçülerini belirleyen kararnamelerde yer alan fiyatlar üzerinden değerleyecektir. Bu 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 tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2007 yılı için **19.000 YTL**'yi) aşan tutarda irat elde edenler,

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

- Bir takvim yılı içinde elde ettiği tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan gayrimenkul sermaye iratları toplamı 900 YTL'yi 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 zorundadır.

Yukarıda bahsedilen 19.000 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 alarak altı aydan daha fazla bir süredir yurt dışında yaşamakta olan Türk vatandaşları ise;

- Türkiye'de elde ettiği konut kira geliri 2007 yılı için **2.300 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 zorundadır. 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 (210 seri no.lu GV GT ile dar mükellef sayıldıkları için).

## **b) Mesken Kira Gelirlerinde İstisna**

Mesken olarak kiraya verilen binalardan elde edilen kira gelirinin bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın bir kısmı (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 beyannameye mesken kira gelirlerini beyan ettikleri takdirde yine anılan istisnadan yararlanabileceklerdir.

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

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

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

de 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 kira gelirinin, GVK'nın 73. maddesinde yazılı esaslara göre tespit edilen "emsal kira bedeli"nden düşük beyan edilmemesi gerekir.

### **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.

Aynı olarak tahsil edilen kira bedelleri VUK'un değerlendirme hükümlerine göre emsal bedeli ile paraya çevrilir. Emsal bedelinin kiralanın 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 kiryalana devrolunduğu takdirde, söz konusu kıymetler kira-

layan 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 hallerinde 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 itibarıyla kur ilan edilmemişse TC Merkez Bankasınınca 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**

Gayrimenkul sermaye iradında hasılat, kural olarak nakden ve aynen tahsil edilen kira bedeli bedelleri olmakla beraber, belirli bazı

hallerde hasılat yerine emsal kira bedeli esas alınır. GVK'nın 73. maddesine göre;

*“ Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelin-den düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının intifasına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır. Bina ve arazide emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanununa göre belirlenen vergi değerinin % 5'idir. 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, fûru veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi (Usul, fûru 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 (2007 yılı için 900 YTL’yi aşması halinde). Konut istisnasından da yararlanması mümkün değildir (Maliye Bakanlığı’nın 18.12.1999 tarih 43/4303-47/48311 sayılı muktezası).

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

### **e) Safi İradın Bulunması Sırasında İndirilecek Giderler**

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

- Gerçek gider usulü (o yıl içerisinde yapılan ve 74. maddede sayılan gerçek giderlerin indirilmesi usulü.)
- Götürü gider usulü (Kanunla belli edilen % 25 oranının götürü olarak indirilmesi usulüdür). Bu oran, mesken kira hasılatlarında istisna düşüldükten sonra uygulanır. Bu usulü seçen mükellefler iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler. Haklarda götürü gider usulü

söz konusu değildir. İntifa hakkına konu taşınmazın kiraya verilmesi bu anlamda olmayıp bu kiralamadan elde edilen hasıllata 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 hasıllattan 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 2003 yılında alınan bir konut aynı yıl kiraya verilmişse indirime 2003 yılından başlanır ve 2004, 2005, 2006 ve 2007 yıllarında da indirilir. Aynı konut 2005 yılında kiraya verilirse bu durumda da beş yıllık süre yine 2003 yılında başlar; 2005, 2006 ve 2007 yılı hasıllatlarından iktisap bedelinin % 5'i indirilir.

- Kiraya verilen mal ve haklar için ödenen vergi, resim, harç ve şerefiyelerle kiraya verenler tarafından ödenmiş olmak şartıyla belediyelere ödenen harcamalara iştirak payları,
- Kiraya verilen mal ve haklar için ayrılan amortismanlar (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 yurt dışında 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 kâna 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 diğerk 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. (5615 sayılı Kanunla değişikliğe uğramış şekliyle) Bu iratlar;

1. Her nevi hisse senetlerinin kâr payları (kurucu hisse senetleri ve diğerk intifa 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 ile konut finansmanı fonlarını temsilen ihraç edilen ipoteğe dayalı menkul kıymetlere ve varlık finansmanı fonlarını temsilen ihraç edilen varlığa dayalı menkul kıymetlere ödenen faiz, kâr payı veya benzeri gelirler dahil.),

2. İştirak hisselerinden doğan kazançlar (Limited Şirket ortaklarının, iş ortaklıkları ortaklarının ve komanditerlerin kâr payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dahildir. Kooperatif-

lerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan kârların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde dağıtımı, kazanç dağıtımı sayılmaz.),

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 7 nci maddesindeki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde; Türkiye’de yerleşik gerçek kişilerin doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az % 50’sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kazançları dağıtılsın veya dağıtılmasın, iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren yıl itibarıyla dağıtılan kâr payı sayılır. Türkiye’de vergilendirilmiş kazancın iştirak tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kâr paylarının vergilendirilmiş kısmı bu tutardan indirilir.

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

3. Kurumların idare meclisi başkanı ve üyelerine verilen kâr payları,

4. Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmı,

5. Her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipoteye dayalı menkul kıymetler hariç ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil) ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan

menkul kıymetlerden sağlanan gelirler (Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları irat sayılmaz.)

6. Her nevi alacak faizleri (Adi, imtiyazlı, rehinli, senetli alacaklarla cari hesap alacaklarından doğan faizler ve kamu tüzel kişilerince 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 aylar,

10. Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri,

11. (3239 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır.)

12. Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları,

13. Mükerrer 75. maddede yazılı vergi alacağı (4842 sayılı Kanunla, 24.04.2003 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır),

14. Bu maddenin ikinci fıkrasının 5 numaralı bendinde yer alan menkul kıymetlerin geri alım ve satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler,

15. Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından;

- On yıl süreyle prim, aidat veya katkı payı ödemediği ayrılanlara yapılan ödemeler,

- On yıl süreyle katkı payı ödemiş olmakla birlikte bireysel emeklilik sisteminden emeklilik hakkı kazanmadan ayrılanlar ile diğer sandık ve sigortalardan on yıl süreyle prim veya aidat ödeyenlere ve vefat, malûliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemeler,

- Bireysel emeklilik sisteminden emeklilik hakkı kazananlar ile bu sistemden vefat, malûliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemeler.

Diğer taraftan GVK'nın 76. maddesinde; menkul kıymetlerin kuponlu veya kuponsuz olarak satılması, iştirak hisselerinin devir ve 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 (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 900 YTL'yi aşan menkul sermaye iratları da yıllık beyanname ile beyan edilecektir. (900 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 iratlarını elde edenler, bu iratlarının gayrisafi tutarlarının GVK'nın 103.

maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2007 yılı için **19.000 YTL**'yi) aşması halinde beyanname vereceklerdir.

Menkul sermaye iratları toplamının 19.000 YTL'yi aşmış olduğunun 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 hükmüyle, 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 94. md. 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 bonusu 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 (2007 yılı için %37,7) 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 (2007 yılı için 205.994,20 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 (2007 yılı için 205.994,20 YTL) istisna uygulandıktan sonra kalan tutarı (GVK Geç.Md. 59) (Dövize, altına veya başka bir değere endeksli olduğundan indirim oranı uygulanmayacaktır).

## **c- Tutarı 900 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 tutarının **900 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 900 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 67/4. maddesi hükmü uyarınca, 2007 takvim yılında elde edilen ve %15 oranında 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 GV GT 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 olarak 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 hükümler 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 2007 yılı için tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranı % 7,2'dir. Aynı dönemde Devlet tahvili ve Hazine bonusu ihalelerinde oluşan bileşik ortalama faiz oranı ise % 19,11'dir. Buna göre, 2007 yılı gelirlerine uygulanacak indirim oranı ( $\%7,2 / \% 19,11 =$ ) **% 37,7** olmaktadır. Bunun anlamı elde edilen gelirlerin % 37,7'sinin indirim olarak dikkate alınmasıdır.

Bu kapsamda, 2007 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 % 37,7 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 2007 yılı beyan haddi olan 900 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; 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 dağıtımı sayılmadığından tevkifat yapılmayacaktır.

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

Bu düzenlemelere göre;

- 24/04/2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar ile aynı tarihten önce gerçekleşen yatırımlar üzerinden hesaplanan ve kazancın yetersiz olması nedeniyle

sonraki dönemlere devreden yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılsın 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 dağıtımı 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 (2007 yılı için) 19.000 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 dağıtımı 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 19.000 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 19.000 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 19.000 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 19.000 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 19.000 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 endekslenir. Vergiye tabi olacak şekilde gerçekleştirilen işlemlerden doğan karlar ve zararlar birbirinden mahsup 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 2007 yılı için 205.994,20 YTL'dir)</p> <p>İstisnayı aşan kısmın beyanında; alış bedeli TEFE ile endekslenir, 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 Bonusu 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 Bonusundan Elde Edilen Faizler</p>	<p>İndirim oranı (% 37,7) uygulandıktan sonra 205.994,20 YTL istisnadan sonra kalan tutarın 19.000 YTL'yi aşması halinde beyan edilir.</p>
<p>01.01.2006 Tarihinden İtibaren İhraçEdilen Devlet Tahvili, Hazine Bonusundan 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 Endekli İhraç Edilen Devlet Tahvili, Hazine Bonusundan Elde Edilen Faizler</p>	<p>205.994,20 YTL'si vergiden istisnadır. İstisna sonrası kazancın 19.000 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 19.000 YTL'yi aşması halinde tamamı beyan edilir.</p> <p>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 19.000 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 19.000 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.</p> <p>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 19.000 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.</p> <p>Beyan edilmez. (GVK Gç. Md. 67)</p>

## G-) Diğer Kazanç ve İrat Elde Edenler

2007 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 kimseler 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 beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır). GVK'nın geçici 71. maddesine göre 01.01.2007 öncesi iktisap edilmiş olan mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesinde dört yıllık süre esas alınır.

Bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 6.400 YTL'si 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) yapılacaktır.

Değer artış kazançlarında endeksleme uygulaması GVK'nın mükerrer-

rer 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 şekilde 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; **Arizi Kazançlar** olup, GVK'nın 82. maddesinde 6 bent halinde düzenlenmiştir. Bunlar;

1. Arizi 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. Arizi 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 15.000 YTL'lik 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 tarifelinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı -2007 yılı için 19.000

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 -2007 yılı için 19.000 YTL'yi - aşmaması koşuluyla, Türkiye'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 900 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 VERİLMEYECEK 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 (19.000 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 ka-

zanç 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 itibarıyla yürürlükten kaldırıldığından 1998 yılından itibaren, gelir elde eden aile bireylerinin (eş ve çocuk) durumu yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde ayrı ayrı değerlendirilecek ve yıllık beyanname ile beyan edilmesi gereken herhangi bir gelirin varlığı halinde beyanname, geliri elde eden aile bireyi adına düzenlenerek imzalanacaktır.

Beyanname vermek zorunda olan kişinin küçük veya kısıtlı olması ya da 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 beyannamede 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.

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

## **XI – BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILACAK DİĞER İNDİRİMLER**

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

### **1- Sigorta Primi İndirimi**

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

Beyan edilen gelir olarak, yıllık gelir vergisi beyannamesinde yer alan indirimler ve geçmiş yıl zararları toplamından önceki tutar esas alınacaktır. Bireysel emeklilik sistemi ile diğer şahıs sigortaları için ödenen primlerin birlikte olması halinde matrahtan indirim konusu yapılabilecek tutar, beyan edilen gelirin %10'u ile sınırlı olacaktır. Bu durumda şahıs sigorta primleri için %5 oranındaki sınır ayrıca aranacaktır.

Sigortanın veya emeklilik sözleşmesinin Türkiye'de kain ve merke-

zi 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 (2007 yılı için);

- Birinci derece sakatlar için 570 YTL,
- İkinci derece sakatlar için 280 YTL,
- Üçüncü derece sakatlar için 140 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 beyannameye vergiye tabi gelirden indirilmesi bazı şartlara bağlıdır. Bu şartlardan birincisi, beyannameye toplanan gelirin pozitif olmasıdır. İkincisi, bağış ve yardımların aşışıda 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 indirime esas alınır.

### a) Gelirin %5'i ile sınırlı bağışlar:

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

### b) Gelirle sınırlı olmayan bağışlar:

- GVK'nın 89/5. maddesi gereğince yukarıda sayılan kamu idare ve müesseselerine bağışlanan okul, sağlık tesisi ve 100 (kalkınmada öncelikli yörelerde 50) yatak kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi inşaatı dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşaatı için anılan kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve aynı bağış ve yardımların tamamı yıllık beyannameye 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 iktisa-

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

Ayrıca, Petrol Kanunu ve Maden Kanununa göre yürütölen 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 kazançla-

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

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

Diğer taraftan, 1/1/2004 tarihinden önce faaliyete geçmiş bulunan okulların işletilmesinden elde edilen kazançlar ile bu okulları

1/1/2004 tarihinden sonra devralanlar tarafından işletilmesinden elde edilen kazançlar istisna uygulaması dışında bulunmaktadır.

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

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

### **3- 4325 Sayılı Kanun Kapsamındaki Kazançlara İlişkin İstisna**

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

oranı % 40 oranına her bir işçi için 0,5 puan eklenmek suretiyle hesaplanır.

#### **4- Serbest Bölgelerden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna**

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca, 06.02.2004 tarihine kadar (bu tarih dahil) serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin, ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançlar gelir (ve kurumlar) vergisinden müstesnadır.

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

İstisna, sadece faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkindir. Dolayısıyla, serbest bölgelerde şubesi bulunan mükellefler ile işyeri, kanuni ya da 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- 2007 YILI GELİRLERİNE İLİŞKİN GELİR VERGİSİ TARİFESİ**

2007 takvim yılında elde edilmiş olup 2008 yılı Şubat veya Mart ayında beyan edilecek olan gelirlere ilişkin gelir vergisi tarifesi aşağıdadır (GVK Md.103):

<b>2007 Takvim Yılı Gelirlerine Uygulanacak Gelir Vergisi Tarifesi</b>	
7.500 YTL'ye kadar	<b>% 15</b>
19.000 YTL'nin 7.500 YTL'si için 1.125 YTL, fazlası	<b>% 20</b>
43.000 YTL'nin 19.000 YTL'si için 3.425 YTL, fazlası	<b>% 27</b>
43.000 YTL'den fazlasının 43.000 YTL'si için 9.905 YTL, fazlası	<b>% 35</b>
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 oturduğu yerin, Türkiye’de vergi muhatabı yoksa işyerinin (işyeri birden fazla ise işyerlerinden herhangi birisinin) bulunduğu yer vergi dairesine verilir.

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

### **2 – Beyanname Verme ve Ödeme Süreleri**

GVK’nın 92. maddesi gereğince yıllık beyanname;

Gerçek usulde vergilendirilen ticari kazançlar için Mart ayının başından 25. günü akşamına, basit usulde vergilendirilen ticari kazançlar için ise Şubat ayının başından 25. günü akşamına (basit usulde tespit edilen ticari kazanç dışında beyana tabi başka gelirin

de bulunması halinde Mart ayının başından 25. 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 beyannameye 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 teb-

liğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade olunur.

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

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

#### **4 – Yıllık Beyannameye Eklenecek Bildirim ve Belgeler**

##### **a) Ticari Kazançlar İçin:**

- Bilanço Esasında Defter Tutanlar Ayrıntılı Bilanço ve Ayrıntılı Gelir Tablosu (önceki dönem sütunları da doldurulacaktır),
- Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflere Ait Ticari Kardan Mali Kara Ulaşmak İçin Yapılan Hesaplamayı Gösteren Bildirim,
- Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilere İlişkin Belgeler (beyannameye gösterilen gelire dahil kazançlardan kesilen vergi varsa),
- Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilere İlişkin Belgeler,
- 4325 Sayılı Kanun Kapsamındaki Kazançlara Ait İstisna ve Gelir Vergisi İndirimine İlişkin Bildirim,
- Basit Usulde Ticari Kazanç Beyan Edenler, Basit Usulde Hesap Özeti,

- Ayrıca Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflerden, 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, Muha-  
sebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Uyarınca Ek Mali Tablo-  
ları Düzenlemek Zorunda Olanlar “Kar Dağıtım Tablosu”nu Ekle-  
yeceklerdir.

### **c) Serbest Meslek Kazancı İçin:**

- Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilere İlişkin Belgeler (beyanname de  
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 beyannamelerine 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 birbirine bağlı bir işlem kabul edilerek 2004 yılından itibaren tek bir tablo olarak Damga Vergisine tabi tutulacaktır (22.12.2003 tarih ve 1 no.lu Damga Vergisi Sirküleri). Bu nedenle beyanname ekinde verilecek bilanço ve gelir tabloları için Damga Vergisi tek olarak alınacaktır.

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

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

Bildirim düzenlenmesine ilişkin açıklamalar aşağıda yer almaktadır:

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

İkinci Bölüm, 1 ve 2 rakamları ile kodlanan alanlar arasındaki “Ticari Kâr İlave Edilecek Gider ve İndirimler” bölümüdür. Bu bölü-

me, 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 kâra 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.

### **Bildirimın Birinci Bölümünün Doldurulması:**

Gelir tablosunda Dönem Kâr'ı var ise, bu rakam bildirimın 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 tabii 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 kaydedecektir.

#### **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**

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

## **Bildirimın Üçüncü Bölümünün Doldurulması:**

### **7- Brüt Satışlar**

Bildirimın üçüncü bölümünün “Brüt Satışlar” alanında yer alan satırlara, 600- Yurtiçi Satışlar, 601 - Yurt dışı 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 hasılatın, 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., bildirimün üçüncü bölümünde yer alan satırlara kaydedilecektir. Söz konusu bildirim belirli bir mantık çerçevesinde hazırlanmış ve bugün mevcut olmamakla birlikte, daha sonraki yıllarda gelir vergisinden istisna edilecek kazanç ve iratlar ortaya çıkabileceği düşüncesiyle üçüncü bölüm bildirimine dahil edilmiş bulunmaktadır. Bu itibarla üçüncü bölümün "Brüt Satışlar" alanında yer alan "Diğer Gelirler" satırı dışındaki satırlar, bilanço usulüne göre defter tutan gelir vergisi mükellefleri tarafından boş bırakılacaktır.

### **Toplam Alanları**

Bildirimün 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.

### **Bildirimün Doldurulmasında Dikkat Edilecek Hususlar:**

- Gelir vergisi mükellefleri yukarıda belirtildiği üzere vergi kanunlarına göre gider olarak kabul edilmeyen harcamalarını, bildirimün 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 bildiri mi, 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– 2007 YILINDA ELDE EDİLEN GELİRLERİN YILLIK BEYANNAME İLE BİLDİRİLMESİNE İLİŞKİN ÖRNEKLER**

### **ÖRNEK 1: (YTL ve Döviz Cinsinden Elde Edilen Mevduat Faiz Gelirlerinin Beyanı)**

Bay (A)’nın 2007 yılı geliri, 15 Ekim 2007 tarihinde elde ettiği; brüt (vergi kesilmeden önceki) 3.500 ABD Doları tutarındaki döviz tevdiat hesabı faizi ile brüt 52.000 YTL tutarındaki Yeni Türk Lirası mevduat faizinden ibarettir. Söz konusu faizler üzerinden %15 vergi tevkifatı yapılmıştır. 15 Ekim 2007 tarihinde T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru 1,1955 YTL’dir.

Buna göre, Bay (A)’nın 2007 yılında elde ettiği mevduat faizlerinin toplamı aşağıdaki gibidir.

(YTL)

Döviz tevdiat hesabına ilişkin faiz geliri	4.184,25
(3.500 ABD Doları x 1,1955)	
YTL Mevduat faizi	52.000,00
<b>TOPLAM GELİR</b>	<b>56.184,25</b>

Vergi kesintisine tabi menkul sermaye iratlarının toplamı, (GVK'nın 86/1-c maddesi gereğince) 2007 yılına ilişkin olarak belirlenen 19.000 YTL sınırını aşmasına rağmen GVK'nın geçici 67. maddesi hükmü uyarınca Bay (A) bu gelirleri için 2008 yılı Mart ayında beyanname vermeyecektir. Tevkif edilen vergiler, Bay (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 2007 yılında brüt 210.000 YTL tutarında faiz geliri elde etmiştir. Elde edilen Devlet tahvili faiz gelirin e indirim oranı uygulandıktan sonra kalan tutar  $[210.000 - (210.000 \times \%37,7)] = 130.830$  YTL'dir. Bu tutar 2007 yılı için uygulanacak istisna tutarının (205.994,20 YTL) altında kaldığından beyanname verilmeyecektir.

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

Bayan (C) 2007 yılında, ihraç tarihi 30.01.2005 olan döviz e endeksli Devlet tahvilinden 260.000 YTL faiz geliri ile işyeri olarak kiraya verdiği gayrimenkulünden ise 44.000 YTL brüt kira geliri elde etmiştir. İşyeri için ödenen kira bedelleri üzerinden 8.800 YTL gelir vergisi tevkifatı yapılmıştır.

Bayan (C)'nin elde ettiği faiz geliri döviz e 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

205.994,20 YTL istisna düşülecek olup, kalan tutar, 19.000 YTL beyan sınırını aştığı için Devlet tahvili faiz geliri beyan edilecektir.

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

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

Hesaplama aşağıda gösterilmiştir.

Devlet tahvili faizi	:	260.000,00 YTL
İstisna	:	205.994,20 YTL
Kalan tutar	:	54.005,80 YTL
(260.000 – 205.994,20=)		
Gayrimenkul sermaye iradı (işyeri)	:	44.000,00 YTL
Götürü gider (%25)	:	<u>- 11.000,00 YTL</u>
Safi kira geliri	:	33.000,00 YTL
TOPLAM GELİR	:	87.005,80 YTL
(54.005,80 +33.000=)		
Hesaplanan vergi	:	25.307,00 YTL
Kesinti Yoluyla Ödenen Vergi	:	8.800,00 YTL
Ödenecek Vergi	:	16.507,00 YTL

#### **ÖRNEK 4: (Kar Paylarının Beyanı)**

Bay (D) tam mükellef bir kurum olan (R) Anonim Şirketinden 2007 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 (D)'nin elde ettiği kar payının yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan yarısı 50.000 YTL'dir. Bu tutar beyan sınırı olan 19.000 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: (Hem 26.07.2001-31.12.2005 döneminde hem de 01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilen devlet tahvili ve hazine bonosundan elde edilen faiz gelirleri bulunması durumu)**

Bayan (E) 2007 yılında; 26.07.2005 tarihinde ihraç edilmiş Devlet tahvilinden 320.000 YTL, 26.01.2006 tarihinde ihraç edilmiş olan Hazine bonosundan ise 155.000 YTL faiz geliri elde etmiştir.

Devlet tahvilinden elde edilen 320.000 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 19.000 YTL'den fazla ise beyan edilecektir. 2007 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 verilen beyannameye dahil edilmeyecektir. Beyan durumu özetle aşağıdaki gibi olacaktır:

Devlet tahvili faizi	:	380.000,00 YTL
İndirim oranına isabet eden tutar (-)	:	143.260,00 YTL
(380.000 x % 37,7=)		
Kalan tutar (400.000 – 186.000=)	:	<b>236.740,00 YTL</b>
İstisna (-)		205.994,20 YTL
Kalan tutar		22.910,80 YTL
Beyan edilecek menkul sermaye iradı		<b>22.910,80 YTL</b>

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

Bay (F) 12.03.2005 tarihinde 280.000 YTL'ye iktisap ettiği (L) A.Ş.'ne ait hisse senetlerini 05.02.2007 tarihinde 360.000 YTL'ye elden çıkartmıştır. Ayrıca 05.02.2007 tarihinde 600.000 YTL'ye (M) A.Ş.'ne ait hisse senedi almış, daha sonra bunları da 11.06.2007 tarihinde 640.000 YTL'ye satmıştır.

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

12.03.2005 tarihinde iktisap edilen (L) 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 80.000 YTL kazanç vergilendirilmeyecektir.

2007 yılında iktisap edilen (M) A.Ş.'ye ait hisse senetlerinin satışında ise GVK geçici 67. madde hükümlerin uygulanacaktır. Bu alım satımdan doğan 40.000 YTL kazanç üzerinden aracı kurum tarafından %10 tevkifat yapılmış olacağından beyan edilmeyecektir.

Bu durumda Bay (F)'nin beyana tabi bir geliri bulunmamaktadır.

**KURUMLAR  
VERGİSİ  
BEYANNAME  
DÜZENLEME  
REHBERİ - 2007**



## 1. GİRİŞ

Kurumlar Vergisi Kanununun 1. maddesinde sayılan aşağıdaki kurumların, tüzel kişilikleri bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, kazançları Kurumlar Vergisine tabidir. Bu kurumlar;

- Sermaye şirketleri (Anonim, Limited, Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonlar (Yatırım fonları, emeklilik yatırım fonları, konut finansmanı fonları, varlık finansmanı fonları ile bu fonlara benzer yabancı fonlar),
- Kooperatifler,
- İktisadi Kamu Kuruluşları (Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olan ticarî, sınai ve ziraî işletmeler ile Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olan ticarî, sınai ve ziraî işletmeler) (Bunların mükellefiyetlerinin tayini konusunda, kazanç gayesi gütmemeleri, tüzel kişiliklerinin olmaması, müstakil muhasebeleri ve kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmamasının etkisi yoktur),
- Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler (Dernek veya vakfa ait veya bağlı olması, sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamış olması, ticari, sınai veya zirai alanda devamlı olarak faaliyette bulunması),
- İş ortaklıkları (Kurumlar vergisi mükelleflerinin kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak ama-

cıyla kurdukları ortaklıklar, isteğe bağılı olarak bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini isteyebilirler)

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).

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.

## 2. BEYANNAME VERİLECEK HALLER

**Tam mükellefiyette**, Kurumlar Vergisi Kanununun 1. maddesinde sayılan mükellefler, 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 birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar bağılı 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 ser-

maye şirketleri dışındaki kurumlarda Maliye Bakanlığınca süre verilmesi hallerinde uzayabilir.

01.02.2007 tarihinden itibaren 367 no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile kurumlar vergisi mükelleflerinin hiçbir hadle sınırlı olmaksızın kurumlar vergisi beyannamesini ve geçici vergi beyannamelerini elektronik ortamda göndermeleri zorunluluğu getirilmiştir. Bu yüzden bütün kurumlar vergisi mükellefleri, kurumlar vergisi beyannamelerini elektronik ortamda göndereceklerdir.

**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 kazancı 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.

### **3. SAFİ KURUM KAZANCININ TESPİTİ**

#### **3.1. Safi kurum kazancı**

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 bilan-

ço esasında ticari kazancın tespitine ilişkin hükümleri uyarınca belirlenecektir. 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 yürürlüğe giren “enflasyon düzeltmesi” hükümleri, gerekli şartlar oluşmadığından 2007 yılı kurumlar vergisi matrahının tespitinde uygulanmayacaktır.

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

### **3.2. Kontrol edilen yabancı kurum kazancı**

Kurumlar vergisi mükelleflerinin altında yurt dışı iştiraklerinin kazancı, bazı koşulların varlığı halinde, Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Öncelikle yurt dışı iştirakin “kontrol edilen yabancı kurum” olması gerekir. Bu ise doğrudan veya dolaylı olarak, ayrı ayrı ya da birlikte, sermayesinin, kar payının veya oy kullanma hakkının en az %50’sine sahip olunması anlamına gelmektedir. Söz konusu oranın hesabında Türkiye’deki tam mükellef gerçek kişi ve kurumların sahip olduğu payların toplamı dikkate alınacaktır. Bunların kendi aralarında ilişkili olup olmamasının önemi bulunmayacaktır.

Ayrıca yurt dışı iştirak payının yıl içinde en yüksek olduğu pay ora-

nına göre hesabı yapılacaktır. Yani dönem sonunda pay oranının düşmüş olması halinde bile yıl içinde herhangi bir zamanda %50'yi bulan bir iştirak söz konusu ise kontrol edilen yabancı kurum sayılacaktır. Ancak muvazaa olmaksızın hesap döneminin kapanmasından önce iştirak payının tamamının elden çıkarılmış olması halinde kontrol edilen yabancı kurum hükümleri uygulanmayacaktır.

Kontrol edilen yabancı kurum kazancının Türkiye'de vergilendirilmesi için kar dağıtımını yapmış olması gerekmektedir. Bununla birlikte;

- Yurt dışı iştirakin, faaliyetiyle orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürüttüğü ticari, zirai veya mesleki faaliyetlerinden elde edilen gelirler dışındaki pasif nitelikli (faiz, kar payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi) gelirlerinin, toplam gayrisafi hasılatının en az %25'ini oluşturması,
- Yurt dışı iştirakin kurum kazancının %10'dan az gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi yükü taşıması (Tahakkuk eden ve kar payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler de dahil olmak üzere, toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, aynı dönemde elde edilen toplam dağıtılabılır kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranı),
- Yurt dışı iştirakin gayrisafi hasılat tutarının 100.000,-YTL karşılığı yabancı paranın üzerinde olması,

şartlarını topluca taşıması halinde, kontrol edilen yabancı kurum kazancı, Türkiye'de tam mükellef kurumların kazancının tespitinde dikkate alınarak kurumlar vergisine tabi tutulacaktır (Yurt dışında

ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler, Türkiye’de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir). Diğer taraftan kontrol edilen yabancı kurumların zararları, iştirak eden tam mükellef kurumların kazancının tespitinde dikkate alınmayacaktır.

## **4. İNDİRİLECEK GİDERLER**

Ticari kazanç hükümlerine göre hesaplanan kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazancın tespitinde indirilebilecek giderler olarak gösterdiği giderler, GVK’nun 40. maddesinde sayılmıştır. Bu giderler hakkında ayrıntılı bilgi için, kılavuzun Gelir Vergisi bölümüne bakılabilir. Bunların dışında Kurumlar Vergisi Kanununun 8. maddesinde belirtilen aşağıdaki giderler, gelir vergisinde belirtilen giderlere ilave olarak ayrıca hasılattan indirilebilirler. Kurumlara özgü bu giderler;

### **4.1. 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.

### **4.2. 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.

### **4.3. 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 (bilançoyu tasdik, eski yönetimi ibra ve yeni yöneticileri seçmek v.b. için) genel kurul toplantı giderleri ile birleşme, fesih ve tasfiye giderleri safi kurum kazancının tespitinde gider kaydedilir.

Genel kurul için kabul edilen giderler, genel kurulun ilanı, posta giderleri, toplantı salonu için yapılan giderler, genel kurul üyelerinin örf ve adetlere uygun temsil ağırlama giderleri gibi giderlerdir. Bunların dışında üyelerin genel kurula katılmak için yaptığı ulaşım, konaklama vs giderler, kurum tarafından karşılanırsa bile, gider olarak indirilemez. Çünkü bu giderler kurumun değil üyelerin, koydukları sermayelerin yönetimine ilişkin yaptıkları giderlerdir.

### **4.4. Sigorta ve reasürans şirketlerinde bilanço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait karşılıklar**

1. Muallak hasar karşılıkları (hasar gerçekleşmiş ancak tahakkuk etmemiş veya tahakkuk etmiş ancak henüz hak sahibine ödenme-

miş tazminat bedellerinin, sigorta şirketinin ticari kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmesi için ayrılan karşılıklar),

2. Kazanılmamış prim karşılıkları (yürürlükteki sigorta sözleşmelerinin tahakkuk etmiş primlerinden komisyonlar düşüldükten sonra kalan kısmının, gün hesabına göre bilanço gününden sonraya kalan kısmından, reasürör payının düşülmesinden sonra kalan tutar, sigorta şirketinin gelecek dönemlere ilişkin gelirleridir. Bunların ilgili olmadığı dönem kazancına dahil edilmemesi için karşılık ayırmak suretiyle dönem kazancından indirilmesi mümkündür),

3. Hayat sigortalarında matematik karşılıklar (her sözleşme için belli istatistik veriler ve aktüerya hesaplarına dayanılarak ayrı ayrı hesaplanacak olan, sigorta riskinin gerçekleşme ihtimaline yönelik yapılan hesaplama ile bulunan kısmının dönem kazancından indirilmesidir)

4. Deprem hasar karşılıkları (Sigorta Murakabe Kanunu ve Sigorta ve Reasürans Şirketleri Kuruluş ve Çalışma Esasları Yönetmeliği ile, deprem riskine karşı sigorta ve reasürans şirketlerinin saklama paylarında kalan teminatları nedeniyle bu primlerin ve bunlardan sağlanan net gelirlerin hem karşılık ayırmak suretiyle ticari kazancın tespitinde dikkate alınmaması hem de kar dağıtımına tabi tutulmaması sağlanarak bunların hazır fon olarak kalması amaçlanmıştır. Bu primlerin izleyen döneme ilişkin olanları üzerinden ayrıca “kazanılmamış prim karşılığı” da ayrılacaktır).

Sigorta teknik karşılıklarının ertesi bilanço döneminde aynen kara aktarılması gerekmektedir.

#### **4.5. Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortağın kâr payı**

Anılan şirketlerde komandite ortağın kâr payı şahsi ticari kazanç olarak beyan edileceğinden bu kâr payının şirket bünyesinde kurumlar vergisine tabi tutulmaması için safi kurum kazancının tespiti gider olarak hasılattan indirilmesi öngörülmüştür.

#### **4.6. Katılım bankalarınca katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları**

Katılım bankaları adı verilen kuruluşlara mevduat olarak yatırılan paralar, katılma hesabı adı altında alınıp, karşılığında mevduat faizi yerine vadesine bağlı olarak belirlenen kar payı adı altında bir ödeme yapılmaktadır. Her ne kadar “kar payı” olarak adlandırılrsa da ödenen bu bedel aslında katılım bankalarının finansman maliyeti olarak katıldığı bedeldir. İştirak kazancı veya menkul sermaye iradi değildir.

Diğer taraftan mükelleflerin katılım bankalarından sağladıkları krediler için faiz yerine kullandıkları kredinin vadesine bağlı olarak hesaplanan belli bir bedel ödemektedir. Kar payı adı altında ödenen bu bedeller de ticari kazancın hesabında gider yazıldığı gibi katılım bankalarının katılma hesabı karşılığında ödediği kar payları da gider yazılacaktır.

#### **4.7. 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 izleyen yılın Mart ayında yapıldığından bu temettünün tahakkuku da bir sonraki yıl yapılmaktadır. Ancak tahakkuk bir sonraki yıl yapılırsa bile anılan temettü ikramiyesi önceki yılla ait bir ücret gideri 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.

## **5. İNDİRİLEMEYECEK GİDERLER**

### **5.1. 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.

### **5.2. 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 kullan-*

*dıkları 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 benzeri 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 bulduran 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 piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı 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 kanunlarının 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 verilmekteydi. 5520 sayılı Kanunla beraber bu konu da açıklığa kavuşmuş oldu.

### **5.3. Sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazançlar**

Eski KVK’nun 17.maddesinde yer alan “Örtülü Kazanç” hükümleri, yeni KVK’nun 13. maddesinde “**Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı**” başlığı altında yeniden düzenlenmiştir.

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. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hakkında izleyen bölüm başlığı altında daha ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.

#### **5.4. 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.

#### **5.5. Hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü cezalar ve gecikme zamları**

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 faizleri ile VUK hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri gider olarak kabul edilmezler.

Ayrıca sosyal güvenlik kurumlarına ödenen gecikme cezaları ile gecikme zamları da gider olarak indirilemeyecektir.

#### **5.6. Menkul kıymetlerin itibari değerinin altında ihracından doğan zararlar**

Kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak üzere, menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında satışından doğan zararlar ile ödenen komisyon ve benze-

ri her türlü giderler kurum kazancının tespiti sırasında gider olarak indirilemeyecektir.

### **5.7. Esas faaliyet konusu ile ilgili 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.

### **5.8. 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.

### **5.9. Basın yoluyla işlenen fiillerden dolayı ödenen tazminatlar**

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

### **5.10. 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. Bakanlar Kurulu bu oranı %100'e kadar artırmaya veya 0'a kadar indirmeye yetkilidir. Nitekim 90/1081 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla bu oran sıfır olarak belirlendiğinden, her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerinin reklam giderlerinin tamamı indirilebilir durumdadır.

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

kabul edilmeyen giderlerdir.

### **5.12. Kurumların yönetim kurulu başkan ve üyelerine verilen temettü ikramiyeleri**

GVK Md. 75 gereğince menkul sermaye iradı sayılan idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar payları, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmaz. Diğer taraftan kurum personeline ödenen temettü ikramiyeleri önceki bölümde açıklandığı üzere GVK Md.61 gereğince ücret sayıldığından, gider olarak dikkate alınabilecektir.

### **5.13. 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.

## 6. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI

### 6.1. Yasal Düzenlemeler

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan "örtülü kazanç" müessesesi 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 üncü maddesi ile "Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" adı altında yeniden düzenlenmiştir. Diğer taraftan 5615 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun "Gider kabul edilmeyen ödemeler" başlıklı 41 inci maddesine eklenen bentle buna paralel bir düzenleme de yapılmış, burada yer almayan hususlar hakkında ise Kurumlar Vergisi Kanunundaki hükümlerin uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Daha sonra konuyla ilgili olarak 1 seri no.lu "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ" yayımlanmıştır. Tebliğde konu hakkında ayrıntılı açıklamalar örneklerle beraber verilmiştir. Aşağıda konu hakkında bilgi vermek amacıyla ana hatlarıyla bu yeni müessese anlatılmıştır. Uygulamanın yürütülmesinde ihtiyaç duyulacak ayrıntılı bilgi için sözü edilen tebliğe bakılması gerekir.

### 6.2. İlişkili Kişi Kavramı

Yapılan düzenlemelerle gerek tam gerekse dar mükelleflerce "ilişkili kişi" olarak tabir edilen kişilerle gerek yurt içi gerekse yurt dışı faaliyetleriyle ilgili olarak; alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler yapılması ve bu işlemlerde "emsallere uygunluk ilkesi"ne aykırı olarak fiyat veya bedel tespiti yapılmış olması halinde, uygulanan bedelle emsallere uygun bedel arasındaki farkın, kurumlarda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, gelir ver-

gisi mükelleflerinde ise teşebbüs sahibince işletmeden çekilmiş değer sayılmaktadır.

İlişkili kişiler tabiri, kurumlar vergisi mükellefleri açısından; kendi ortaklarını, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumları, kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişi veya kurumları, kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları, ortakların eşlerini, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımlarını; gelir vergisi mükellefleri açısından ise; teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketleri ifade etmektedir. Ayrıca bu tanımlara dahil olmamakla birlikte Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış kabul edilecektir. Böylece kontrol zaafından yararlanılarak vergi cenneti olarak bilinen bölgeler veya ülkeler üzerinden emsallere uygunluk ilkesine aykırı işlem gerçekleştirilmesi önlenmek istenmiştir.

### **6.3. Emsallere Uygunluk ve Uygun Fiyat Tespiti**

Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade etmektedir. Emsallere uygun fiyat veya bedel, aralarında ilişkili kişi tanımına uygun herhangi bir ilişki olmayan kişilerin tamamen işlemin gerçekleştiği andaki koşullar altında

oluşturduğu piyasa ya da pazar fiyatı olarak da adlandırılan tutardır. Bu fiyat veya bedel, işlem anında hiçbir etki olmaksızın objektif olarak belirlenen en uygun tutar olup, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde uygulanan fiyat veya bedelin bu tutar olması gerekmektedir.

İşlemlerde kullanılacak fiyat veya bedellerin emsallere uygun olarak tespit edilmesi için bazı yöntemler belirlenmiştir. Bunlar karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemidir. Bunlarla emsallere uygun fiyata ulaşılamıyorsa işin mahiyetine uygun olarak mükellefçe belirlenen diğer yöntemler (işleme dayalı kâr yöntemleri olan kâr bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kâr marjı yöntemi ve bunlarla da tespit edilemiyorsa mükellefçe belirlenen başka bir yöntem) kullanılabilir. Bu şekilde mükelleflerce belirlenen diğer yöntemler mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşarak da belirlenebilir. Peşin fiyatlandırma anlaşması olarak adlandırılan bu yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşır.

Öncelikle uygulanması gereken yasal olarak belirlenmiş yöntemler ve bunların ifade ettiği anlamlar şöyledir;

a) Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi: Bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade eder.

b) Maliyet artı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder.

c) Yeniden satış fiyatı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade eder.

Emsallere uygun fiyat tek olabileceği gibi belli bir aralık şeklinde de olabilir. Bu yöntemlere göre tespit edilmiş fiyat veya bedellerin emsallere uygunluğu karşılaştırılırken bire bir aynı emsali bulunamayabileceğinden, bu karşılaştırma yapılırken karşılaştırılmakta olan mal veya hizmetlerin nitelikleri, ilişkili ve ilişkisiz kişilerin yerine getirdikleri işlevler ve üstlendikleri riskler, işlemlerin gerçekleştiği pazarın yapısı (pazar hacmi, pazarın yeri gibi) ve pazardaki ekonomik koşullar ile kurumların iş stratejileri gibi dikkate alınarak uygun düzeltmeler yapılacaktır.

#### **6.4. Mükelleflerden İstenecek Belge ve Bilgiler**

Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgeler ispat edici kağıtlar olarak saklanacaktır. Kurumlar vergisi mükelleflerinin, ilişkili kişilerle bir hesap dönemi içinde yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ile ilgili olarak “Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form” adı verilen bir form doldurmaları ve beyanname ekinde, bağlı bulunulan vergi dairesine göndermeleri gerekmektedir.

Ayrıca, istendiği takdirde ibraz edilmek üzere hazırlanması gereken başka rapor ve dökümanlar da vardır. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt içi ve yurt dışı işlemleri ile diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişi-

lerle yaptığı yurt dışı işlemlere ilişkin olarak “Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu”nu kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar hazırlamaları ve bu süre sona erdikten sonra istenmesi durumunda İdare’ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmeleri gerekmektedir. Dikkat edileceği üzere “Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu”, istendiği takdirde verilmek üzere hazırlanacak bir rapordur.

Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporundan başka, kurumlar vergisi mükellefleri (Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’na kayıtlı mükellefler hariç) bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi; gelir vergisi mükellefleri de bir takvim yılı içinde ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi ve yurt dışı işlemlere ilişkin olarak 1 seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğde belirtilen bilgi ve belgeleri (ve idarenin gerekli gördüğü takdirde isteyeceği ilave bilgi ve belgeleri) istenmesi durumunda İdare’ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edeceklendir.

## **6.5. Düzeltme ve Uygulanacak Cezalar**

Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtıldığı kabul edilen kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilecektir. Yani örtülü olarak kazanç dağıtan mükellefin kazancına gereken ilave yapılırken, örtülü kazanç dağıtımı yapılan ve buna göre dönem kazancı hesaplanan mükellefin dönem kazancından da aynı miktar indirilecektir. Ancak bu düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin ke-

sinleşmiş ve ödenmiş olması şartı aranmaktadır. Hesaplamlarda dağıtılmış kabul edilen kazanç, net olarak dağıtıldığı için brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden ortakların hukuki niteliğine göre belirlenen oranlarda vergi kesintisi yapılacaktır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı vergi incelemesiyle tespit edilebileceği gibi mükellefin düzeltme talebiyle de ortaya çıkabilir. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yapan kurumun düzeltme talebi, vergi dairesince Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca değerlendirilip sonuçlandırılacaktır.

Teşebbüs sahibi ve kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunarak tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yapmaları durumunda Vergi Usul Kanunu'nun cezalara ilişkin hükümleri uygulanacaktır. Ayrıca idareye ibraz zorunluluğu getirilen bilgi ve belgeleri öngörülen sürelerde vermeyenler hakkında yine Vergi Usul Kanununun cezalara ilişkin hükümleri uygulanacaktır.

## **7. BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILACAK İNDİRİMLER**

### **7.1. Zarar Mahsubu**

#### **7.1.1. Geçmiş yıl zararlarının mahsubu**

KVK'nın 9. maddesinde geçmiş yıl zararlarının mahsubu düzenlenmiştir. Kurumlar vergisi beyannamesinde her yılın zararı ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar beyanname üzerinden indirim konusu yapılmaktadır.

Kanunun 20. maddesinin birinci fıkrası çerçevesinde devralınan ku-

rumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile 20. 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.

2007 yılı dönem kazancından, 2002 – 2006 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 hükmü 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 zararlar sonuçlanmış olsa dahi, yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde indirim olarak uygulanmakta ve söz konusu istisna kazançlar, müteakip yıl kazançlarından indirilmek üzere zarar olarak müteakip yıllara devredilmektedir. Ancak, 4811 sayılı Kanunun 7. maddesinin 12 numaralı fıkrası gereğince matrah artırımında bulunan mükelleflerin devreden bu zararları, bu Kanuna göre artırdıkları matrahlardan indirmeleri söz konusu değildir.

Aynı şekilde mükellefler, yapmış oldukları yatırım harcamaları nedeniyle indirim hak kazandıkları, ancak ilgili yıllarda kazanç yetersizliğı 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 yapılabileceğı tabiidir.

### **7.1.2. Yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar**

Yurt dışı faaliyetlerden doğan zararların indirimine ilişkin hüküm, Kurumlar Vergisi Kanununun 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 yapılıır.

Denetim kuruluşlarınca hazırlanacak raporun ekinde yer alan vergi beyanlarının, bilânço ve gelir tablosunun, o ülkedeki yetkili malî makamlarca onaylanması zorunludur. Faaliyette bulunulan ülkede denetim kuruluşu 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 bulunulan yabancı ülkenin mevzuatına göre tespit edilen faaliyet sonucu, Türkiye'de de aynı tarih itibarıyla genel netice hesaplarına kaydedilecektir. Bu kayıt keyfiyeti mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden dolayı zamanında yerine getirilmemişse, bu kurumun faaliyet sonucu ile ilgili kazancı, tasarruf edebildiği yılda genel netice hesaplarına intikal ettirecektir. Tasarruf kriteri, faaliyette bulunulan yabancı ülkede, faaliyet sonuçlarının, o ülke mevzuatına göre hesaplanıp, genel netice hesaplarına intikal ettirilmesi zorunluluğu ve imkanı çerçevesinde değerlendirilecektir. Bu hususun Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirilmesinde, kazancın kambiyo mevzuatına göre fiilen Türkiye'ye getirilmesinin herhangi bir etkisi olmayacaktır. Faaliyette bulunulan yabancı ülkede tasarruf edilebilmesi yeterlidir.

## 7.2. Diğer İndirimler

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

### 7.2.1. Ar-Ge indirimi

Araştırma ve Geliştirme faaliyetlerine yönelik olarak vergi sistemimizde hem Gelir Vergisi Kanununda (Md.89/9), hem de Kurumlar Vergisi Kanununda (Md.10/1-a) (*Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 40'ı oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi"*.) indirim hükmü olarak yer almaktadır. Ancak her iki kanunda da Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamını ve uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeler ile usûlleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmış, Maliye Bakanlığı bu konudaki belirlemesini 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile sadece Kurumlar Vergisi mükellefleri için yapmıştır. Dolayısıyla yeni bir düzenleme yapılmadığı sürece sadece Kurumlar Vergisi mükellefleri bu indirimden yararlanabileceklerdir.

Ar-Ge indirimi kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla ve kurum kazancının bulunması halinde beyanname üzerinden kurum kazancından indirilebilecektir. Kurum kazancının yetersiz olması halinde sonraki yıllara devretmeyecektir.

Ana hatlarıyla aşağıda açıklanan indirim hakkında 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.

### 7.2.1.1. Ar-Ge faaliyetinin tanımı ve kapsamı

Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme faaliyetleri çerçevesinde işletme bünyesinde yapmış oldukları harcamaların %40'ı kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınabilecektir.

Yapılan bir harcamanın Ar-Ge indirimine konu edilebilmesi için Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapılmış olması gerekmekte olup aşağıda belirtilen amaçlara yönelik olmalıdır:

- Bilimsel ve teknolojik alanlardaki belirsizlikleri gidermek ve bunları aydınlatmak amacıyla, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni teknik bilgilerin elde edilmesi,
- Yeni yöntemlerle yeni ürünler, madde ve malzemeler, araçlar, gereçler, işlemler, sistemler geliştirilmesi, tasarım ve çizim çalışmaları ile yeni teknikler ve prototipler üretilmesi,
- Yeni ve özgün tasarıma dayanan yazılım faaliyetleri,
- Yeni üretim yöntem, süreç ve işlemlerinin araştırılması veya geliştirilmesi,
- Bir ürünün maliyetini düşürücü, kalite, standart veya performansını yükseltici yeni tekniklerin /teknolojilerin araştırılması.

Aşağıda sayılan faaliyetler ise Ar-Ge faaliyetleri kapsamına girmektedir:

- Pazar araştırması ya da satış promosyonu,
- Kalite kontrol,

- Sosyal bilimlerdeki araştırmalar,
- Petrol, doğalgaz, maden rezervleri arama ve sondaj faaliyetleri,
- İcat edilmiř ya da mevcut geliřtirilmiř sűreçlerin kullanımı,
- Biçimsel deđiřiklikler (řekil, renk, dekorasyon v.b., estetik ve gűrsel deđiřiklikler),
- Bilimsel ve teknolojik yenilik dođurmayan rutin faaliyetler (rutin veri toplama, rutin analizler için kullanılan program, yazılım gibi űretilen prototiplerin rutin ayarlamaları),
- İlk kuruluř ařamasında kuruluř ve űrgűtlenmeyle ilgili arařtırma giderleri,
- Proje sonucunda geliřtirilen űrűne iliřkin fikri műlkiyet haklarının korunmasına yűnelik alıřmalar,
- Numune verilmek amacıyla prototiplerden kopyalar çıkarılıp dağıtılması ve reklām amaçlı tűketicilerle testleri.

### **7.2.1.2. Ar-Ge faaliyetinin sınırı**

Ar-Ge faaliyeti, esas itibarıyla denemelerin son bulduđu, ilk űretimin yapıldıđı ařamada sona erer. Ar-Ge projesi neticesinde elde edilen űrűnűn pazarlanabilir ařamaya geldiđi andan itibaren Ar-Ge projesi bitmiř sayılır. Bu tarihten sonra yapılan harcamalar Ar-Ge harcaması kapsamında deđerlendirilmez. Ancak, tamamlanan bir proje sonucunda elde edilen űrűnűn geliřtirilmesi amacıyla yapılacak çalıřmalar, yeni Ar-Ge projesi olarak deđerlendirilir.

Nihai űrűnűn oluřturulması ařamasında elde edilen űrűnlerin kullanılabilirliđini űlmek ve gerektiđinde deđiřiklik yapılmak űzere iř-

letme 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.

Yukarıda belirtilen amaçlara yönelik olmayıp, mevcut teknolojinin kullanılmasıyla elde edilen, şekil ve estetiğe yönelik değişiklikler Ar-Ge faaliyeti kapsamı dışındadır.

### **7.2.1.3. Ar-Ge harcamaları**

Ar-Ge indirimine hak kazanmaları için işletmelerin ayrı bir Ar-Ge departmanı kurmaları zorunlu olup bu departmanlarda kullanılan ilk madde ve malzeme giderleri, proje bazında sağlanan kredilere ilişkin finansman giderleri, Ar-Ge faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla çalıştırılan (hizmetli ve vasıfsız personel hariç) personelin ücretleri ve bu faaliyetlerin sürdürebilmesi için gereken ve fiilen bu faaliyetler için kullanılan genel gider mahiyetindeki giderler Ar-Ge harcamaları olarak kabul edilir. Ayrıca doğrudan Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin olan ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan aynı vergi, resim ve harçlar, Ar-Ge faaliyetleriyle ilgili olarak diğer kurum ve kuruluşlardan mesleki veya teknik destek alınması veya bunlara yaptırılan analizlerle ilgili olarak yapılan ödemeler de bu mahiyettir.

Ayrıca doğrudan ve münhasıran Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan bina, makine-tesis ve cihazlar, taşıtlar, döşeme ve demirbaş gibi maddi ve maddi olmayan duran varlıklar için ayrılan amortisman ve tükenme payları da Ar-Ge harcaması kapsamındadır.

#### 7.2.1.4. Ar-Ge harcamalarının kayıtlarda izlenmesi

Kurumlar, hesap dönemi içerisinde gayrimaddi hakka yönelik yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamalarının tamamını aktifleştirmek zorundadırlar. Ancak, gayrimaddi hakka yönelik olmayan ve Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde aktifleştirilmesi gerekmeyen harcamalar doğrudan gider yazılabilecektir.

Örneğin, kanser ilacı geliştirmek için yapılan araştırma faaliyetleri sonucunda patent, lisans gibi bir gayrimaddi hak ortaya çıkacağından, yapılan araştırma harcamalarının aktifleştirilmesi gerekecektir.

Proje sonucu ortaya bir gayrimaddi hak çıkması halinde, aktifleştirilmesi gereken bu tutar, amortisman yoluyla itfa edilecektir.

Ancak projeden, daha sonraki yıllarda vazgeçilmesi veya projenin tamamlanmasına imkân kalmaması durumunda, kurumun Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapmış olduğu ve önceki yıllarda aktifleştirilmiş olan tutarların doğrudan gider yazılabilmesi mümkün bulunmaktadır.

Örneğin; bir kurum tarafından 3 yıl süreli Ar-Ge projesi hazırlanarak, ön fizibilite çalışmalarının akabinde, Ar-Ge faaliyetine başlanılmıştır. İkinci yılın sonunda, kurum Ar-Ge projesinin gerçekleşmesinin mümkün olmadığı düşüncesiyle projeden vazgeçme kararı almıştır. Dolayısıyla, projenin başlama tarihinden itibaren aktifleştirilen Ar-Ge harcamaları, projeden vazgeçildiği tarih itibarıyla doğrudan gider yazılabilecektir.

İster aktifleştirilsin ister doğrudan gider yazılsın ilgili dönemde yapılan Ar-Ge harcamalarının tamamı üzerinden %40 oranında Ar-Ge indirimi ayrıca hesaplanacak ve indirim konusu yapılacaktır.

### **7.2.1.5. Ar-Ge indiriminin uygulanması**

Mükellefler, Ar-Ge harcamalarının %40'ı oranında hesaplayacakları Ar-Ge indirimini, beyanname üzerinden hesaplanan kurum kazancından indirebileceklerdir. Ar-Ge indirimi, Ar-Ge faaliyetine başlandığı andan itibaren hem yıllık beyanname hem de geçici vergi beyannamelerinde uygulanabilecektir. Hesaplanan Ar-Ge indirimi tutarı, mükellefler tarafından yıllık kurumlar vergisi beyanname ile geçici vergi beyanamesinin ilgili satırına yazılarak kazançtan indirilecektir. İlgili dönemde kazancın yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapılamayan Ar-Ge İndirimi tutarı sonraki hesap dönemlerine devredecektir.

Alanında uzman kuruluşlarca hazırlanan “Ar-Ge Projesi Değerlendirme Raporu” nun 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 imkân verecek şekilde muhasebeleştirilmeleri gerekmektedir.

### **7.2.1.6. Aktifleştirilen kıymetlerin devri**

Henüz tamamlanmamış bir Ar-Ge projesinin, başka bir kuruma satılması halinde aktifleştirilen tutarlar kazanç tutarının tespitinde maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır.

Ar-Ge indirimi uygulamasında, henüz tamamlanmamış bir Ar-Ge projesinin başka bir kuruma satılması durumunda, Ar-Ge projesini devralan kurumun bu projeye ilişkin olarak ilave yaptığı harcamalar Ar-Ge indiriminden yararlanabilecek olup devreden kurumda

yapılan Ar-Ge harcamaları için indirimden yararlanılması söz konusu olmayacaktır.

Tamamlanmış bir Ar-Ge projesinin başka bir kuruma satılması durumunda ise Ar-Ge projesini devralan kurumun Ar-Ge indiriminden yararlanması söz konusu değildir.

#### **7.2.1.7. Diğer hususlar**

##### **7.2.1.7.1. Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler**

Ar-Ge faaliyetinin esas itibarıyla işletme bünyesinde yapılması gerekmektedir.

Fiili kullanım durumunun tespit edilmesi ve ortak giderlerin de buna göre paylaşılması şartıyla bir kuruma ait olduğu halde diğer kurumlarla ortak kullanılan Ar-Ge departmanında yapılan Ar-Ge faaliyetleri, işletme bünyesinde yapılmış sayılacaktır. İşletmenin organizatörlüğünde olmak şartıyla, kamu kurum ve kuruluşlarına ait Ar-Ge merkezleriyle üniversiteler bünyesinde yapılan Ar-Ge faaliyetleri de bu kapsamda bulunmaktadır.

Ar-Ge faaliyetlerinin yürütülmesi esnasında, proje bazında yerli ve yabancı teknik personelden mesleki ve teknik destek alınması veya bazı analizlerin dışarıda yaptırılması halinde bunlarla ilgili olarak yapılan ödemeler de Ar-Ge harcaması kapsamında değerlendirilecektir.

##### **7.2.1.7.2. Mükelleflerden istenecek belgeler ve diğer hususlar**

Ar-Ge indiriminden yararlanmak isteyen mükellefler, proje ve uygulama aşamalarında aşağıda belirtilen belgeleri ilgili birimlere göndereceklerdir.

### 7.2.1.7.3. Ar-Ge projesi ile ilgili olarak istenecek belgeler

Ar-Ge indiriminin uygulanmaya başlanacağı döneme ait geçici vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar Ar-Ge faaliyetiyle ilgili olarak Ek-1’de yer alan formata uygun olarak hazırlanacak rapor, bir yazı ekinde iki nüsha olarak Gelir İdaresi Başkanlığına elden veya posta yoluyla gönderilecektir.

Bakanlık, raporun genel değerlendirmesini yaptıktan sonra, projenin bilimsel olarak incelenerek münhasıran yeni bilgi ve teknoloji arayışına yönelik olup olmadığının tespit edilmesi amacıyla, projeyi Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumuna (TÜBİTAK) ve/veya üniversiteler ile araştırma yapılan konuda uzmanlaşmış kuruluşlara intikal ettirecektir. Mükellefe, proje bütçesinin %0,3’ü oranında bir tutarı incelemeyi yapan kuruluşa ödemesi için bir yazı gönderilecek, ancak bu tutar 15.000.- YTL’yi aşmayacaktır.

Ar-Ge projesine ilişkin incelemeyi yapacak kuruluş, ihtiyaç duyması halinde ilave bilgi veya belgeleri de isteyerek, kendi uzmanları veya görevlendireceği başka kuruluşlara ait uzmanlar marifetiyle gerekli incelemeleri kısa sürede yaptıracak, Ek-2’de yer alan formata göre düzenlenen değerlendirme raporunun bir örneğini Gelir İdaresi Başkanlığına ve başvuru sahibine gönderecektir.

Para-Kredi ve Koordinasyon Kurulu Kararlarına istinaden uygulanan Ar-Ge yardımına ilişkin mevzuat çerçevesinde TÜBİTAK tarafından daha önce incelenmesi yapılmış olan projelerle ilgili olarak yeniden inceleme yapılmasına ihtiyaç bulunmamaktadır. Bu kapsamda TÜBİTAK tarafından incelenerek desteklenmesi uygun bulunmuş Ar-Ge projesi bulunan mükelleflerin bu projeler hakkında ayrıca bir inceleme yapılması için Gelir İdaresi Başkanlığına müracaat etmelerine gerek olmayıp, desteklenmesi uygun bulunmuş pro-

jelere ilişkin Ar-Ge değerlendirme raporlarının örneğinin YMM tasdik raporuna eklenmesi yeterli olacaktır.

#### **7.2.1.7.4. Projenin Ar-Ge projesi olarak değerlendirilmemesinin sonuçları**

Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK) ve/veya üniversiteler ile araştırma yapılan konuda uzmanlaşmış kuruluşlarca Ar-Ge projesi olarak değerlendirilmeyen projeler nedeniyle mükellef tarafından haksız yere indirim konusu yapılan tutarlar, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte mükelleften aranacaktır.

#### **7.2.1.7.5. Yeminli mali müşavir tasdik raporu**

Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik hükümleri uyarınca “Ar-Ge indirimi” ile ilgili işlemler yeminli mali müşavirlerin tasdik edeceği konular kapsamına alınmıştır.

Mükelleflerin Kurumlar vergisi beyannamesinde yararlanan Ar-Ge indiriminin doğru hesaplandığı ve uygulandığına ilişkin YMM tasdik raporunu ilgili mevzuatta belirtilen süre içinde bağlı oldukları vergi dairelerine vermeleri gerekmektedir. Ar-Ge proje değerlendirme raporlarının, YMM tasdik raporlarının verilmesinden sonra gelmesi halinde de Ar-Ge indiriminden yararlanılabilecektir. Bu durumda, değerlendirme raporunun ilgili vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde YMM tasdik raporunun ibraz edilmesi gerekecektir. Söz konusu raporun bu süreler içinde verilememesi halinde ise Ar-Ge indiriminden yararlanılamayacaktır.

Ar-Ge indirimine ilişkin hususlara tam tasdik raporunda yer veril-

miş olması durumunda, Ar-Ge indirimine ilişkin olarak ayrıca tasdik raporu düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.

#### **7.2.1.7.6. Diğer kurumlardan sağlanan Ar-Ge destekleri**

94/6401 sayılı İhracata Yönelik Devlet Yardımları Kararı çerçevesinde Para-Kredi Koordinasyon Kurulunun 09.09.1998 tarih ve 98/16 sayılı Kararına istinaden yayımlanan 98/10 sayılı Araştırma-Geliştirme (Ar-Ge) Yardımına İlişkin Tebliğ çerçevesinde Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından, sanayi kuruluşlarının uzman kurumlar tarafından Ar-Ge niteliğine sahip olduğu tespit edilen projeleri kapsamında izlenip değerlendirilebilen giderlerin belli bir oranı hibe şeklinde karşılanmakta veya bu projelere geri ödeme koşuluyla sermaye desteği sağlanmaktadır. Maliyetleri, bu tür desteklerle karşılanan Ar-Ge harcamaları da Ar-Ge indiriminin hesabında dikkate alınacaktır.

#### **7.2.1.7.7. Teknoloji geliştirme bölgelerinde ve serbest bölgelerde yapılan Ar-Ge harcamaları**

Ar-Ge indirimi uygulaması açısından, Ar-Ge departmanının bulunduğu yerin önemi bulunmamaktadır. Firmanın faaliyet yeri olması şartıyla, gerek firma merkezinin bulunduğu yerde veya ayrı bir yerde, gerekse teknoloji geliştirme bölgelerinde kurulan Ar-Ge departmanlarında yapılan harcamalardan belirtilen kriterlere uyanlar Ar-Ge indirimi kapsamındadır.

Ancak, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin üçüncü fıkrasında, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilemeyeceği hüküm altına alınmış bulunmaktadır. Dolayısıyla, teknoloji geliştirme bölgelerinde veya serbest bölgelerde ger-

çekleştirilen Ar-Ge faaliyetlerinden bir kazanç doğması ve bu kazançla ilgili olarak 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2 nci maddesinde ya da 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinde yer alan istisnadan yararlanılacak olması durumunda, istisna uygulanacak kazancın elde edilmesine yönelik olarak yapılan harcamalar Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilmeyecektir. Diğer bir ifadeyle, kazancına istisna uygulanacak Ar-Ge faaliyetleri için yapılan harcamalar dolaşısıyla Ar-Ge indiriminden yararlanılması söz konusu değildir.

Teknoloji geliştirme bölgelerinde veya serbest bölgelerde yürütölen Ar-Ge faaliyetlerinin işletmenin kendi faaliyetiyle ilgili olması ve anılan kanunlarda yer alan istisnalara konu olmaması durumunda, bu tür harcamalar Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilecektir.

### **7.2.2. 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 kurumlar vergisi matrahının tespitinde, beyan edilen kurum kazancından indirilebilecektir.

Sponsorluk harcamaları, ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olmayan veya ilişkisi ölçülemeyen, sosyal amacı öne çıkan harcamalar olup ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olan reklâm harcamalarından farklılık arz etmektedir.

Sponsor olan kurumun adının anılması koşuluyla,

Resmi spor organizasyonları için yapılan saha, salon veya tesis kira bedelleri,

Sporcuların iâşe, seyahat ve ikamet giderleri,

Spor malzemesi bedeli,

Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün uygun göreceği spor tesisleri için yapılan ayni ve nakdi harcamalar,

Sporcuların transfer edilmesini sağlayacak bonservis bedelleri,

Spor müsabakaları sonucuna göre sporculara veya spor adamlarına prim mahiyetinde ayni ve nakdi ödemeler

gibi harcamalar sponsorluk harcaması olarak değerlendirilecektir.

Spor sahalarına, sporcuların veya diğer ilgililerin spor giysilerinin ya da spor araç ve gereçlerinin üzerine yazılı veya elektronik sinyaller yardımıyla sanal olarak kurumun tanıtımının yapılmasını sağlayacak amblem, marka, isim ve benzeri işaretler konulması gibi doğrudan ticari fayda sağlayan ve kurumun tanıtımını amaçlayan harcamalar ise reklâm harcaması olarak değerlendirilecektir.

Ayrıca, sponsorluk faaliyetinin yanında reklâm ve tanıtım amacını da içeren işlemler nedeniyle yapılan harcamaların, sözleşmede belirtilmek ve emsaline uygun olmak şartıyla, reklâm ve sponsorluk harcamaları olarak ayrıştırılabilmesi mümkündür. Örneğin, bir kurumun, bir kulübe bonservis bedelini karşılayarak transfer ettiği bir sporcuyu aynı zamanda şirketin veya ürünlerinin tanıtımına yönelik reklâmlarda kullanması halinde, reklâm faaliyetine ilişkin harcamalar, bonservis bedelinden sözleşmede belirtilmek ve emsallerine

uygun olmak şartıyla ayrıştırılabilecek ve reklâm gideri olarak dikkate alınacaktır.

Sponsorluk uygulamasına ilişkin usul ve esaslar, 16.06.2004 tarih ve 25494 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliğinde düzenlenmiştir. Buna göre, gerçek ve tüzel kişiler, federasyonlara, gençlik ve spor kulüplerine veya sporculara, spor tesisleri ve faaliyetlerine ilişkin olarak anılan Yönetmelikte belirtilen usul ve esaslar dahilinde sponsor olabileceklerdir.

Yönetmeliğin 8 inci maddesine göre sponsorluk hizmeti alan ile sponsor arasında her iki tarafın hak ve yükümlülüklerini içeren yazılı bir sözleşme yapılması gerekmekte olup sponsorlar ile sözleşme yapmaya sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum veya kuruluş yetkilidir. Yapılacak sözleşmede yer alması gereken bilgiler anılan maddede belirtilmiştir.

Yönetmeliğin 4 ve 13 üncü maddelerinin tetkikinden de anlaşılacağı üzere, sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum ve kuruluşlara aynı ya da nakdi olarak verilen desteklerin, Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmiş belgelere bağlanmasının zorunlu olduğu hususunda özel bir düzenleme bulunmamaktadır.

Anılan Yönetmeliğin 4 üncü maddesinde “belge”, sponsorluk ve reklam hizmet ve işlemlerine ilişkin belge; “nakdi destek”, sponsor tarafından sponsorluğa alana yapılan parasal ödeme; “aynı destek” ise sponsorluk konusu işle ilgili olarak sponsor tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin harcama olarak tanımlanmıştır.

Yönetmeliğin 12 nci maddesinde ise sponsorluğa konu hizmet ve işle ilgili yüklenilen sponsorluk bedelinin sponsor tarafından bizzat

harcanabileceği gibi bu bedelin sponsorluğu alanın hesabına da yatırılabilir; sponsorluğu alan tarafından gelir kaydedilen bu tutara ilişkin harcamalarda ise sponsorluğu alanın tabi olduğu mevzuat hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum ve kuruluşlara sponsorlarca nakdi bir destekte bulunması ve bu desteğin de hizmeti alanlar adına açılmış bir banka hesabına yatırılmış olunması durumunda, sponsorlara yatırılan tutarlar için bankalar tarafından verilecek makbuz veya dekontun yapılan bağışın tevsik edici belgesi olarak kabul edilmesi gerekir. Ancak, banka dekontu veya makbuzda paranın “sponsorluk amacıyla” yatırıldığına dair bir ifadeye yer verilmesi şarttır.

Söz konusu nakdi desteğin; sponsorluk hizmeti alanlara nakden elden teslim edilmiş olması halinde ise hizmeti alan kişi, kurum ve kuruluşlarca düzenlenecek alındı makbuzu, bağışa ilişkin tevsik edici belge olarak kabul edilebilecektir.

Diğer taraftan, desteğin nakdi olarak değil de aynı olarak yapılmış olunması durumunda;

İşletmenin varlıklarından aynı olarak yapılan desteğin sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum ve kuruluşlara teslim edilmesi halinde, teslimi yapılan değerler için fatura düzenlenmesi; faturada, teslimin sponsorluk maksatlı olduğuna, teslimi yapılan değerlerin cinsi, nev'i ve miktarına ilişkin olarak tereddüde mahal bırakmayacak bilgilere yer verilmesi; faturanın hizmeti alanlar adına düzenlenmiş olunması; faturanın arka yüzünün de hizmeti alan kişilere veya kanuni temsilcilerine imzalatılmış olunması,

Aynı değerlerin, mükelleflerce dışarıdan sağlanarak sponsorluk hizmeti alanlara bağışlanmış olması durumunda da hizmeti alanlarca

teslim alınacak bu değerler için alındı makbuzunun düzenlenmesi ve makbuzda, bağışlanan kıymetlerin değerlerinin, cinsinin, miktarlarının, adedinin v.b. hususların tereddüde mahal bırakmayacak şekilde yer alması

şarttır.

Ayrıca, bağışlanan değerlere ilişkin olarak mükellefler adına düzenlenmiş olan faturaların arka yüzünün de yukarıda belirtilen açıklamalar dâhilinde hizmeti alan kişi veya kanuni temsilcilere imzalanmış olması gerekmektedir.

Ancak, makbuz karşılığı olmaksızın yapılan bağış veya yardımların mükelleflerce indirim olarak dikkate alınabilmesi mümkün değildir.

Sponsorluk Yönetmeliği kapsamında ayni ya da nakdi olarak yapılan harcamalar, kurumlar vergisi mükelleflerince harcamanın yapıldığı yılda indirim olarak dikkate alınabilecektir.

Yukarıda kapsamı belirtilen sponsorluk harcamalarının indirimi için söz konusu beyannamelerin ekinde herhangi bir belgenin ibraz zorunluluğu bulunmamaktadır.

Gerçek ve tüzel kişiler, süresiz bir şekilde sponsor olamayacakları gibi; bunların herhangi bir şekilde vergi borçları da bulunmamalıdır. Bu nedenle kurumların sponsor olabilmeleri için bağlı buldukları vergi dairesine müracaat ederek, vergi borcu olmadığına dair bir yazı almaları ve yapılan sponsorluk sözleşmesinin bir örneğini ilgili vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

Sponsorların, sponsor olunan dönemlerde tahakkuk eden vergi borçlarını ödememeleri halinde, ilgili vergi dairesi durumu derhal bir yazı ile bulunulan mahaldeki Gençlik ve Spor İl Müdürlüğüne bildirecektir.

### 7.2.3. Bağış ve Yardımlar

Bağış ve yardımlar, gerek Gelir Vergisi Kanununda (89. maddenin birinci fıkrasının 4,5,6,7 ve 10 numaralı bentlerinde) gerekse Kurumlar Vergisi Kanununda (10. maddenin 1 numaralı fıkrasının c, ç, d ve e bentlerinde) “diğer indirimler” bağlığı altında düzenlenmiştir. Yani sözü edilen bağış ve yardımlar, gelirin elde edilmesiyle değil harcanmasıyla ilgili bir tasarruf olduğundan tespit edilen yıllık gelirden kanunun izin verdiği ölçülerde ve izin verilen alanlar ve kişilere yapılan bağış ve yardımlar beyanname üzerinden matrahın hesabında indirim olarak dikkate alınacaktır. Beyanname üzerinden indirim olarak dikkate alınması nedeniyle bağış ve yardımların yapıldıkları zamanlarda muhasebe kayıtlarına “kanunen kabul edilmeyen gider” olarak kaydedilmesi gerekmektedir. Çünkü bunlar daha sonra beyanname üzerinden indirim olarak dikkate alınacağından, aksi durumda hem dönem kazancının tespitinde gider, hem de beyanname üzerinde indirim olarak dikkate alınacağından mükerrer olarak dönem kazancından indirilmiş olacaktır.

Bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın varsa mukayyet değeri, yoksa Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre Takdir Komisyonunca tespit edilecek değeri; yapılan bağış veya yardımın yabancı para cinsinden olması halinde ise bağış veya yardımın yapıldığı tarihteki Merkez Bankası döviz alış kuru ile hesaplanacak olan Türk parası değeri indirimde esas olarak alınacaktır.

Kurumlar tarafından yapılan bağış ve yardımlar, yapıldığı tarihte kayıtlarda gider olarak dikkate alındığından, kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması ve kurum kazancının yeterli olması halinde, beyanname üzerinde ayrıca

gösterilmek şartıyla kurumlar vergisi matrahından indirilmesi gerekmektedir.

### **7.2.3.1. Kurum kazancının %5'i ile sınırlı bağış ve yardımlar**

Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere, köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının %5'ine kadar olan kısmı, kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir. Kazancın yetersizliği nedeniyle indirilemeyen kısım diğer yıla nakledilemez.

(Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan derneklerin listesi eklidir)

Kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecek bağış ve yardımların tutarı, o yıla ait kurum kazancının %5'i ile sınırlıdır. %5'lik nispetin hesaplanmasında esas alınacak kurum kazancı; ticari bilanço karından iştirak kazancı istisnası ve geçmiş yıl zararları düşüldükten sonra kalan tutardır.

### **7.2.3.2. Sınırsız (kurum kazancıyla sınırlı) bağış ve yardımlar**

#### **7.2.3.2.1. Eğitim ve sağlık tesislerine ilişkin bağış ve yardımlar**

Eğitim, sağlık ve bakım hizmetlerini geliştirmek ve devam ettirmek amacıyla yapılan harcamalar kurum kazancının tespitinde indirim unsuru olarak dikkate alınabilecektir.

- Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak

(kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamaların,

- Söz konusu tesislerin inşası için yukarıda belirtilen kamu kuruluşlarına yapılan her türlü bağış ve yardımların,
- Mevcut okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurtları ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezlerinin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan nakdi ve ayni bağış ve yardımların

tamamı kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. İndirim, kurum kazancıyla sınırlı olacaktır. Yani kurum kazancı yeterli olmak kaydıyla bağış ve yardımın %100'ü indirilebilecektir. Kurum kazancını aşan bağış ve yardım miktarı indirilemeyeceği gibi izleyen yıla da devretmeyecektir.

Sözü edilen tesislerin yapımı için bentte sayılan kuruluşlar dışında yer alan kamuya yararlı dernekler ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılan bağış ve yardımlar ise o yılki kurum kazancının %5'i ile sınırlı olmak üzere bu kapsamda indirim konusu yapılabilecektir.

#### **7.2.3.2.1.1. Bağışın Yapılabileceği Yerler**

Okul, sağlık tesisi, öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi yapımı veya bu tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan bağış ve yardımların (harcamaların) herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın kurum kazancından indirilebilmesi, bu bağış ve yardımların aşağıdaki kamu idare ve kuruluşlarına yapılması halinde mümkündür.

- Genel bütçeli idareler,
- Özel bütçeli idareler,
- İl özel idareleri,
- Belediyeler,
- Köyler.

#### **7.2.3.2.1.2. Yapılacak bağış ve yardımların niteliği**

Kapsama dâhil olan bağış ve yardımların;

- Bağışlanan okul, sağlık tesisi ve 100 yatak kapasitesinden az olmamak üzere (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezlerinin inşası için yapılan harcama,
- Bu tesislerin inşası için yapılan bağış ve yardım,
- Mevcut okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurtlarının faaliyetlerine devam etmelerini
- sağlamak amacıyla yapılan bağış ve yardım,

niteliğinde olması gerekmektedir.

Düzenlemedeki “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.

Düzenlemedeki “sağlık tesisi” ifadesinden ise Sağlık Bakanlığınca

sağlık tesisi kapsamında değerlendirilen kurum ve kuruluşların anlaşılması gerekmektedir.

### **7.2.3.2.1.3. Kapsam dışında kalan bağış ve yardımlar**

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

#### **7.2.3.2.1.4. Bağış ve yardımın belgelendirilmesi**

Aynı veya nakdi olarak yapılan bağış ve yardımların kurumlar vergisi mükelleflerince indirim olarak dikkate alınabilmesi için makbuz karşılığı yapılmış olması gerekli ve yeterlidir.

Aynı bağış ve yardımın, işletmenin aktifinden veya stokundan çekilerek bağışlanmış olması durumunda, mükelleflerin işletmeden çekip bağışladıkları değerler için fatura düzenlemesi; düzenlenen faturanın arka yüzüne faturada belirtilen değerlerin ilgili kamu kurum ve kuruluşu tarafından bağış veya yardım olarak alındığına ilişkin şerh konularak yetkili kimseler tarafından imzalanmış olması yeterlidir.

Aynı değerlerin, mükelleflerce dışarıdan alınarak kamu kurum ve kuruluşuna bağışlanmış olması durumunda ise bu kurum ve kuruluş tarafından teslim alınacak değerler için teslim ilişkili bir belge düzenlenmiş olması yeterli olup, düzenlenen belgede bağışlanan kıymetin değerinin, cinsinin ve miktarının tereddüde mahal bırakmayacak şekilde belirtilmiş olması gerekmektedir. Ayrıca, bağışlanan değerlere ilişkin olarak düzenlenmiş olan faturaların arka yüzünde

yukarıda belirtilen açıklamalar dâhilinde ilgili kamu kurum ve kuruluşlarının yetkililerinin imzası bulunacaktır.

Nakdi bağışların indirilebilmesi, bağışı kabul eden kuruluşlarca verilecek makbuzla veya bu amaçla bankalarda açtırılan hesaplara yatırıldığına ilişkin banka dekontlarıyla belgelendirilmesi şartıyla mümkündür.

Kamu kurum ve kuruluşları ile imzalanan protokol gereğince kamu arazisi üzerine okul yaptırılması halinde, söz konusu okul inşasına ilişkin olarak yapılan harcamalar, harcamanın yapıldığı yıla ilişkin kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

### **7.2.3.2.2. Kültür ve turizm amaçlı bağış ve yardımlar**

Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan veya Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen ya da desteklenmesi uygun görülen;

1) Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticari olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,

2) Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarisi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dâhil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtım ve tanıtımının sağlanmasına,

- 3) Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,
- 4) 21/7/1983 tarihli ve 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,
- 5) Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,
- 6) Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmalarına,
- 7) Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,
- 8) Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,
- 9) Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve faaliyetler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatının tedariki ile film yapımına,
- 10) Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültür ve sanat faaliyetlerinin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına

ilişkin harcamalar ile makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların %100'ü kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirilebilecektir. Bakanlar Kurulu, bölgeler ve faaliyet türleri itibarıyla bu oranı yarısına kadar indirmeye veya kanuni seviyesine kadar getirmeye yetkilidir. Bu bağış ve yardım türünde de indirim, kurum kazancıyla sınırlı olacaktır. Yani kurum kazancı yeterli olmak kaydıyla bağış ve yardımın %100'ü (veya Bakanlar Kurulunca belirlenmiş kısmı) indirilebilecektir. Kurum kazancını aşan bağış ve yardım miktarı indirilemeyeceği gibi izleyen yıla da devretmeyecektir.

Bu çerçevede yapılacak bağış ve yardımlar için bağış yapılan projenin Kültür Bakanlığı tarafından desteklendiği veya desteklenmesinin uygun görüldüğüne ilişkin ilgili Bakanlığın yazısı kurumlar vergisi beyannamesi ekinde bağlı bulunulan vergi dairelerine verilecektir.

#### **7.2.3.2.3. Doğal afetlere ilişkin bağış ve yardımlar**

Bakanlar Kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığı ile makbuz karşılığında yapılan aynı ve nakdi bağışların tamamı kurum kazancından indirilebilecektir.

Doğal afetlere ilişkin olarak yapılan bağış ve yardımlarda indirim, diğerlerinde olduğu gibi kurum kazancıyla sınırlı olacaktır. Yani kurum kazancı yeterli olmak kaydıyla bağış ve yardımın %100'ü indirilebilecektir. Kurum kazancını aşan bağış ve yardım miktarı indirilemeyeceği gibi izleyen yıla da devretmeyecektir.

### **7.2.3.3. Diğer Kanunlarda Yer Alan Bağış ve Yardımlar**

#### **7.2.3.3.1. Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonuna veya Bu Fona İlişkin Vakıflara Yapılan Bağış ve Yardımlar**

3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu ile bu isim altında bir fon oluşturulmuştur. Bu fonda toplanan paraların ihtiyaç sahiplerine dağıtımı ve Kanun'un amaçları doğrultusunda sair faaliyetlerde bulunmak üzere her il ve ilçede sosyal yardımlaşma ve dayanışma vakıfları kurulması öngörülmüştür.

3294 sayılı Kanun'un 9. maddesine göre; “fona ve vakfa yapılacak bağış ve yardımlar, her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır. Bu bağış ve yardımlar kurumlar ve gelir vergisi matrahından indirilebilir.”

Bu hüküm uyarınca gerek fona gerekse sosyal yardımlaşma ve dayanışma vakıflarına yapılan bağışlar ve yardımlar gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider olarak dikkate alınabilmektedir.

Ancak hesap dönemleri sonucunun zarar olması halinde, bu fon ve vakıflara yapılan bağış ve yardımlarla dönem zararları büyütülemez veya matrah zarara dönüştüremez.

#### **7.2.3.3.2. Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair 7269 Sayılı Kanuna Göre Afet Felaketedelerine Yapılacak Bağış ve Yardımlar**

7269 sayılı Kanununun 1. maddesinde doğal afetler sayılmış ve bu afetlerde zarar gören yerlere yapılacak bağışlarda bu Kanun hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Yine bu afetlerin genel hayata etkinliğine ilişkin esasların Bayındırlık ve İskan Bakanlığı'nca hazırlanacak yönetmelikle belirleneceği açıklanmış ve söz konusu afetlerin meydana gelmesinde zararın o

yerin genel hayatına etkili olup olmadığına Bayındırlık ve İskan Bakanlığı'nca karar verileceği belirtilmiştir.

Anılan Kanun'un 33. maddesinde, bu Kanun kapsamında yapılacak harcamaları karşılamak üzere belli kaynaklardan oluşan bir fon teşkil edilmesi öngörülmüş ve fonun kaynaklarından biri olarak bu amaca yönelik bağışlar da sayılmıştır.

Aynı Kanun'un 44. maddesine göre;

“Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri tarafından 33. madde mucibince fona verilen hisseler verildikleri yılın yıllık beyannamesiyle bildirilecek gelirlerden ve kurum kazançlarından indirilir.”

7269 sayılı Kanun kapsamında doğal afetlerden zarar gören yerler için oluşturulacak yardım fonuna yapılacak bağış ve yardımlar gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirilebilir.

### **7.2.3.3.3. Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Hakkındaki 2828 Sayılı Kanuna Göre Bu Kuruma ve Kuruluşlara Yapılan Bağış ve Yardımlar**

Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu hakkındaki 2828 sayılı Kanununun 18. maddesinin (e) bendinde Kuruma yapılacak her türlü nakdi ve ayni bağışlar kurumun gelirleri arasında sayılmıştır.

Kanununun 20. maddesinin (b) bendine göre;

“Gelir ve Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından kurum ve kuruluşlara (Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu ve Kuruluşları) makbuz karşılığı yapılacak nakdi bağışların sınırsız olarak gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirilmesi mümkündür.”

Bu hüküm çerçevesinde gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin

Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu'na yapacağı nakdi bağışlar, sınırsız olarak vergi matrahından indirilebilecektir.

Ancak makbuz karşılığı yapılacak bu bağışların ilgili yıldaki gelir veya kurumlar vergisi vergisi matrahını geçmemesi gerekir.

#### **7.2.3.3.4. Üniversitelere ve Yüksek Teknoloji Enstitülerine Yapılan Bağışlar**

2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu'nun "Mali Kolaylıklar" kenar başlıklı 56. maddesinin b fıkrasına göre;

"Gelir ve Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitülerine makbuz karşılığında yapılacak nakdi bağışlar gelir ve kurumlar vergisi kanunlarının hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazancından indirilir."

Bu hükümdeki üniversiteler ibaresi fakülteleri, enstitüleri, yüksek okulları, konservatuarları, meslek yüksek okullarını ve uygulama ve araştırma merkezlerini kapsamamaktadır. Üniversiteler haricinde kalan ve yukarıda sayılan yüksek öğretim kurumlarına yapılan bağışların bu kanunun 56. maddesinin beşinci fıkrası uyarınca gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirilebilme imkanı yoktur.

Kanun hükmünde adı geçen yüksek teknoloji enstitüleri, teknoloji alanında yüksek düzeyde araştırma, eğitim - öğretim, üretim, yayın ve danışmanlık yapan kamu tüzel kişileri ve bilimsel özerkliğe sahip yüksek öğretim kurumlarıdır.

3708 sayılı Kanunun 4. maddesinde vakıflarca kurulan belli niteliklere sahip yüksek öğretim kurumlarına kanunla üniversite adı verilebileceği hükmü yer almaktadır. Bu hükme göre, bu Kanunla şim-

diye kadar üniversite adını alan ve alacak olan vakıf üniversitelerine yapılacak nakdi bağışların da gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince vergi matrahlarından indirilebileceği kanaatindeyiz.

#### **7.2.3.3.5. 222 Sayılı İlköğretim Kanununa Göre İlköğretim Kurumlarına Yapılan Bağış ve Yardımlar**

222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu'nun 76. maddesinin g bendine göre;

“Gelir ve kurumlar vergisi yükümlüleri tarafından makbuz mukabilinde yapılacak para bağışları yıllık bildirim ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazancından indirilir.”

Gelir ve Kurumlar vergisi mükelleflerinin ilköğretim kurumlarına makbuz karşılığı yapacakları nakdi bağışlar vergi matrahının tespitinde gider yazılabilecektir.

#### **7.2.3.3.6. Türkiye Bilimsel Araştırma Kurumuna (TÜBİTAK) Yapılan Bağışlar**

TÜBİTAK'ın kurulmasına ilişkin 278 sayılı Kanun'un 13. maddesine göre;

“Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından TÜBİTAK'a yapılan para bağışları yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazançlarından indirilebilir.”

Bu nedenle TÜBİTAK'a yapılan nakdi bağışlar gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilir.

### **7.2.3.3.7. Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Kurumu Kanununa Göre Yapılan Bağışlar**

2876 sayılı Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanunu'nun 100'üncü maddesinin a/2, b/3, c/4 ve e/3 bentlerinde yüksek kuruma ve bağlı kuruluşlarına yapılan bağışlar bunların gelirleri arasında sayılmış ve Kanununun 101'inci maddesinde de yüksek kuruma ve bağlı kuruluşlara yapılan bağışların gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince yıl içinde verilecek beyannamelerine, masraf kaydedilebileceği hükme bağlanmıştır.

### **7.2.3.3.8. 4122 Sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu Çerçevesinde Yapılan Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Harcamaları**

4122 sayılı Kanun ve bu Kanuna yönelik olarak çıkarılan Yönetmelik çerçevesinde yapılan ağaçlandırma ve erozyonla mücadeleyle ilişkin harcamalarının tamamı, aynı Kanun'un 12. maddesi uyarınca indirim konusu yapılabilecektir. Anılan Yönetmeliğin "ödüllendirme ve teşvik" başlıklı 16'ncı maddesinde de aşağıdaki düzenleme yapılmıştır.

"...Bu yönetmelik hükümlerine göre yapılacak ağaçlandırma ve erozyon kontrolü çalışmaları ile her türlü tesis, bakım ve koruma masraflarının tamamı Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahından düşülür."

Bu hükümler gereğince, Yönetmelik kapsamında onaylanmış bulunan uygulama projelerine göre yapılan ağaçlandırma ve erozyon kontrolü harcamaları, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

### **7.2.3.3.9. Sekiz Yıllık Kesintisiz Eğitim İçin Yapılan Bağışlar**

4306 sayılı Kanun uyarınca sekiz yıllık kesintisiz ilköğretim giderlerini karşılamak amacıyla yapılan nakdi bağışların tamamı aslında 222 sayılı İlköğretim Kanunu'nun 76. maddesi ve belli koşullarda 86/10942 sayılı Yönetmelik uyarınca gider kaydedilebilecekken, 97/1 sayılı Maliye ve Milli Eğitim Bakanlığı müşterek Tebliği'nde bu bağışların herhangi bir sınırlama olmaksızın ve hiçbir kurumdan izin olmaksızın gider yazılabileceği bir kez daha belirtilmiştir.

Buna göre, sekiz yıllık kesintisiz ilköğretim giderlerini karşılamak amacıyla, bu Kanun kapsamında yapılan ve belirlenen özel hesaplara yatırılan nakdi bağışların tamamı herhangi bir izne gereksiz gider yazılabilecektir.

### **7.2.3.3.10. 5434 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu'nu Kapsamında Yapılan Bağışlar**

5434 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu'nun ek 44. maddesi, dinlenme ve bakım evleri için yapılacak bağışları düzenlemekte olup söz konusu madde metni aşağıdaki gibidir:

“Sandık, dinlenme ve bakımevleri için özel ve tüzel kişiler tarafından yapılacak her türlü bağışı kabul eder. Bu bağışlar, dinlenme ve bakımevlerinin tesis ve işletmelerinde kullanılır.

Bu suretle yapılacak bağış ve yardımlar gelir ve kurumlar vergisi matrahından tenzil edilir. Aynı olarak yapılan yardımlar maliyet bedeli üzerinden değerlendirir”

Madde metninden de açıkça anlaşılacağı üzere, söz konusu indirimden faydalanabilmek için bağış ve yardımların;

- Dinlenme veya bakımevlerine yapılması,

- Bu bağışların dinlenme ve bakımevlerinin tesis ve işletmelerinde kullanılması

gerekmektedir.

### **7.2.3.3.11. 2955 Sayılı Gülhane Askeri Tıp Akademisi Kanunu Uyarınca Yapılan Bağışlar**

19.11.1983 tarih ve 18226 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 17.11.1983 tarih ve 2955 sayılı Gülhane Askeri Tıp Akademisi Kanunu’nun 46/b maddesinde akademiye yapılacak bağışlar düzenlenmiş olup söz konusu madde uyarınca; gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Gülhane Askeri Tıp Akademisi’ne makbuz karşılığı yapılacak nakdi bağışlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazancından indirilebilir.

### **7.2.3.3.12. Diğer Düzenlemeler**

Yukarıdaki özel kanunlar haricinde de, yapılan bağış ve yardımların vergi matrahından indirimine imkan veren başka özel kanunlar da vardır. Ancak uygulamada sıkça rastlanmadığından burada daha fazla yer verilmesine gerek duyulmamıştır.

### **7.2.3.4. Ayın Olarak Yapılan Bağış ve Yardımların Katma Değer Vergisi kanunu Karşısındaki Durumu**

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 17. maddesinin (2-b) bent hükmü uyarınca,

-Genel bütçeye dahil dairelere,

-Katma bütçeli idarelere,

- İl özel idarelerine,
- Belediyelere, köylere ve bunların teşkil ettikleri birliklere,
- Üniversitelere,
- Döner sermayeli kuruluşlara,
- Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşlarına,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına,
- Siyasi partilere,
- Sendikalara,
- Kanunlarla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıklarına,
- Kamu menfaatine yararlı derneklere,

Tarımsal amaçlı kooperatiflere,

-Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara

bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Görüleceği üzere anılan hüküm, yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımları sosyal amaçlarla katma değer vergisi istisnası kapsamına almıştır.

Konuya ilişkin olarak 1 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin ( F ) bölümünün “Sosyal amaç taşıyan istisnalar” başlıklı 2 numaralı bendinde aşağıdaki açıklamalarda bulunulmuştur:

“ .....

*Maddenin 2'nci fıkrasının ( b ) bendinde ise 1'inci fıkraya ile 2'nci fıkranın ( a ) bendinde gösterilen kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan teslim ve ifa edilen hizmetler vergiden istisna edilmiştir. Bu istisnanın uygulanabilmesi için teslimin veya ifa edilen hizmetin bedelsiz olması gerekir. Mesala bir sanatoryumun para vererek aldığı hizmet arabası vergiye tabi olacaktır. Ancak bu araba, vergi mükellefi olan bir gerçek veya tüzel kişi tarafından sanatoryuma bedelsiz olarak teslim edilirse, aracın teslimi vergiden istisna edilecektir.*

.....”

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/a maddesine göre ise, “... vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi...” mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez. Dolayısıyla bu hüküm uyarınca Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. Maddesinin 1 numaralı bent hükmünde sayılan kurum ve kuruluşlara yapılan bedelsiz mal teslimlerine ilişkin olarak yüklenilen katma değer vergilerinin de indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır. İşletmelerce bu kapsamda yapılan bedelsiz mal teslimlerine ilişkin olarak yüklenilen ve indirim konusu yapılan katma değer vergilerinin, bedelsiz mal tesliminin gerçekleştiği dönemde hesaplanan katma değer vergisi olarak dikkate alınması ve zamanında yapılan indirim KDV kaydının bu şekilde düzeltilmesi gerekmektedir. Yapılan bağışların gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulamasında indirim olarak (GVK md. 89/2, K.V.K. md. 10) dikkate alınması mümkün ise bedelsiz mal teslimlerine ilişkin olarak yüklenilen katma değer vergi-

leri de gelir vergisi uygulamasında indirim, kurumlar vergisi uygulamasında gidere dönüşür.

### Örnek :

( X ) A.Ş. 2007 yılı içinde kamu menfaatine yararlı bir derneğe maliyet bedeli 5.000.-YTL olan bir emtiayı bedelsiz olarak bağışlamıştır. Bu emteaya ilişkin olarak yüklenilen ve emteanın alındığı dönemde indirim olarak dikkate alınan katma değer vergisi ise 900.-YTL'dir.

Bu durumda şirketin muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır:

---

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	5.900
- Bağışlar	
153 TİCARİ MALLAR	5.000
391 HESAPLANAN KDV	900

---

Yukarıda da ifade edildiği üzere Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin 1 numaralı bent hükmünde sayılan kurum ve kuruluşlara yapılan bedelsiz mal teslimleri katma değer vergisinden istisna olup bunlara ilişkin olarak yüklenilen katma değer vergilerinin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır. Anılan bent hükmünde sayılan bazı kurum ve kuruluşlar K.V.K.'nun 10. maddesinde sayılmamışlardır (örneğin; tarımsal amaçlı kooperatifler, siyasi partiler ve sendikalar, döner sermayeli kuruluşlar gibi).

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin 1 numaralı bent hükmünde sayılmasına karşın K.V.K.'nin 10. maddesinde sayılmayan kurum ve kuruluşlara yapılan bedelsiz mal teslimleri ise katma değer vergisinden istisna olmakla birlikte bağış konusu mal bedelleri ile bu mal bedellerine ilişkin olarak yüklenilen ve indirim konusu yapılan katma değer vergileri ise kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

## **8. 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.

### **8.1. İştirak Kazançları İstisnası ve Yurtdışı İştirak Kazançları İstisnası**

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

İştirak kazançları istisnası, tam mükellefiyete tabi kurumlardan alınan kâr paylarına uygulanacaktır. Kâr payını alan kurumun tam veya dar mükellefiyete tabi olmasının bu istisnanın uygulanmasında bir önemi bulunmamaktadır. Bir dar mükellef kurumdan, bir başka ifadeyle kanuni veya iş merkezi Türkiye dışında bulunan bir kurumdan kâr payı alan kurumlar ise söz konusu istisnadan yararlanamayacaktır. Ancak kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak

rak eden kurumların, 5220 sayılı Kanunun 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 vergilemenin 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.

## **8.2. Yurtdışı İştirak Hisselerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kurum Kazançları İstisnası**

KVK'nın 5. maddesinin 1 numaralı fıkrasının (c) bendi gereğince, yurtdışında iştirak edilen şirketlerin hisse senetlerinin satışından elde edilen kazançlar, belli şartların varlığı halinde kurumlar vergisinden istisna edilecektir. Buna göre;

Kazancın elde edildiği tarih itibariyle 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 iştiraktan 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.

Bu istisnadan yararlanmak için;

- İstisnadan yararlanacak şirketin, anonim şirket olması,
- Yurt dışındaki iştirakin/iştiraklerin anonim veya limited şirket niteliğinde olması,
- Yurt dışı iştirakin/iştiraklerin Türkiye’de tam mükellef olmaması,
- Kazancın elde edildiği tarih itibariyle aralıksız en az bir yıl süreyle nakit varlıklar (kasa, banka, alınan çekler, altın, Devlet tahvili, Hazine bonusu, Toplu Konut İdaresince çıkarılan veya İMKB’de işlem gören hisse senetleri, tahvil ve bonolar) dışında kalan aktif toplamının en az %75’inin yurt dışı iştirak hisselerinden oluşması,
- Aktif toplamının en az %75’ini oluşturan yurt dışı iştiraklerin her birinin sermayesinin en az %10’una iştirak edilmesi (bunun altında kalan iştirakler %75’in hesabında dikkate alınmaz),
- Yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarma tarihi itibariyle en az iki yıl (730 gün) süreyle aktifte bulunuyor olması,

Gerekmektedir.

### **8.3. Emisyon Primi Kazancı İstisnası**

KVK’nın 5. maddesinin 1 numaralı fıkrasının (ç) bendi gereğince Anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları hisse senetlerinin itibari değerlerinin üzerinde bir bedelle elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır.

## 8.4. Yatırım Fonları ve Yatırım Ortaklıklarının Kazançlarına İlişkin İstisna

5520 sayılı Kanunun 5'nci maddesinin 1-d bendiyle Türkiye'de kurulu menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıkları ile portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Aynı düzenlemede, Türkiye'de kurulu girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının, gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının, emeklilik yatırım fonlarının ve konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları da kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bu istisna anılan fon ve ortaklıkların söz konusu kazançları üzerinden yapılacak kesintiye engel değildir. Tam mükellef kurumlara yapılan ödemeler için kurumlar vergisi kesinti oranlarını belirleyen KVK'nın 15. maddesinin üçüncü fıkrasına göre; emeklilik yatırım fonlarının kazançları hariç olmak üzere, Kanunun 5. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde yazılı kazançlardan, dağıtılsın veya dağıtılmasın, kurum bünyesinde % 15 oranında vergi kesintisi yapılacaktır (Eski uygulamada Gelir Vergisi Kanununun 94/6-a Maddesine göre yapılan söz konusu tevkifat artık KVK Md.15/3 hükmüne göre yapılmaktadır).

Buna göre yatırım fon ve ortaklıklarının KVK Md.15/3 maddesine göre (dağıtılsın dağıtılmasın) kurum bünyesinde %15 kurumlar vergisi kesintisi yapılacak kazançları 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.

### **8.5. Taşınmazlar ve İştirak Hisseleri ile Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri ve Rüçhan Hakları Kazanç İstisnası**

5520 sayılı Kanunun 5’nci maddesinin 1-e bendiyle Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75’lik kısmını kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. İki yıllık sürenin hesabında 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 alınacak, devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının ise devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreleri de dikkate alınacaktır.

Satış bedelinin, satış yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi gerekmektedir. Tahsilat, nakit veya her

an nakde dönüştürülebilir Devlet tahvili, Hazine bonosu, Toplu Konut İdaresince çıkarılan veya İMKB’de işlem gören hisse senetleri, tahvil ve bonolar ile yapılması gerekir. Satış bedelinin nakit olmayan diğer araçlarla tahsil edilmesi halinde bunların iki yıllık sürenin sonuna kadar nakde dönüştürülecektir.

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. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılacaktır.

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

Yapı kooperatiflerinin amaçlarını gerçekleştirdikten sonra kalan fazla arsa veya konutları elden çıkarmaları halinde istisnadan yararlanmaları mümkündür. Diğer taraftan, kuruluş amacı başka işletmelere iştirak etmek olan, holding şirketlerin iştirak amacıyla iktisap ettikleri ve elde tuttıkları hisse senetleri hariç olmak üzere (kısa vadeli fiyat değişimlerinden yararlanmak amacıyla geçici bir süre elde tutulan ve 11-Menkul Kıymetler hesabında izlenen) iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlar için istisna uygulanmayacaktır.

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.

### **8.6. Bankalara Borçları Nedeniyle Kanuni Takibe Alınmış Kurumlara Tanınan İstisna**

KVK'nın 5'nci maddesinin 1-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 satışından doğan kazançların %75'lik kısmı (en az iki yıl elde tutulma şartı aranmaksızın) kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

### **8.7. Kurumların Yurtdışında Bulunan İşyerleri veya Daimi Temsilcilikleri Aracılığıyla Elde Ettikleri Kurum Kazançlarına İlişkin İstisna**

KVK'nın 5'nci maddesinin 1-g bendiyle, kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kurum kazançları belli şartlar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. 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,
- 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 %20 (Türkiye’de uygulanan kurumlar vergisi) oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması gerekmektedir.
- Kazançların elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmiş olması,

### **8.8. Yurtdışı İnşaat, Onarma, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlara İlişkin İstisna**

KVK’nın 5’nci maddesinin 1-h bendiyle, yurtdışında yapılan inşaat, onarma, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye’de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar, taşıdıkları vergi yükü oranına, Türkiye’ye getirilip getirilmediğine bakılmaksızın, daha önceki Kurumlar Vergisi Kanununda (5422 sayılı Kanun) olduğu gibi kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. İstisnadan yararlanmak için kazancın genel netice hesaplarına intikal ettirilmesi yeterlidir. Bu kazançların genel netice hesaplarına intikal ettirilmesinde, faaliyette bulunulan yabancı ülke mevzuatına göre tespit edilen faaliyet sonucu, Türkiye’de de aynı tarih itibarıyla genel sonuç hesaplarına kaydedilecektir. Bu kazançlar, elde edildiği dönem itibarıyla Türkiye’de ilgili olduğu geçici vergi matrahının tespitinde de dikkate alınacaktır.

İstisna edilen bu kazançlarla ilgili olarak işin tamamlanmasından

sonra ortaya çıkacak faiz ve kur farkları merkezdeki kurum için ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılmış bir gider niteliğinde olduğundan genel esaslar çerçevesinde gider olarak dikkate alınacaktır.

Yurt dışında yapılan söz konusu işler nedeniyle kurumların aktifinde bulunan makine ve teçhizatların geçici olarak yurt dışına ihraç edilmesi halinde bu makine ve teçhizatlar Türkiye’de amortisman ayrılmasına ara verilecek, işin bitiminde Türkiye’ye ithalinde ise amortisman uygulaması kaldığı yerden devam edecektir.

### **8.9. Eğitim ve Rehabilitasyon Merkezlerinde Kazanç İstisnası**

KVK’nın 5’nci maddesinin 1-1 bendiyle, 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, okulların ve rehabilitasyon merkezlerinin faaliyete geçtiği hesap döneminden başlamak üzere beş hesap dönemi geçerli olacaktır.

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 gös-

teren dershaneler ile kişilerin sosyal, kültürel ve mesleki alanlarda bilgi, beceri, yetenek ve deneyimlerini geliştirmek veya serbest zamanlarını değerlendirmek üzere faaliyet gösteren özel öğretim kurumları (üniversiteye veya Anadolu liselerine hazırlık, bilgisayar, sürücü, dans, bale, mankenlik ve spor kursları gibi) ile öğrenci etüt eğitim merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar hakkında istisna uygulanmayacaktır.

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

Bu istisnadan yararlanmak için özel eğitim ve öğretim kurumlarının ve rehabilitasyon merkezlerinin 01.01.2006 tarihinden itibaren faaliyete geçmiş olmaları gerekir. 01.01.2004 - 31.12.2005 tarihleri arasında faaliyete geçen özel okullarla ilgili olarak mülga 5422 sayılı KVK hükümleri uygulanacaktır.

İstisnadan yararlanmak isteyen mükellefler, faaliyete geçmelerini müteakiben Maliye Bakanlığına yazılı olarak başvuracaklar, Maliye Bakanlığı da Milli Eğitim veya ilgili diğer bakanlıkların görüşünü alarak cevap verecektir.

### **8.10. Risturn İstisnası (KVK Md.5/1-i)**

KVK'nın 5'nci maddesinin 1-i bendiyle, tüketim, üretim ve kredi kooperatiflerinin ortakları için hesapladıkları risturnlar ile ortakların yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri tutarlardan harcanmaya-arak iade edilen kısımlar, maddede belirtilen bazı şartlar çerçevesinde kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Yönetim gider karşılığında yapılan iadelerin nakden veya hesaben yapılması mümkündür.

- Tüketim kooperatiflerinde ortakların kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılama amacıyla satın aldıkları malların değerine göre hesaplanan ve bu şekilde yapılan alışverişin, genel iş hacmine oranı nispetinde dağıtılan risturnlar,
- Üretim kooperatiflerinde ortakların üreterek kooperatife sattıkları veya kooperatiften üretim faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların kıymetine göre hesaplanan risturnlar,
- Kredi kooperatiflerinde, ortakların kullandıkları kredilere göre hesaplanan risturnlar,

Kurumlar vergisinden istisnadır. Bu risturnların ortaklara nakden veya ayın olarak dağıtımı kar dağıtımı sayılmaz. Risturn istisnası sadece ortaklarla, ortaklık statüsü nedeniyle yapılan işlerden doğan kazançlarda uygulandığından, bu kazançların ayırımında ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine oranı esas alınacaktır. Bu şekilde dağıtılan risturnlar, ortaklar açısından kar dağıtımı olarak kabul edilmediğinden, bunların dağıtımı kar dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi olmayacak, elde eden ortaklarca gelir vergisi beyanname-i ile beyan edilmeyecektir.

### **8.11. Kaldırılan Yatırım İndirimi ve Geçiş Dönemi Uygulamaları**

Yıllardır vergi mevzuatımızda yerini koruyan bir müessese olan yatırım indirimi, 5479 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır. Kazanılmış hakların korunması amacıyla aynı Kanunla, Gelir Vergisi Kanunu'na Geçici 69. madde eklenmiştir. GVK'nın Geçici 69. maddesi hükmü aşağıdaki gibidir:

*“Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri; 31/12/2005 tarihi itibarı-*

*la 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.*

*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. 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 indirimi 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 belirlemiştir.

2007 ve 2008 yıllarında ise mükelleflerin tercihlerini ilk geçici vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verileceği tarihe kadar belirlemeleri gerekmektedir. Yapılan tercihten yıllık beyanname döneminde vazgeçmelerine imkan bulunmamaktadır.

### **8.11.1. 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.

### **8.11.2. 01.01.2006 Tarihinden Sonra Yapılacak Yatırımlar İçin Yatırım İndirimi Hesaplanması**

#### **8.11.2.1. 24.04.2003 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 01.01.2006 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 yapılmayan tutarların müteakip yıllarda endekslemeye tabi tutulacağı tabiidir.

### **8.11.2.2. Gelir Vergisi Kanununun Mülga 19. Maddesi Kapsamında 01.01.2006 Tarihinden Önce Başlanılan Yatırımlar**

Gelir Vergisi Kanununun mülga 19. maddesi kapsamında 01.01.2006 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 01.01.2006 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 bulu-

nan veya üretime herhangi bir aşamada bir değer kazandıracak nitelikteki bir fonksiyonu birbirini tamamlayarak yerine getiren iktisadi kıymetler topluluğudur.

### **8.11.3. Yatırım İndirimi Uygulayan Mükelleflerin Kazançlarına Uygulanacak Vergi Oranı**

Gelir Vergisi Kanununun Geçici 69. maddesi kapsamında (2006, 2007 ve 2008 yılları için) yatırım indirimi uygulayan gelir vergisi mükellefleri, 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan vergi tarifelerini; kurumlar vergisi mükellefleri ise mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 25. 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. 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.

### **8.11.4. Özel Hesap Dönemi Kullanan Mükellefler**

Vergi Usul Kanununun 174. 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. 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. maddesi kapsamında yatırım indirimi uygulayabileceklerdir.

Gelir Vergisi Kanununun 19. maddesi 5479 sayılı Kanunla 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere 06.04.2006 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.

## **8.12. Vergi Kanunları Dışındaki Kanunlarda Yer Alan İstisna Hükümleri**

5520 sayılı KVK'nın 35/1. maddesiyle diğer kanunlardaki muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümlerin, kurumlar vergisi bakımından geçersiz olduğu hükme bağlanmıştır. Ancak aynı Kanunun geçici 1. maddesinin (9) numaralı fıkrasında ise bu Kanunun yürürlüğünden önce kurumlar vergisine ilişkin olarak başka kanunlarda yer alan muafiyet, istisna ve indirimler bakımından 35 inci madde hükmünün uygulanmayacağı belirtilmiştir.

Dolayısıyla sadece temenni maddesi olarak kalan 35/1 madde hükmüne rağmen aşağıda yer alan istisnalar geçerliliğini koruyacaktır:

### **8.12.1. 4325 Sayılı Kanunla Tanınan İstisna:**

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

4325 sayılı “Olağanüstü Hal Bölgesi ve Kalkınmada Öncelikli Yörelere İstihdam Yaratılması ve Yatırımların Teşvik Edilmesi ile 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” uyarınca Olağanüstü Hal Bölgesi sayılan veya kapsamına alınan illerde, kanunun yürürlük tarihinden önce işyeri bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin 01.01.1998 - 31.12.2007 tarihleri arasında münhasıran bu işyerlerinden elde ettikleri kurum kazançla-

rı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden de yukarıda belirtilen esaslar çerçevesinde indirim uygulanır.

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

### **8.12.2. Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilen kazançlara ilişkin istisna (4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu)**

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

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

Kısaca, Türk uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar gelir vergisi ve kurumlar vergisine tabi değildir. Ancak elde edilen bu istisna kazançların dağıtılması halinde GVK md.94/6-b uyarınca kar dağıtımına bağlı tevkifat yapılacaktır. Diğer taraftan, tam mükellef kurumlar vergisi mükelleflerine dağıtılan kâr payları üzerinden vergi kesintisi yapılmayacak, anılan kurumlarca elde edilen kâr payları iştirak kazançları istisnasından yararlanacaktır.

Bu konuya ilişkin olarak 1 seri no.lu kurumlar vergisi genel tebliğinde ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.

### **8.12.3. 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 (bölgenin kurulması, yönetilmesi ve işletilmesi) kapsamında elde ettikleri kazançlar ile bölgede yer alan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin münhasıran ilgili bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları, 31.12.2013 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 31.12.2013 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır. Ücreti vergiden istisna edilen personelin fiilen bölgede çalışıp çalışmadığını yönetici şirket denetlemek zorundadır. Bölgede fiilen çalışmayanlara istisna uygulanması halinde ziyaa uğratan vergi ve buna ilişkin cezalardan yönetici şirket de ayrıca sorumludur.

Kurumlar vergisinden istisna tutulan bu kazançların dağıtılması halinde elde edenin hukuki niteliğine bağlı olarak GVK'nın 94/6-b maddesi ile KVK'nın 15/2 ve 30/3 ve 6 maddeleri gereğince tevki-fat yapılması gerekir.

### **8.12.4. 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 yararlanamayacaktır.

Serbest bölgelerde yürütülen ve istisna kapsamında olan faaliyetlerin zararlar sonuçlanması halinde, bu zararların istisna kapsamında olmayan diğer faaliyetlere ilişkin kazançlardan indirilmesi mümkün olmadığı gibi ertesi yıla devredilmesi de mümkün değildir.

Kurumlar vergisinden istisna tutulan bu kazançların dağıtılması halinde elde edenin hukuki niteliğine bağlı olarak GVK'nın 94/6-b maddesi ile KVK'nın 15/2 ve 30/3 ve 6 maddeleri gereğince tevki-fat yapılması gerekir.

### **8.12.5. İstisnalarla İlgili Bazı Genel Hususlar:**

- Kurumlar Vergisi Kanununun 5'nci maddesinin son fıkrası gereğince; iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, kurum kazancından indirilmesi kabul edilmemektedir.
- YMM ile tam tasdik raporu olmayanların, beyannamede gösterilen istisnaların bazılarında yararlanabilmeleri için istisnaya ilişkin yeminli mali müşavir tasdik raporu gerekmektedir.
- İstisnalar, enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde VUK mükerrer madde 298/A-5 gereğince enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarları ile dikkate alınacaktır.

## **9. KURUMLAR VERGİSİNİN HESAPLANMASI**

Bilindiği üzere 01.01.1994 tarihinden itibaren "Tek Düzen Hesap Planı" uygulamasına geçilmiştir. Hesap planına göre tespit edilen ticari kâr ile vergi mevzuatına göre tespit edilmesi gereken kâr farklı olabilecektir. Bu nedenle muhasebe usul ve esasları dikkate alın-

rak düzenlenecek mali tablolar da yer alacak dönem kâr veya zararı (ticari kâr/zarar) ile vergiye matrah olacak kâr veya zarar (mali kâr/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**

<b>KURUM KAZANCI (Ticari Bilanço Karı/Zararı)</b>	(690-Dönem Kârı veya Zararı Hesabının bakiyesi)
<b>EMİSYON PRİMİ (+)</b>	(Emisyon Primleri Gelir Tablosunda yer almadığından) (520-Hisse Senedi İhraç Primleri Hesabının bakiyesi)
<b>KKEG (+)</b>	(Ticari kârın saptanmasında gider kaydedilen, ancak vergi kanunlarına göre gider yazılması kabul edilmeyen giderler ile yapılan bağış ve yardımların tamamı.)
<b>ÖNCEKİ YIL AYRILAN FİN. FONU (+)</b> (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.)
<b>DİĞER İNDİRİMLER (-)</b>	
-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)
<b>İNDİRİM VE İSTİSNALARDAN ÖNCEKİ KURUM KAZANCI</b>	
<b>ZARAR OLSA DAHI İNDİRİLECEK İSTİSNA ve İNDİRİMLER (-)</b>	
-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.)
<b>Not:</b> Bu istisnaların indirilmesi sonucunda mali kâr negatif olursa, bu tutar gelecek yıla <b>GEÇMİŞ YIL ZARARI</b> olarak devreder. Pozitif olursa zarar mahsubuna esas alınan tutar olur.	
<b>GEÇMİŞ YIL ZARARLARI</b> (-)	(5 Yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yıl mali zararları) (2001-2005 yılları zararları)

<b>KAZANCIN BULUNMASI HALİNDE İNDİRİLECEK İSTİSNA ve İNDİRİMLER (-)</b>	(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)	(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.
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Gerçekleşen Yatırım Harcaması İnd.</li> <li>• Öngörülen Yatırım Harcaması İndirimi</li> </ul>	

-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.)
<b>KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI</b>	(Bu matrah üzerinden % 20 oranında vergi hesaplanır.)

## 10. KURUMLARA YAPILACAK ÖDEMELERDEN TEVKİFAT

### 10.1. Tam Mükellef Kurumlara Yapılan Ödemelerde Vergi Kesintisi

Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinde, birinci fıkrada sayılan kişi, kurum ve kuruluşlarca, tam mükellefiyete tabi kurumlara yapılacak bazı ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben %15 (Bakanlar Kurulunca başka bir oran belirlenmediği sürece) oranında vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür.

Öte yandan, Kanunun geçici 1. maddesinin;

- Birinci fıkrası gereğince, bu Kanun uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi uyarınca,
- İkinci fıkrası gereğince ise Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden, bu Kanun uyarınca

ayrıca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

## 10.2. Vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar

Vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, aşağıda sayılan kişi, kurum ve kuruluşlardır (KVK md.15) (GVK Md. 94’de belirtilen sorumlularla paralellik göstermektedir).

- Kamu idare ve kuruluşları,
- İktisadi kamu kuruluşları,
- Sair kurumlar,
- Ticaret şirketleri,
- İş ortaklıkları,
- Dernek veya vakıflar,
- Dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleri,
- Kooperatifler,
- Yatırım fonu yönetenler,
- Gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı,
- Zirai kazançlarını bilânço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler.

Buna göre, yukarıda belirtilen sorumlularca, Kurumlar Vergisi Kanununun 15. maddesinde sayılan ödemelerin (avans olarak ödenenler de dâhil olmak üzere) nakden veya hesaben yapılması halinde, bu ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır.

### **10.3. Vergi kesintisi oranına ilişkin Bakanlar Kuruluna verilen yetki**

Kurumlar Vergisi Kanununun 15. maddesinin dördüncü fıkrası ile Bakanlar Kuruluna bu maddede belirtilen vergi kesintisi oranlarını, her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sınıra kadar indirmeye, kurumlar vergisi oranına kadar yükseltmeye ve fon ve ortaklık kazançlarından yapılacak kesinti için fon veya ortaklık türlerine göre ya da portföylerindeki varlıkların nitelik ve dağılımına göre farklılaştırma yetkisi verilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 15. maddesinde vergi kesintisine tabi kazançlar arasında sayılıp, anılan Kanun öncesinde herhangi bir Bakanlar Kurulu Kararı ile kesinti oranı tayin edilmemiş kazançlar için yapılacak kesinti oranı bu konuda bir Bakanlar Kurulu Kararı yayımlanıncaya kadar %15 olarak dikkate alınacaktır.

### **10.4. Vergi kesintisine tabi tutulacak kazanç ve iratlar**

#### **10.4.1. Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin olarak yapılan hakediş ödemeleri**

Kurumlar Vergisi Kanununun 15. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara, bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemelerinden vergi kesintisi yapılacaktır.

Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinin tanımı konusunda Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümleri uygulanacaktır.

Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin olarak 01.01.2007 tarihinden itibaren yapılan hakediş ödemeleri

üzerinden, 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %3 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

#### **10.4.1.1. Konsorsiyum olarak yapılan işlere ilişkin ödemelerin durumu**

Günümüzde belli büyüklükte bir işi yapmak için bir araya gelen firmalar üç tür ortaklık kurabilmektedirler: Adi ortaklık, iş ortaklığı ve konsorsiyum.

Bir inşaat işini gerçekleştirmek üzere konsorsiyum halinde hareket eden firmaların kendi aralarında yapmış oldukları bu işe ilişkin konsorsiyum sözleşmesinde,

- İşin bütünü içinde birbirinden fiziken ayrılabilen belli bölümlerin konsorsiyum üyelerince paylaşılarak bu bölümlerin gerçekleştirilmesinden kendilerinin sorumlu olacağı,
- Sözleşmede taahhüt edilen işler ile fiziken ayrılabilen alt bölümlerin ve işin gerektirdiği malzeme ve teçhizata ilişkin bedellerin ayrı ayrı tayin ve tespit edileceği,
- Ayrıntılı hazırlanan iş programına tarafların uyma zorunluluğunun bulunacağı,
- Her bir ortağın yüklendiği işin alt aşamalarında üstlenmiş olduğu kısma ait gelir ve giderlerin kendi yasal defterlerinde izleneceği,
- Ortakların üstlendikleri işler için gerekli olan ve kendilerince sağlanması gereken makine ve teçhizatın kendi mülkiyetinde kalacağı,

- Her bir ortağın yapmış olduğu iş sonucunda elde edilen kâr veya zararın diğer ortakla ilişkilendirilmeksizin kendisinin geliri olacağı,
- Kurulan konsorsiyumun bu iş için kurulacağı ve işin bitiminde sona ereceği,
- İdare ile yapılacak işlemlerde yalnızca bir ortağın (koordinatör ortak) muhatap olacağı, ancak bu ortağın yapmış olduğu tüm işlemlerden doğan sonuçların hangi iş kısmı ile ilgili ise o işi gerçekleştiren firmaya yansıtılacağı

hususlarının yer alması ve bunlara aynen uyulması gerekmektedir.

Bu unsurlar, konsorsiyumu adi ortaklıktan ve iş ortaklığından ayıran temel unsurlardır. Konsorsiyumun idare ile yapmış olduğu sözleşmede de konsorsiyum sözleşmesine paralel hükümler konulabilmektedir.

Bu şekilde ihalesi yapılan inşaat işlerinde, taahhüt edilen iş, bütünü itibarıyla alt aşamalara ayrılacak ve birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin kısmı için vergi kesintisi yapılacaktır.

Sözleşme kapsamında bulunan makine, teçhizat ve taşıtların yurt dışındaki ana merkez tarafından Türkiye’de bir işyeri ve daimi temsilcisi olmaksızın veya bunların bulunması halinde herhangi bir katkıları olmadan müstakilen temin edilmesi durumunda, sözleşmede belirtilen malzemelere ait bedellerin, inşaat ve onarım işleri dolayısıyla bu işi yapana inşaat işi kapsamında ödenen istihkak mahiyetinde olmadığı kabul edilecek ve vergi kesintisine tabi tutulması söz konusu olmayacaktır.

## **10.4.2. Taşınmazların kiralınması karşılığında yapılan kira ödemeleri**

### **10.4.2.1. Kooperatiflere ait taşınmazların kiralınması karşılığında yapılan kira ödemeleri**

Kurumlar Vergisi Kanununun 15. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca, kooperatiflere ait taşınmazların kiralınması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır.

01.01.2007 tarihinden itibaren 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca kooperatiflere ait taşınmazların kiralınması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri üzerinden %20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Söz konusu kira ödemeleri üzerinden yapılacak vergi kesintisinde, kooperatifin türü, mükellef veya muaf olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır.

### **10.4.2.2. Dernek veya vakıflara ait taşınmazların kiralınması karşılığında yapılan kira ödemeleri**

Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendi uyarınca, vakıflara (mazbut vakıflar hariç) ve derneklere ait taşınmazların kiralınması karşılığında, bunlara yapılan kira ödemelerinden gelir vergisi kesintisi yapılmaktadır.

Bu kesintinin yapılmasında, kendisine kira ödemesinde bulunan derneğin, kamuya yararlı dernek ya da vakfın Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış vakıf olması önem arz etmemektedir. Başka bir deyişle, mazbut vakıflar hariç, hiçbir ayırım yapılmaksızın tüm

dernek veya vakıflara ödenen kira bedellerinden bu kesintinin yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, sendikalar, ticaret odaları, sanayi odaları, ticaret borsaları, esnaf odaları ve bunların birlikleri ile diğer mesleki kuruluşlara ait oda ve birlikler, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıklarına yapılan kira ödemelerinden de gelir vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

#### **10.4.2.3. Diğer kurumlar vergisi mükelleflerine ait taşınmazların kiralınması karşılığında yapılan kira ödemeleri**

Kurumlar Vergisi Kanununun 1. maddesinde sayılan kurumlar vergisi mükelleflerine (kooperatifler hariç) ait taşınmazların kiralınması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır. Bu kurumların elde ettikleri kira gelirleri ilgili hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.

Dernek veya vakıflara ait taşınmazların bir iktisadi işletme oluşturacak şekilde kiralınması halinde, oluşacak iktisadi işletmeler kurumlar vergisi mükellefi olduğundan elde edilen kira gelirleri üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

#### **10.4.2.4. Devlete, özel idarelere, belediyelere ve köylere ait taşınmazların kiralınması karşılığında yapılan kira ödemeleri**

Devlete, özel idarelere, belediyelere ve köylere ait taşınmazların kiralınması karşılığında, anılan kamu kurumlarına yapılan kira ödemeleri üzerinden de vergi kesintisi yapılmayacaktır.

### **10.4.3. Her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler**

Tam mükellefiyete tabi kurumlar vergisi mükelleflerince elde edilen, her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dâhil) ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 15. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Öte yandan, bu gelirler üzerinden Gelir Vergisi Kanununun geçici 67. maddesinin yürürlükte olduğu süre boyunca, Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca ayrıca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

#### **10.4.3.1. Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışlarında vergi kesintisi**

Her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dâhil) ve Hazine bonusu ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin, döviz cinsinden ihraç edilmesi ve bunların itfası sırasında anaparanın yine döviz cinsinden ödenmesi halinde, döviz kurundaki değişim nedeniyle anaparada meydana gelen değer artışı üzerinden vergi kesintisi yapılması söz konusu değildir. Vergi kesintisi sadece faiz tutarı üzerinden yapılacaktır. Döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerin faizlerinin itfa tarihinden önce belli dö-

nemler itibarıyla ödenmesi halinde de sadece bu faiz tutarının vergi kesintisine tabi olacağı, ayrıca kur farkı üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Bununla birlikte, yukarıda belirtilen menkul kıymetlerin dövize, altına, enflasyona veya başka bir değere endeksli olarak ihraç edilmesi halinde, itfa tarihinde menkul kıymet sahibine faiz ve anapara olarak ödenen tutar ile menkul kıymetin ihraç bedeli arasındaki tutar vergi kesintisi matrahını oluşturacaktır.

Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli olarak çıkartılan menkul kıymetlerin faizini temsil eden kuponlarının menkul kıymetten ayrı olarak alım satımına konu olması halinde, faiz kuponlarının itfası sırasında ödenen bedelin tamamı vergi kesintisine tabi tutulacak, menkul kıymetin itfası sırasında geri ödenen anapara tutarı ise vergi kesintisine tabi olmayacaktır.

#### **10.4.3.2. Her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirlerin kurumlar vergisine tabi olmayan veya kurumlar vergisinden muaf olanlar tarafından elde edilmesi halinde vergi kesintisi uygulaması**

Söz konusu gelirlerin kurumlar vergisine tabi olmayan veya muaf olan kurumlarca elde edilmesi halinde Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır. Ancak, bu kesintinin yapılmaması için kurumlar vergisinden muaf olan kurumların bu durumlarını tevsik etmeleri ve menkul kıymetlerin kendilerine ait olduğunu vergi kesintisi yapmakla yükümlü olanlara yazılı olarak beyan etmeleri gerekmektedir.

Kanunla kurulan dernek veya vakıflar, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler ile

dernek veya vakıf olmamakla birlikte; odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek veya vakıf olarak kabul edilenler hariç, dernek veya vakıflarca elde edilen söz konusu gelirler üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılacaktır.

Öte yandan, söz konusu gelirler üzerinden Gelir Vergisi Kanununun geçici 67. maddesi kapsamında vergi kesintisi yapılması halinde, gerek Kurumlar Vergisi Kanununun 15. maddesi gerekse Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

#### **10.4.4. Mevduat faizleri**

Mevduat faizlerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 15. maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Kanunla kurulan dernek veya vakıflar, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler ile dernek veya vakıf olmamakla birlikte odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek veya vakıf olarak kabul edilenler hariç, dernek veya vakıflarca elde edilen mevduat faizleri üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılacaktır.

Ancak, mevduat faizlerinden Gelir Vergisi Kanununun geçici 67. maddesi kapsamında vergi kesintisi yapılması halinde, gerek Kurumlar Vergisi Kanununun 15. maddesi gerekse Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

#### **10.4.5. Katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları**

Katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 15. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Kanunla kurulan dernek veya vakıflar, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler ile dernek veya vakıf olmamakla birlikte odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek veya vakıf olarak kabul edilenler hariç, dernek veya vakıflarca elde edilen söz konusu gelirler üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılacaktır.

Ancak, söz konusu gelirler üzerinden, Gelir Vergisi Kanununun geçici 67. maddesi kapsamında vergi kesintisi yapılması halinde, gerek Kurumlar Vergisi Kanununun 15. maddesi gerekse Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

#### **10.4.6. Kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığında ödenen kâr payları**

Kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığında ödenen kâr payları üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 15. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Kanunla kurulan dernek veya vakıflar, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler ile dernek veya vakıf olmamakla birlikte odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım

sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek veya vakıf olarak kabul edilenler hariç, dernek veya vakıflarca elde edilen söz konusu gelirler üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılacaktır.

Ancak, söz konusu gelirler üzerinden, Gelir Vergisi Kanununun geçici 67. maddesi kapsamında vergi kesintisi yapılması halinde, gerek Kurumlar Vergisi Kanununun 15. maddesi gerekse Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

#### **10.4.7. Repo gelirleri**

Her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dâhil) ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile elde edilmesi veya elden çıkarılmasından sağlanan gelirler üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 15. maddesinin birinci fıkrasının (f) bendi uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Kanunla kurulan dernek veya vakıflar, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler ile dernek veya vakıf olmamakla birlikte odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek veya vakıf olarak kabul edilenler hariç, dernek veya vakıflarca elde edilen söz konusu gelirler üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılacaktır.

Ancak, söz konusu gelirler üzerinden, Gelir Vergisi Kanununun geçici 67. maddesi kapsamında vergi kesintisi yapılması halinde, ge-

rek Kurumlar Vergisi Kanununun 15. maddesi gerekse Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

#### **10.4.8. Vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan kâr paylarında vergi kesintisi**

Kurumlar Vergisi Kanununun 15. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerindeki kâr payları üzerinden, vergi kesintisi yapılacaktır.

Öte yandan, kurumlarca kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımını sayılmayacaktır.

Bakanlar Kuruluna tanınan yetkiye istinaden yayımlanan 22.07.2006 tarih ve 2006/10731 sayılı Kararla kâr dağıtımına ilişkin vergi kesintisi oranı %15 olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla, vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Anılan maddenin üçüncü fıkrası uyarınca, vergi kesintisine tabi tutulan Kanunun 5. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde yazılı kazançlardan, ikinci fıkra uyarınca ayrıca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

#### **10.4.9. Fon ve yatırım ortaklıklarının istisna kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisi**

Kurumlar Vergisi Kanununun 15. maddesinin üçüncü fıkrası ile emeklilik yatırım fonlarının kazançları hariç olmak üzere, Kanunun 5. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde yazılı istisna kazançlardan, dağıtılsın veya dağıtılmasın, kurum bünyesinde vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür.

Öte yandan, söz konusu fon ve ortaklıkların kazançları, ayrıca kâr dağıtımına ilişkin vergi kesintisine tabi olmayacaktır.

Ancak, söz konusu istisna kazançlar üzerinden, Gelir Vergisi Kanununun geçici 67. maddesi kapsamında vergi kesintisi yapılması halinde, gerek Kurumlar Vergisi Kanununun 15. maddesi gerekse Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

#### **10.4.9.1. Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının istisna kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisi**

Menkul kıymet yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden elde ettikleri kazançların vergilendirilmesinde, 257 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 258 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer alan açıklamaların göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

#### **10.4.9.2. Portföyü Türkiye’de Kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisi**

Portföyü Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden elde edilen kazançlarından, Kurumlar Vergisi Kanununun 15. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisi yapılacaktır.

#### **10.4.9.3. Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının istisna kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisi**

Girişim sermayesi yatırım fon ve ortaklıklarının kazançlarından, Ku-

rumlar Vergisi Kanununun 15. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür.

Ancak, girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının istisna kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisi oranı, 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre sıfır olarak uygulanacaktır.

#### **10.4.9.4. Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının istisna kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisi**

Gayrimenkul yatırım fon ve ortaklıklarının kazançlarından, Kurumlar Vergisi Kanununun 15. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür.

Ancak, gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının istisna kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisi oranı, 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre sıfır olarak uygulanacaktır.

#### **10.4.9.5. Emeklilik yatırım fonlarının istisna kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisi**

Emeklilik yatırım fonlarının kazançları, Kurumlar Vergisi Kanununun 15. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca yapılacak vergi kesintisi kapsamında olmadığından, söz konusu yatırım fonlarının vergilendirilmesinde, 257 ve 258 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde yer alan açıklamaların göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

#### **10.4.9.6. Konut finansmanı fonları ve varlık finansmanı fonlarının istisna kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisi**

Konut finansmanı fonları ve varlık finansmanı fonlarının kazançlarının vergilendirilmesinde 257 ve 258 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel

Tebliğlerinde yer alan açıklamaların göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

### **10.5. Vergi kesintilerine ilişkin beyannamenin verilme yeri ve zamanı**

Kurumlar Vergisi Kanununun 15. maddesine göre kesintisi yapmak zorunda olanlar, bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirmek zorundadırlar. Genel bütçeye dahil idare ve kuruluşların yaptıkları vergi kesintisi için muhtasar beyanname verilmeyecektir.

Yapılan kesintilerin Gelir Vergisi Kanununda belirtilen süre içinde muhtasar beyanname ile beyanı gerekmektedir. Kurumlar Vergisi Kanununun 15. maddesi uyarınca verilecek muhtasar beyanname de aynı süre içinde verilecektir. Gelir Vergisi Kanununun muhtasar beyannamenin verilme zamanına ilişkin 98. maddesi, bir ay içinde yapılan ödemeler veya tahakkuk ettirilen karlar ve iratlar ile bunlardan tevkif edilen vergilerin ertesi ayın yirminci günü akşamına kadar, bildirilmesini hükme bağlamıştır. Diğer taraftan çalıştırdıkları hizmet erbabı sayısı 10 ve daha az olanlar, 94. maddeye göre yapacakları tevkifatla ilgili muhtasar beyannamelerini, bağlı buldukları vergi dairesine önceden bildirmek şartıyla her ay yerine Ocak, Nisan, Temmuz ve Ekim aylarının yirminci günü akşamına kadar verebilecekleri belirtilmiştir. Kurumlar Vergisi Kanununun 15. maddesi gereğince yapılacak kesintiler de bu süreler içinde muhtasar beyanname ile bildirilecektir.

Ancak, kazançları kurumlar vergisinden istisna edilen fonların ve yatırım ortaklıklarının kazançları üzerinden yapılacak kesinti, kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği döneme ait muhtasar be-

yanname ile beyan edilecektir. Bu kesinti için ayrıca muhtasar beyanname verilmeyecektir.

## **10.6. Dağıtılan kâr paylarında vergi kesintisi**

Kurumlar Vergisi Kanununun 15. maddesinin ikinci fıkrasında, vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden yapılacak vergi kesintisi; 30. maddesinin üçüncü fıkrasında da (Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere), dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan kâr payları üzerinden yapılacak vergi kesintisi hükümleri düzenlenmiştir.

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b-i) ve (b-ii) alt bentlerinde, tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan kâr paylarından; tam mükellef kurumlar tarafından; dar mükellef gerçek kişilere, dar mükellef kurumlara (Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç) ve gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan kâr paylarından vergi kesintisi yapılacağı hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre,

- Kurumlar vergisinden muaf olan kurumlara,
- Dar mükellef kurumlara (Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç),
- Kurum statüsünde olup bu Kanunla veya özel kanunlarla kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere

dağıtılan, Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerindeki kâr payları üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununa göre vergi kesintisi yapılacaktır.

Öte yandan;

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

dağıtılan kâr payları üzerinden, Gelir Vergisi Kanununun 94/1-6-b maddesine göre vergi kesintisi yapılacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesi gereğince vergiden istisna edilen yatırım fon ve ortaklıklarının (emeklilik yatırım fonları hariç) kazançları üzerinden, dağıtılsın dağıtılmasın zaten vergi kesintisi yapılacağından, kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılması söz konusu olmayacaktır.

Tam mükellef kurumlarca;

- Tam mükellef kurumlara,
- Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde eden dar mükellef kurumlara

dağıtılan kâr payları üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır. Bu şekilde kâr payı elde eden tam mükellef kurumun söz konusu kâr paylarını yukarıda sayılan gerçek veya tüzel kişilere dağıtması halinde ise dağıtılan kısım üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır.

Kurumlar vergisinden muaf olan kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden yapılan vergi kesintisi de söz konusu kurumlar için nihai vergi olmaktadır.

Diğer yandan, tam mükellef kurumlarca kârın dağıtılmayıp şirket sermayesine eklenmesine karar verilmesi halinde, kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımını sayılmadığından, sermayeye ilave edilen bu tutar üzerinden vergi kesintisi 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
<b>Kar Payı Elde Eden Kişi</b>		
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.

## 10.7. Vergi kesintisi oranı

Bakanlar Kuruluna tanınan yetkiye istinaden yayımlanan 22/7/2006 tarih ve 2006/10731 sayılı Kararla kâr dağıtımına ilişkin vergi kesintisi oranı %15 olarak belirlenmiştir.

Dolayısıyla, tam mükellef kurumlarca dağıtılan kâr payları üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

## 10.8. Geçmiş Yıl Karlarının Dağıtılması Halinde Tevkifat Uygulaması

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

Bu madde hükmüne göre, kurumlar vergisi mükelleflerinin,

- 31.12.1998 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançlarının,
- 31.12.1998 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançları dışında kalan ve 31.12.2002 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen, kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlarının,
- Geçici 61. madde (yatırım indirimi istisnasında eski hükümlere tabi olanlar) kapsamında tevkifata tabi tutulmuş kazançlarının,

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

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

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

Diğer taraftan, 01.01.1999–31.12.2002 tarihleri arasındaki hesap dönemlerine ilişkin normal kazançların dağıtıma 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 ol-

ması 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.

### **10.9. Kar Payı Elde Eden Kişilerin Hukuki Statülerinin Belirlenememesi Durumunda Tevkifat Uygulaması:**

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

Ancak, özellikle halka açık şirketlerce ihraç olunan hisse senetlerinin maliklerinin kim olduğu dağıtım yapacak şirket tarafından bilinmediği takdirde ne yapılacağı konusunda, 1 seri no.lu KVK Genel Tebliğinde aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:

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

Buna göre, kar payı dağıtacak şirketin ihraç ettiği nama yazılı hisse senetlerinin kimlerin elinde bulunduğu pay defterinden tespiti mümkün olduğundan, tam/dar mükellefiyet esasında kurumlar 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 bulunduran kişinin hukuki statüsünün herhangi bir tereddüte yer vermeyecek şekilde belirlenmiş olması gerekir.

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

si 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 esaslarda 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 aranmasının 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 dağıtıma tabi tutulması halinde, bu kar payları üzerinden dağıtım aşamasında Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b maddesi uyarınca gelir vergisi ve fon payı kesintisinin yapılması gerekecektir.

## **10.10. İstisna kazançların vergi kesintisi karşısındaki durumu**

4842 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile kurumların istisna kazançları ile normal kazançları ayırımına son verilmiş, vergi kesintisi kazancın istisna olup olmadığına bakılmaksızın kâr dağıtımına bağlı hale getirilmiştir. İstisna kazançlar üzerinden prensip olarak kesinti yapılmayacak ancak, bu kazançların kâr dağıtımına konu edilmesi halinde bu kâr paylarından vergi kesintisi yapılacaktır.

## **10.11. Avans kâr payı dağıtımı**

Kurumlar vergisi mükellefleri, geçici vergi dönemleri itibarıyla doğan ticari kârları üzerinden avans kâr payı dağıtabileceklerdir. Mükelleflerce dağıtılabilecek avans kâr payı, geçici vergi dönemleri itibarıyla hazırlanan mali tablolarında yer alan kârlardan, kanunlara ve esas sözleşmeye göre ayrılmak zorunda olan yedek akçeler, vergi ve mali karşılıklar ile varsa geçmiş yıl zararlarının tamamı düşüldükten sonra kalan kısmın yarısını geçemeyecektir.

Bir hesap dönemi içinde dağıtılabilecek toplam avans kâr payı da bir önceki yıla ait dönem kârının, kanunlara ve esas sözleşmeye göre ayrılmak zorunda olan yedek akçeler, vergi ve mali karşılıklar ile varsa geçmiş yıl zararlarının tamamı düşüldükten sonra kalan kısmının yarısını geçemeyecektir.

Aynı hesap dönemi içinde birden fazla avans kâr payı ödemesi yapılması durumunda, sonraki geçici vergi dönemlerinde ödenecek avans kâr payı hesaplanırken önceki dönemlerde ödenen avans kâr payları indirilecektir.

Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinde dağıtılabilecek avans kâr payı ise devam eden işlerin gerçekleşen maliyet ve hakedişleri

arasındaki müspet farktan, kesinti suretiyle ödenen vergiler indirildikten ve varsa geçmiş yıl zararlarının tamamı ile kanunlara ve esas sözleşmeye göre ayrılmak zorunda olan yedek akçeler düşüldükten sonra kalan kısmın yarısını geçemeyecektir.

Avans kâr payı dağıtmak isteyen kurumların ana sözleşmelerinde avans kâr payı dağıtımı ile zarar doğması veya yıllık kârın dağıtılan avans kâr payını karşılamaması halinde avansın geri çağırılmasına ilişkin hüküm bulunması; genel kurul kararıyla da ilgili yılla sınırlı olmak üzere yönetim kuruluna yetki verilmesi zorunludur.

Yönetim kuruluna avans kâr payı dağıtımı için genel kurul tarafından yetki verildiği takdirde, yönetim kurulu (Limited şirketlerde ortaklar kurulu) tarafından ilgili geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verileceği tarihe kadar avans kâr payı dağıtımı hakkında karar alınması gerekmektedir.

Avans kâr payı dağıtımı yapılması halinde, dağıtılan kâr payları üzerinden elde edenin hukuki niteliğine göre vergi kesintisi yapılacaktır. Kesilen vergiler, avans kâr payı dağıtımının yapıldığı aya ait muhtasar beyanname ile beyan edilecektir.

Avans kâr payı dağıtımında kurum ortakları açısından elde etme, kurumun yıllık safi kazancının kesinleşip, nakden veya hesaben dağıtıldığı tarihte gerçekleşecektir. Şu kadar ki bu süre ilgili hesap dönemine ilişkin beyannamenin verildiği hesap döneminin sonunu geçemeyecektir.

Kurumlar vergisi beyannamesinde ya da birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinin bitiminde, zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtımı yapılan kârdan düşük olması halinde, avans kâr payı dağıtmış olan kurumların, dağıtımını yaptıkları kâr payının kazançla karşılanamayan kısmını izleyen hesap döneminde

kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar geriye çağrılmaları gerekmektedir.

Geri çağrılan avans kâr payları üzerinden şirket tarafından kesinti suretiyle ödenmiş olan vergiler, bu işlemin yapıldığı vergilendirme döneminde 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin “3. Gelir ve Kurumlar Vergisi ile İlgili Vergi Hatalarından Kaynaklanan İade İşlemleri” bölümünde yapılan açıklamalara göre mahsup veya iade edilecektir.

Avans kâr payı dağıtılması halinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanmayacaktır. Ancak, hesap dönemi itibarıyla zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtımı yapılan kârdan düşük çıkması halleri dışında, avans olarak dağıtılan kâr payının kazançla karşılanabilen kısmının geriye çağrılması durumunda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanacaktır.

## **10.12. Dar Mükellefiyette Vergi Kesintisi**

Kurumlar Vergisi Kanununun 30. maddesinde dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlardan yapılacak vergi kesintisi düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, kazanç ve iratları nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından nakden veya hesaben ödeme veya tahakkuk ettirme aşamasında avanslar da dâhil olmak üzere gayri safi tutarı üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır.

Bakanlar Kurulu, vergi kesintisi oranlarını, gelir unsurları veya faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sıfıra kadar indirmeye veya maddenin önceki fıkralarında belirtilen oranın bir katına kadar artırmaya yetkilidir.

### **10.12.1. Dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye’de bulunan işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen kazanç ve iratlarda vergi kesintisi**

Dar mükellefiyete tabi kurumlara Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri ile anılan kurumların;

- Serbest meslek kazançları,
- Gayrimenkul sermaye iratları,
- Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere menkul sermaye iratları

üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır.

Dar mükellefiyete tabi kurumların, Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci bulundurmamak suretiyle yaptıkları ticari ve zira-i faaliyet kapsamında, bu işyerleri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla elde ettikleri serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları (dar mükellef kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri hariç) ve menkul sermaye iratları (kâr payları ile Kanunun 15 inci maddesinin birinci fıkrasında vergi kesintisine tabi tutulan menkul sermaye iratları hariç) üzerinden anılan Kanunun 30. maddesine göre vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Vergi kesintisi yapma sorumluluğu bulunanların dar mükelleflere nakden veya hesaben ödeme yapmaları sırasında, dar mükellefin Türkiye’de işyerlerinin veya daimi temsilcilerinin bulunup bulun-

madığının bilinmemesi halinde anılan madde uyarınca vergi kesintisi yapılacaktır.

Diğer taraftan, telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında yapılan ödemeler üzerinden bu kazanç ve iratların ticari veya zirai kazançta dâhil olup olmadığına bakılmaksızın sorumlularca kurumlar vergisi kesintisi yapılacaktır

### **10.12.2. Vergi kesintisine tabi kazanç ve iratlar**

Kurumlar Vergisi Kanununun 30. maddesinde dar mükelleflerin elde ettikleri kazanç ve iratlardan vergi kesintisine tabi tutulacak olanlar tek tek sayılmıştır. Buna göre, dar mükellef kurumların elde edecekleri aşağıdaki kazanç ve iratlar, anılan maddeye göre vergi kesintisine tabi olacaktır.

- Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri (2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 01.01.2007 tarihinden itibaren %3),
- Serbest meslek kazançları (2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 01.01.2007 tarihinden itibaren; Petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlardan %5, Diğer serbest meslek kazançlarından %20)
- Gayrimenkul sermaye iratları (2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 01.01.2007 tarihinden itibaren; Finansal Kiralama Kanunu kapsamındaki faaliyetlerden sağlanacak gayrimenkul sermaye iratlarından %1, Diğer gayrimenkul sermaye iratlarından %20),

- Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere menkul sermaye iratları (Her nevi tahvil ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler, mevduat faizleri, faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve repo gelirleri üzerinden Gelir Vergisi Kanununun geçici 67. maddesi hükmü uyarınca vergi kesintisi yapıldığından ayrıca bu madde gereğince kesinti yapılmayacaktır. Alacak faizlerinde, 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 01.01.2007 tarihinden itibaren Yabancı devletler, uluslararası kurumlar veya yabancı banka ve kurumlardan alınan her türlü krediler için ödenecek faizlerden (katılım bankalarının kendi usullerine göre yurt dışından sağladıkları fonlar ve benzeri kaynaklar için ödedikleri kâr payları dâhil) %0, Diğerlerinden %10 oranında vergi kesintisi yapılacaktır. Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (10) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından da %10 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.),
- Ticari veya zirai kazançta dâhil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satış, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller (2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 01.01.2007 tarihinden itibaren %20),
- Tam mükellef kurumlar tarafından, dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan ve Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kâr payları (Türkiye’de bir

işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç), (Kanunun 30 uncu maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca - %15- vergi kesintisi yapılacaktır. Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla faaliyet gösteren dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden ise kesinti yapılmayacaktır).

- Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar ile (c) bendinde belirtilen şirketlerin (b) bendindeki şartları taşıyan iştirak kazançlarından anonim veya limited şirket niteliğindeki dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr payları (Anılan kâr paylarından yapılacak vergi kesintisi oranı, Kanunun 30. maddesinin dördüncü fıkrasına göre, 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında belirlenen oranının yarısı (%7,5) olarak uygulanacaktır),
- Türkiye’de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan dar mükelleflerin, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayırılarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar (Söz konusu kazançlar üzerinden, 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereğince 01.01.2007 tarihinden itibaren %0 oranında vergi kesintisi yapılacaktır),
- Yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutarlar (2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile %15 oranında kesinti yapılacaktır),
- Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususu-

nun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dâhil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler (bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın %30 oranında vergi kesintisi yapılacaktır).

Bu düzenleme ile, vergi cenneti olarak nitelenen ülkelerde yerleşik gerçek veya tüzel kişilere çeşitli adlar altında yapılacak ödemelerle, Türkiye'deki vergi matrahlarının azaltılması engellenmek istenmiştir.

## **11. KURUMLAR VERGİSİ ORANI VE GEÇİCİ VERGİ**

Kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden %20 oranında alınır.

Kurumlar vergisi mükelleflerince, câri vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre ve câri dönemin kurumlar vergisi oranında (%20) geçici vergi ödenecektir.

Tam mükellef kurumlar için geçerli olan esaslar, dar mükellef kurumlara da aynen uygulanacaktır. Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci suretiyle faaliyet gösteren dar mükellefiyete tabi kurumların ticari ve zirai kazançları üzerinden aynı esaslarla geçici vergi ödenecektir.

Ayrıca, Kurumlar Vergisi Kanununun 32. maddesinin dördüncü fıkrasında yabancı ulaştırma kurumlarında vergi oranını karşılıklı olmak şartıyla, ülkeler itibarıyla kara, deniz ve hava ulaştırma kurumları için ayrı ayrı veya topluca sifıra kadar indirme veya bu madde-

de yazılı oranın bir katını geçmemek üzere yeni bir oran tespit etme hususunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir. Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 1. maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, yeni Bakanlar Kurulu Kararı alınıncaya kadar, yabancı ulaştırma kurumlarının vergilendirilmesine ilişkin olarak daha önceki tarihlerde alınan Bakanlar Kurulu Kararlarında belirlenmiş olan oranlar yasal sınırı aşmamak üzere yürürlükte bulunmaktadır.

## **12. YURT DIŞINDA ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBU**

Yurt dışında elde edilip de Türkiye’de vergilendirilecek kazançlar için daha önce mahallinde ödenen vergiler, Türkiye’de bu kazançlar nedeniyle hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilecektir. Zarar mahsubu veya istisnalar nedeniyle ilgili yılda Türkiye’de vergiye tabi kurum kazancının oluşmaması nedeniyle, Türkiye’deki beyannamelere dahil edilen yurt dışı kazançlar üzerinden mahallinde ödenen vergilerin kısmen veya tamamen mahsubuna imkan bulunmazsa, bu mahsup hakkı izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar kullanılabilir.

Yurt dışı kazançlar üzerinden ödenip Türkiye’de tarh olunacak vergilerden mahsup edilebilecek yurt dışında ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, hiçbir surette yurt dışında elde edilen kazançlara %20 kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacaktır.

Yurt dışında elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmiş olması halinde, bu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen vergilerin yurt içinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 7. maddesinin uygulandığı hallerde (kontrol edilen yabancı kurumun kazancının vergilendirilmesinde),

kontrol edilen yabancı kurumun ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler, söz konusu kurumun Türkiye’de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

Tam mükellef kurumların doğrudan veya dolaylı olarak sermayesi veya oy hakkının en az %25’ine sahip olduğu yurt dışı iştiraklerinden elde ettikleri kâr payları üzerinden Türkiye’de ödenecek kurumlar vergisinden, iştiraklerin bulunduğu ülkelerdeki kâr payı dağıtımına kaynak oluşturan kazançlar üzerinden ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin kâr payı tutarına isabet eden kısmı mahsup edilebilecektir. Kazanca ilave edilen kâr payı, bu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler dahil edilmek suretiyle dikkate alınacaktır.

### **12.1. Yurt dışında ödenen vergilerin geçici vergiden mahsubu**

Yurt dışında ödenen vergilerin geçici vergiden mahsubu mümkündür. Geçici vergilendirme dönemi içinde yurt dışından elde edilen gelir bulunması halinde, bu gelirler üzerinden elde edildiği ülkelerde kesinti veya diğer şekillerde ödenen vergiler, o dönem için hesaplanan geçici vergi tutarından da mahsup edilebilecektir. Ancak, indirilecek tutar, yurt dışında elde edilen kazançlara %20 geçici vergi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacaktır.

## **13. YURT İÇİNDE KESİLEN VERGİLERİN MAHSUBU**

Beyannameye gösterilen kazançlardan, Kurumlar Vergisi Kanununun 15. maddesinin birinci fıkrasına ve 30. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına göre, kaynağında kesilmiş olan vergiler beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.

Kanunun 15. maddesinin birinci fıkrası ile 30. maddesinin birinci ve

ikinci fıkralarına göre yapılan vergi kesintilerinin bir kısmı, Gelir Vergisi Kanununun geçici 67. maddesi kapsamında vergi kesintisine tabi tutulduğundan, beyannameye dâhil kazançlar üzerinden bu hüküm uyarınca kesilen vergilerin de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkündür.

Gelir Vergisi Kanununun geçici 67. maddesinin (2) ve (3) numaralı fıkraları kapsamında yapılan kesintilerde, kesinti suretiyle ödenen verginin, işlem den doğan kazancın tabi olduğu vergi kesintisiyle çarpımı sonucu bulunacak tutarı aşan kısmı, yıllık kurumlar vergisinden mahsup edilemeyecektir.

#### **14. YURT DIŞINDA ÖDENEN VERGİLERİN, YURT İÇİNDE ÖDENEN VERGİLERİN VE GEÇİCİ VERGİNİN MAHSUP SIRASI**

Yurt dışında ödenen vergiler, Kurumlar Vergisi Kanununa göre hesaplanan kurumlar vergisinden öncelikle mahsup edilecek, artan tutarın bulunması halinde yurt içinde kesinti suretiyle ödenen vergiler ve geçici vergi mahsup edilecektir. Ayrıca, Kanunun 33 üncü maddesinde yer alan sınırlamalar asıl olmak kaydıyla zarar mahsubu veya istisnalar sonucu ilgili yılda Türkiye’de vergiye tabi kurum kazancının oluşmaması nedeniyle Türkiye’deki beyannamelelere dahil edilen yurt dışı kazançlar üzerinden mahallinde ödenen vergilerin kısmen veya tamamen mahsubuna imkan bulunmazsa, bu mahsup hakkı izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar kullanılabilir.

## **15. 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 Damga Vergisine tabi tutulmaktadır Bu nedenle beyanname ekinde verilecek bilanço ve gelir tabloları için Damga Vergisi tek olarak hesaplanacaktır.
- 2007 yılı aktif toplamı 7.949.700,- YTL’yi veya net satışları toplamı 17.666.000,- YTL’yi (Parasal hadler; 10 sıra no.lu MSUGT uyarınca bir önceki yıla ilişkin parasal hadlerin yeniden değerlendirilme oranında artırılması 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 itibariyle en yüksek hisseye sahip beş ortağın adı, ünvanı ve vergi numarası).
- Kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden tahakkuk ettirilecek kurumlar vergisi, beyannamenin verildiğı ayın sonuna kadar bir defada (tek taksit) ödenecektir.

## **16. E-BEYANNAME UYGULAMASI**

367 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğı ile (tebliğın yayım tarihi olan) 01.02.2007 tarihi itibariyle Kurumlar Vergisi mükellefleri için, hiçbir hadle sınırlı olmaksızın Kurumlar Vergisi Beyannamesini ve Geçici Vergi Beyannamelerini elektronik ortamda gönderme zorunluluğı getirilmiştir. Bu yüzden 2007 ve izleyen yıllara ait kurumlar vergisi beyannameleri ile geçici vergi beyannameleri, aktif toplamı veya net satışlar toplamına bakılmaksızın elektronik ortamda gönderilecektir.

**BAKANLAR KURULUNCA VERGİ MUAFİYETİ TANINAN VAKIFLARIN LİSTESİ**

<b>SIRA NO</b>	<b>VAKFIN ADI</b>	<b>B.K.K.'NİN MERKEZİ</b>	<b>TARİHİ</b>	<b>SAYISI</b>
1	500.Yıl Vakfı	İSTANBUL	27/03/1992	92/2901
2	Adalet Teşkilatını Güçlendirme Vakfı	ANKARA	21/04/1981	Ağu-26
3	Afyon Eğitim Vakfı	AFYON	03/11/1991	91/2412
4	Ahmet Tatari Vakfı	İZMİR	14/08/1975	7/10543
5	Ahmet Muhip-Münire Dıranas Eğitim Vakfı	ANKARA	12/01/1998	98/10528
6	Akdeniz Sağlık Vakfı	ANTALYA	14/02/1986	86/10354
7	AKEV Asilsoy Kültür ve Eğitim Vakfı	İSTANBUL	11/04/1996	96/8022
8	Akkanat Eğitim ve Sağlık Vakfı	İSTANBUL	16/06/1995	95/7038
9	Alarko Eğitim ve Kültür Vakfı	İSTANBUL	23/11/1990	90/1199
10	ALEV Ankara Atatürk Lisesi Eğitim Vakfı	ANKARA	28/09/1989	89/14601
11	Ali İkinci Vakfı	İSTANBUL	03/04/1995	95/6770
12	Ali Haydar Akın Vakfı	İSTANBUL	28/07/1986	86/10837
13	Ali Osman Sönmez Vakfı	BURSA	17/02/1997	97/9255
14	Altı Nokta Körler Vakfı	İSTANBUL	26/11/1971	Tem-92
15	Anadolu Çağdaş Eğitim Vakfı (ANAÇEV)	ANKARA	21/10/1997	97/10120
16	Anadolu Eğitim ve Sosyal Yardım Vakfı	İSTANBUL	09/07/1981	Ağu-41
17	Anadolu Üniversitesi Güçlendirme Vakfı	ESKİŞEHİR	28/03/1986	86/10525
18	Ankara Lösemili Çocuklar Sağlık ve Eğitim Vakfı	ANKARA	17/05/2000	2000/719
19	Ankara Öğretim Derneği Tevfik Fikret Eğitim Vakfı	ANKARA	15/04/1983	83/20888
20	Ankara Üniversitesi Geliştirme Vakfı	ANKARA	12/08/1997	97/9812
21	Anne ve Bebek Sağlığı Vakfı	İSTANBUL	29/01/2001	2001/2009
22	Anne ve Çocuk Eğitimi Vakfı	İSTANBUL	25/02/1999	99/12502
23	Asım KOCABİYİK Kültür ve Eğitim Vakfı	İSTANBUL	29/07/1998	98/11619

24	AYÇOV Antalya Yetim ve Muhtaç Çocuklara Yardım Vakfı	ANTALYA	20/04/1998	98/11016
25	Aydın DOĞAN Vakfı	İSTANBUL	21/11/1997	97/10284
26	Ayhan ŞAHENK Vakfı	İSTANBUL	23/07/1997	97/9760
27	Bakırköy Akıl Hastanesi Vakfı	İSTANBUL	18/03/1981	Ağu-79
28	Balikesir Verem ve Kanserle Savaş Vakfı	BALIKESİR	26/07/1983	83/6900
29	Bandırma Kültür ve Eğitim Vakfı	BALIKESİR	25/10/1985	85/9984
30	Bereket Vakfı	İSTANBUL	21/11/1990	90/1182
31	Bezmialem Valide Sultan Vakıf Gureba Hastanesi Kliniklerine Yardım Vakfı	İSTANBUL	01/02/1986	86/10338
32	Bilim Merkezi Vakfı	İSTANBUL	23/02/1998	98/10700
33	Bilim ve Sanat Vakfı	İSTANBUL	09/07/2007	2007/12385
34	Bitlis Eğitim ve Tanıtma Vakfı	ANKARA	27/10/1990	90/1094
35	Bizim Lösemili Çocuklar Vakfı	İSTANBUL	03/04/1986	86/10555
36	Boğaziçi Üniversitesi Vakfı	İSTANBUL	12/08/1993	93/4805
37	Bornova Anadolu Lisesi Eğitim Vakfı	İZMİR	21/11/2003	2003/6549
38	Celal Bayar Vakfı	BURSA	12/12/1977	7/14410
39	Cemiyeti Hayriye Vakfı	KONYA	26/10/1976	7/13117
40	Cerrahpaşa Tıp Fakültesi Vakfı	İSTANBUL	28/09/1989	89/14601
41	Coşkunöz Eğitim Vakfı	BURSA	25/07/1997	97/9693
42	Cumhuriyetçi Eğitim ve Kültür Merkezi Vakfı	İSTANBUL	27/05/1998	98/11209
43	Çağdaş Eğitim Vakfı	İSTANBUL	26/08/1999	99/13342
44	Çamlıca Kültür ve Yardım Vakfı	İSTANBUL	15/09/1991	91/2285
45	Çaykara ve Dernek Pazarı Eğitim Vakfı	İSTANBUL	05/01/1987	87/11437
46	Çimentaş Eğitim ve Sağlık Vakfı	İZMİR	18/12/1991	91/2523
47	Çocuk Hastalıkları Araştırma Vakfı	ANKARA	15/01/1993	93/4115
48	Çukurova Üniversitesi Güçlendirme Vakfı	ADANA	16/07/1978	7/16215

49	Çukurova Üniversitesi Tıp Fak.Güçlendirme Vakfı	ADANA	14/06/1994	94/5768
50	Danıştay Hizmetlerini Güçlendirme Vakfı	ANKARA	11/12/1998	98/12198
51	Darülaceze Vakfı	İSTANBUL	07/09/1994	94/6080
52	Denizli Yetim Aciz ve Muhtaçları Koruma Vakfı	DENİZLİ	06/08/1992	92/3384
53	Dünya Yerel Yönetim ve Demokrasi Akademisi (İstanbul Akademisi) Vakfı	İSTANBUL	08/05/1998	98/11124
54	Eczacıbaşı Vakfı	İSTANBUL	27/02/1978	7/14917
55	Ege Çağdaş Eğitim Vakfı	İZMİR	21/05/2000	2000/766
56	Ege Orman Vakfı	İZMİR	20/04/1998	98/11016
57	Elazığ İzzet Paşa Vakfı	ELAZIĞ	14/09/1977	7/13945
58	Elazığ Kültür ve Tanıtma Vakfı	ANKARA	25/01/1996	96/7839
59	Elginkan Vakfı	İSTANBUL	27/11/1989	89/14816
60	Emin Aktar Vakfı	İSTANBUL	11/09/1975	7/10658
61	Enka Spor Eğitim ve Sosyal Yardım Vakfı	İSTANBUL	02/05/1983	83/6537
62	Erdoğan Mustafa Akdağ Eğitim ve Kültür Vakfı	YOZGAT	27/01/1998	98/10601
63	Erzurum Kültür ve Eğitim Vakfı	ERZURUM	08/04/1980	81/646
64	Eskişehir Öğretim ve Eğitim Vakfı	ESKİŞEHİR	05/06/1970	7/764
65	Eymir Kültür Vakfı	İSTANBUL	12/07/2005	2005/9172
66	Fevzi Akkaya Temel Eğitim Vakfı	İSTANBUL	21/09/1978	7/16557
67	Fevziye Mektepleri Vakfı	İSTANBUL	10/01/1975	Tem-21
68	Finans Vakfı	İSTANBUL	29/11/1994	94/6398
69	Florence Nightingal Hemşire Mektepleri ve Hastaneleri Vakfı	İSTANBUL	11/04/1970	7/475
70	Galatasaray Eğitim Vakfı	İSTANBUL	08/11/1982	Ağu-85
71	Gaziantep Kolej Vakfı	GAZİANTEP	21/06/1973	Tem-57
72	Gaziler Kültür ve Yardımlaşma Vakfı	ANKARA	17/11/1999	99/13698
73	Gedik Eğitim Eğitim ve Sosyal Yardım Vakfı	İSTANBUL	21/11/2003	2003/6550

74	Göğüs Hastalıkları ve Astım Vakfı (GÖHAS)	ANKARA	05/06/1980	8/990
75	Göz Nurunu Koruma Vakfı	İSTANBUL	31/05/1985	85/9544
76	GSD Eğitim Vakfı	İSTANBUL	15/06/1998	98/11288
77	Gürsoy Eğitim ve Kültür Vakfı	İSTANBUL	30/12/1999	99/13882
78	Haberal Eğitim Vakfı	ANKARA	22/11/1989	89/14784
79	Hacettepe Çocuk Sağlığı Enstitüsü Vakfı	ANKARA	28/05/1971	Tem-95
80	Hacettepe Tıp Merkezi Vakfı	ANKARA	06/07/1968	6/10326
81	Hacettepe Üniversitesi Vakfı	ANKARA	03/11/1973	Tem-10
82	Hacı Bektaş Veli Anadolu Kültür Vakfı	ANKARA	13/03/1998	98/10806
83	Hacı Ömer Sabancı Vakfı	ADANA	17/07/1973	Tem-60
84	Hacı Sani Konukoğlu Vakfı	GAZİANTEP	20/12/1995	95/7663
85	Halis Toprak Vakfı	İSTANBUL	25/02/1999	99/12502
86	Hayat Sağlık ve Sosyal Hizmetler Vakfı	İSTANBUL	05/01/2006	2006/9946
87	Hayra Hizmet Vakfı	KONYA	27/08/1984	84/8489
88	Hisar Eğitim Vakfı	İSTANBUL	23/08/1973	Tem-31
89	Hızıroğlu Vakfı	ANKARA	12/12/1997	97/10406
90	Hüseyin Akif Terzioğlu Şevkat Yuvası Vakfı	ÇANAKKALE	06/07/1981	Ağu-92
91	Hz. İbrahim Halilullah Kültür ve Eğitim Vakfı	ŞANLIURFA	02/05/1986	86/10686
92	Isparta Hayırlar Eğitim Sağlık Kültür ve Yardım V.	İSPARTA	04/11/1990	90/1112
93	İ.T.Ü. İleri Elektronik Teknolojileri Araştırma ve Geliştirme Vakfı	İSTANBUL	07/09/1994	94/6080
94	İbn'ül Emin-Mahmut Kemal İnal Vakfı	İSTANBUL	02/09/1980	8/1576
95	İhsan Doğramacı Vakfı	ANKARA	13/10/1973	Tem-77
96	İktisadi Kalkınma Vakfı	İSTANBUL	12/12/1986	86/11339
97	İlim Yayma Vakfı	İSTANBUL	31/12/1974	Tem-68
98	İnanç Vakfı	İSTANBUL	05/11/1993	93/5199
99	İnönü Üniversitesi Vakfı	MALATYA	09/05/1996	96/8164

100	İnönü Vakfı	ANKARA	20/09/1984	84/8521
101	İnsan Kaynağını Geliştirme Vakfı	İSTANBUL	23/07/2001	2001/2871
102	İnşaat ve Tesisat İşçileri Eğitim Vakfı	ANKARA	12/02/1999	99/12433
103	İslami İlimler Araştırma Vakfı	İSTANBUL	29/11/1989	89/14837
104	İstanbul Erkek Liseliler Eğitim Vakfı	İSTANBUL	09/11/1991	91/2454
105	İstanbul Kültür ve Sanat Vakfı	İSTANBUL	25/12/1984	84/8917
106	İstanbul Marmara Eğitim Vakfı	İSTANBUL	10/11/1998	98/12014
107	İstanbul Sanayi Odası Vakfı	İSTANBUL	01/09/1997	97/9898
108	İstanbul Teknik Üniversitesi Vakfı	İSTANBUL	30/10/1986	86/11134
109	İstanbul Teknik Üniversitesini Geliştirme Vakfı	İSTANBUL	08/05/1998	98/11124
110	İstanbul Tıp Fakültesi Vakfı	İSTANBUL	23/06/1992	92/3221
111	İstanbul Üniversitesi Araştırma ve Yardım Vakfı	İSTANBUL	13/11/2001	2001/3702
112	İSTEK İstanbul Eğitim ve Kültür Vakfı	İSTANBUL	20/09/1984	84/8537
113	İşitme Özürlü Çocuklar Eğitim ve Araştırma Vakfı	ESKİŞEHİR	12/01/1990	90/11
114	İzmir Kültür Sanat ve Eğitim Vakfı	İZMİR	06/09/1990	90/878
115	İzmir Ticaret Odası Eğitim ve Sağlık Vakfı	İZMİR	01/09/1997	97/9911
116	İzzet Baysal Vakfı	İSTANBUL	26/02/1987	87/11540
117	Kabataş Erkek Lisesi Eğitim Vakfı	İSTANBUL	10/08/1990	90/751
118	Kadıköy Anadolu Lisesi Eğitim Vakfı	İSTANBUL	29/11/1994	94/6398
119	Kadın Emekçini Değerlendirme Vakfı	İSTANBUL	29/01/2001	2001/2009
120	Kaleseramik Eğitim Vakfı	ANKARA	08/05/1998	98/11124
121	Kartal Vakfı	ANKARA	11/07/2000	2000/1051
122	Kayseri Yüksek Öğrenim ve Yardım Vakfı	KAYSERİ	09/12/1974	Tem-67
123	Kemik İliği Transplantasyon ve Onkoloji Merkezi Kurma ve Geliştirme Vakfı	İZMİR	16/11/2000	2000/1862
124	Kenan Evren Eğitim Kültür ve Doğayı Koruma V.	MUĞLA	29/12/1997	97/10481
125	Kocaeli Eğitim ve Gençlik Vakfı	KOCAELİ	28/03/1995	95/6752

126	Konya Ereğli Zihinsel ve Fiziksel Yetersiz Çocukları Yetiştirme ve Koruma Vakfı	KONYA	14/06/2006	2006/10608
127	M.Rıfat Güzel ve Eşi şerife Güzel Vakfı	İSTANBUL	08/02/1985	85/9108
128	Malatya Eğitim Vakfı	İSTANBUL	20/12/1985	85/10197
129	Malatya Hacı Bektaş Veli Kùltür Merkezi Vakfı	MALATYA	07/01/2002	2002/3663
130	Manisa Huzurevi Vakfı	MANİSA	27/12/2005	2005/9846
131	Manisa Yüksek Tahsil Öğrenci Yurdu Vakfı	MANİSA	06/09/1974	Tem-21
132	Marmara Eğitim ve Kùltür Vakfı	İSTANBUL	12/07/2005	2005/9172
133	Marmara Üniversitesi Tıp Fakùltesi Vakfı	İSTANBUL	03/11/1991	91/2412
134	Mehmet Zorlu Eğitim Sağlık Kùltür ve Yardımlaşma Vakfı	İSTANBUL	12/07/2005	2005/9172
135	MEKSA Mesleki Eğitim ve Kùçük Sanayii Destekleme Vakfı	ANKARA	09/11/1988	88/13476
136	MESS Eğitim Vakfı	İSTANBUL	23/12/1986	86/11340
137	Milli Eğitim Bakanlığı Kadıköy Sağlık Eğitimi Merkezi Vakfı	İSTANBUL	05/04/1993	93/4271
138	Milli Eğitim Vakfı	ANKARA	12/12/1980	Ağu-96
139	Milli Kùltür ve Ahlaka Hizmet Vakfı	İZMİR	20/06/1975	7/10252
140	Muradiye Kùltür Vakfı	ANKARA	06/12/2004	2004/8190
141	Nuh Çimento Sanayii Vakfı	KOCAELİ	17/11/1999	99/13655
142	Ondokuz Mayıs Üniversitesi Vakfı	SAMSUN	20/12/1976	7/12955
143	Ortadoğu Teknik Üniversitesini Geliştirme Vakfı	ANKARA	02/05/1983	83/6542
144	Ortadoğu ve Balkan İncelemeleri Vakfı	İSTANBUL	18/03/1986	86/10477
145	Prof.Fahrettin Kerim Gökay Vakfı	İSTANBUL	04/01/1976	7/11184
146	Rahmi M. Koç Sanayi Müzeciliđi ve Kùltür Vakfı	İSTANBUL	12/12/1997	97/10396
147	Reisoğlu Eğitim ve Sağlık Vakfı	ANTALYA	14/06/1994	94/5768
148	Rize İli Hizmet Vakfı	RİZE	06/12/1991	91/2515
149	Rüştü Akın Vakfı	İSTANBUL	20/01/1987	87/11428

150	Sağlık ve Eğitim Vakfı	İSTANBUL	16/01/1990	90/84
151	Sağlık ve Sosyal Yardım Vakfı	ANKARA	30/04/1986	86/10652
152	Saint Joseph Lisesi Eğitim Vakfı	İSTANBUL	05/06/1995	95/6883
153	Selma ve Hacı Osman Vasib Meti Ana ve Çocuk Sağlığı ve Sağlık Yardım Vakfı	İSTANBUL	21/07/1976	7/12474
154	Sema Yazar Gençlik Vakfı	ANKARA	29/11/1994	94/6398
155	Semiha Şakir Sarıgöl Sağlık, Eğitim ve Sosyal Yardım Vakfı	İSTANBUL	30/03/2001	2001/2275
156	Sevda Cenap And Müzik Vakfı	ANKARA	30/11/1973	Tem-41
157	SİSATEV Sosyal Sigortalar Kurumu Sağlık Tesislerini Güçlendirme Vakfı	ANKARA	05/01/1991	91/1352
158	Sıtkı KOÇMAN Muğla Üniversitesini Geliştirme V.	MUĞLA	11/01/2002	2002/3669
159	Sosyal Dayanışma ve Mutlu Emeklilik Vakfı	İZMİR	12/08/1993	93/4805
160	Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Genel Müdürlüğü Şeyh Zayed Çocuk Koruma V.	ANKARA	29/11/1994	94/6398
161	Suna ve İnan Kırarç Vakfı	İSTANBUL	12/07/2005	2005/9172
162	Şevkat Vakfı	İSTANBUL	03/04/1992	92/2935
163	Şişli Terakki Vakfı	İSTANBUL	10/12/1986	86/11284
164	Tekfen Eğitim, Sağlık, Kültür, Sanat ve Doğal Varlıkları Koruma Vakfı	İSTANBUL	23/09/2004	2004/7915
165	Tekstil, Hazır Giyim, Deri Sanayii, Teknoloji ve Tasarım Araştırma Geliştirme Vakfı (TARGEV)	İZMİR	21/07/1997	97/9611
166	TEMA Türkiye Erezyonla Mücadele , Ağaçlandırma ve Doğal Varlıkları Koruma Vakfı	İSTANBUL	15/12/1995	95/7677
167	TESEV Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı	İSTANBUL	18/07/2001	2001/2854
168	TOHUM Türkiye Otizm Erken Tanı ve Eğitim Vakfı	İSTANBUL	12/07/2005	2005/9172
169	Tokyo Camii Vakfı	ANKARA	05/01/2001	2001/1902
170	Toplum Gönüllüleri Vakfı	İSTANBUL	29/07/2004	2004/8253
171	TUGEV Turizm Geliştirme ve Eğitim Vakfı	İSTANBUL	05/07/1984	84/8257

172	Tük Kadınını Güçlendirme ve Tanıtma Vakfı	ANKARA	25/04/1986	86/10613
173	TÜLOV Türkiye Tanıtım Araştırma Demokrasi ve Laik Oluşum Vakfı	ANKARA	27/12/2001	2001/3554
174	Türk Anadolu Vakfı	KONYA	10/06/1974	Tem-66
175	Türk Basketbolunu Geliştirme ve Eğitim Vakfı	İSTANBUL	26/07/2001	2001/2907
176	Türk Böbrek Vakfı	İSTANBUL	22/11/1989	89/14784
177	Türk Diyabet Vakfı	İSTANBUL	16/11/2000	2000/1862
178	Türk Diabet ve Obezite Vakfı	İSTANBUL	06/12/2004	2004/8189
179	Türk Dünyası Araştırmaları Vakfı	İSTANBUL	20/07/1980	8/1307
180	Türk Eğitim Derneği Ankara Koleji Vakfı	ANKARA	17/05/1991	91/1841
181	Türk Eğitim Derneği İstanbul Koleji Vakfı	İSTANBUL	12/07/2005	2005/9172
182	Türk Eğitim Sağlık ve Çevre Vakfı	KOCAELİ	12/07/2005	2005/9172
183	Türk Eğitim Vakfı	İSTANBUL	09/12/1968	6/11056
184	Türk Eğitimine Özgü Kadir Has Vakfı	İSTANBUL	23/02/1992	92/2779
185	Türk Emniyet Teşkilatı Şehitleri, Malülleri, Dul ve Yetimleri Eğitim Yardım Vakfı	İSTANBUL	11/04/1984	84/7929
186	Türk Güreş Vakfı	ANKARA	11/02/1986	86/10349
187	Türk Japon Vakfı	ANKARA	21/02/1995	95/6592
188	Türk Kalp Vakfı	İSTANBUL	25/12/1975	07/11/1959
189	Türk Kardiyoloji Vakfı	İSTANBUL	01/08/1986	86/10924
190	Türk Onkoloji Vakfı	İSTANBUL	07/09/1994	94/6080
191	Türk Petrol Vakfı	İSTANBUL	03/10/1969	6/12528
192	Türk Polis Teşkilatını Güçlendirme Vakfı	ANKARA	25/01/1980	8/218
193	Türk Silahlı Kuvvetleri Mehmetçik Vakfı	ANKARA	26/07/1982	Ağu-23
194	Türk Silahlı Kuvvetleri Rehabilitasyon ve Bakım Merkezi Vakfı	ANKARA	17/02/1997	97/9239
195	Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı	ANKARA	14/11/1974	Tem-75

196	Türk Tanıtma Vakfı	ANKARA	27/02/1982	Ağu-56
197	Türkiye Ayakkabı Sektörü Araştırma Geliştirme ve Eğitim Vakfı	İSTANBUL	28/10/2004	2004/8058
198	Türkiye Diyanet Vakfı	ANKARA	20/12/1977	7/14433
199	Türkiye Aile Sağlığı ve Planlaması Vakfı	İSTANBUL	27/09/1985	85/9901
200	Türkiye Allerji, Astma ve İmmünoloji Tedavi ve Araştırma Vakfı	ANKARA	30/12/1999	99/13886
201	Türkiye Devlet Hastaneleri ve Hastalara Yardım Vakfı	ANKARA	05/04/1993	93/4271
202	Türkiye Eğitim Gönüllüleri Vakfı	İSTANBUL	09/10/1995	95/7445
203	Türkiye Ekonomik ve Toplumsal Tarih Vakfı	İSTANBUL	19/01/1998	98/10648
204	Türkiye Engelliler Spor Yardım ve Eğitim Vakfı	İSTANBUL	24/01/2007	2007/11604
205	Türkiye Güçsüzler ve Kimsesizlere Yardım Vakfı	ANKARA	10/09/1990	90/874
206	Türkiye İşveren Sendikaları Konfederasyonu Mikrocerrahi ve Rekonstrüksiyon Vakfı	İSTANBUL	28/07/1986	86/11001
207	Türkiye Kalkınma Vakfı	ANKARA	08/05/1972	Tem-34
208	Türkiye Kanslerle Savaş Vakfı	İSTANBUL	10/10/1976	7/12755
209	Türkiye Korunmaya Muhtaç Çocuklar Vakfı	İSTANBUL	07/12/1989	89/14827
210	Türkiye Körlük Vakfı	ANKARA	22/12/1975	7/11135
211	Türkiye Milli Kültür Vakfı	İSTANBUL	02/04/1969	6/11572
212	Türkiye Organ Nakli ve Yanık Tedavi Vakfı	ANKARA	29/01/1981	Ağu-37
213	Türkiye Ruh Sağlığı ve Tedavi Vakfı	ANKARA	12/08/1993	93/4805
214	Türkiye Sağlık ve Tedavi Vakfı	ANKARA	21/05/1984	84/8121
215	Türkiye Sakatları Koruma Vakfı	ANKARA	26/07/1983	83/6898
216	Türkiye Spastik Çocuklar Vakfı	İSTANBUL	07/09/1994	94/6080
217	Türkiye Teknoloji Geliştirme Vakfı	ANKARA	07/09/1994	94/6080
218	Türkiye Trafik Kazaları Yardım Vakfı	ANKARA	14/05/1976	76/11899
219	Türkiye Üçüncü Sektör Vakfı	İSTANBUL	25/12/2006	2006/11517

220	Türkiye Yüksek Tahsil Gençliği Öğrenim ve İhtisas Vakfı	İSTANBUL	30/09/2004	2004/8026
221	Türkmeneli İşbirliği ve Kültür Vakfı	ANKARA	17/11/2005	2005/9685
222	Uğur Mumcu Araştırmacı Gazetecilik Vakfı	ANKARA	14/07/1997	97/9669
223	Uludağ Kültür ve Eğitim Vakfı	BURSA	17/11/2005	2005/9686
224	Uludağ Üniversitesi Güçlendirme Vakfı	BURSA	27/02/1978	7/14918
225	Vedat Ardahan Vakfı	İSTANBUL	28/02/1978	7/15068
226	Vehbi Koç Vakfı	İSTANBUL	28/12/1968	6/11114
227	Yardım ve İyilik Vakfı	MERSİN	20/12/1973	Tem-28
228	Yaşar Eğitim ve Kültür Vakfı	İZMİR	23/02/1992	92/2780
229	Yıldız Üniversitesi Vakfı	İSTANBUL	17/02/1986	86/10377
230	Yıldız Yasemin Sonel Kalp Vakfı	ANKARA	06/04/1991	91/1715
231	Yirmibirinci Yüzyıl Eğitim ve Kültür Vakfı	İSTANBUL	18/12/2000	2000/1866
232	Zeynep Mutlu Eğitim Vakfı	İSTANBUL	23/07/2001	2001/2850
233	Zeytinoğlu Eğitim Bilim ve Kültür Vakfı	ESKİŞEHİR	18/05/1993	93/4439
234	Zihinsel Yetersiz Çocukları Yetiştirme ve Koruma Vakfı	ANKARA	18/02/1987	87/11519
235	Zübeyde Hanım Şehit Analarını Koruma Vakfı	ANKARA	05/07/1995	95/7070

## KAMU MENFAATİNE YARARLI DERNEKLER

MERKEZİ	KAMU YARARI STATÜSÜNDEKİ DERNEK ADI	ADRESİ
ADANA	ÇUKUROVA GAZETECİLER CEMİYETİ	ATATÜRK CAD. ÖĞRETMENLER SİTESİ SEYHAN ADANA
ADANA	HAYIRLI İŞLER YAPMA VE İDAME ETTİRME DER.	REŞATBEY MAH. ORDU CAD NO 31 SEYHAN ADANA
ADANA	ADANA SAĞIR VE DİLSİZLER DERNEĞİ	ÇINARLI MAH.1.SOK ÜZEGÜL APT.NO:20/4 SEYHAN-ADANA
ADANA	ADANA SOROPTİMİST KULÜBÜ DERNEĞİ	TURHAN C BERİKER BLV NO 55 K 5 D 10 SEYHAN ADANA
ADANA	TÜRKİYE INTERPLAST DER.	BALCALI HASTANESİ YÖRÜĞİR ADANA
ADANA	TÜRKİYE KUVAYİ MİLLİYE MÜCAHİTLERİ DERNEĞİ	SEYHAN İLÇESİ ATATÜRK CAD.ÖZEL SANCAK İŞ HANI KAT:3 NO:59 ADANA
ADANA	ADANA VEREM SAVAŞ DERNEĞİ	DÖŞEME MAH DR ALİ MENTEŞOĞLU CD NO 245 ADANA
AFYON	AFYON VEREM SAVAŞ DERNEĞİ	DUMLUPINAR MAH TURABİ CAD. NO 23 AFYON
AFYON	AFYON ABDURRAHİM MİSRİ CAMİİ KOR.VE YAŞ.DER.	MİSRİ CANII AFYON
AMASYA	MERZİFON VEREM SAVAŞ DERNEĞİ	VEREM SAVAŞI DİSPANSERİ MERZİFON
ANKARA	A.Ü.TIP FAK.GENEL CERRAHİ KLİNİĞİ DER.	SELANİK CAD 27 1 ANKARA
ANKARA	TÜRKİYE AİLE PALANLAMASI DER.	ATAÇ SK 73/3 ANKARA
ANKARA	EĞİTİM KÜLTÜR VE SAĞLIK DERNEĞİ	ŞENYUVA MİSKET SK NO 30 EMEK ANKARA
ANKARA	BİLİMSEL YAYINLAR DERNEĞİ	TANDOĞAN TURGUT REİS CAD 10 4 ANKARA
ANKARA	ANKARA REHABİLİTASYON DER.	TÜRKKOÇAĞI CAD NO 3 SİHHİYE ANKARA

ANKARA	TÜRK TÜBERKİLOZ VE TORAKS DER.	MAMAK CAD NO 12 A CEBECİ
ANKARA	TÜRK ZİRAAT MÜHENDİSLERİ DER.	SAKARYA CADDESİ NO 30 KIZILAY
ANKARA	ISPARTA İLİ KALKINDIRMA DER.	TUGAÇ HAN NO 37 DANIŞTAY YANI YENİŞEHİR
ANKARA	KIRIM TÜRKLERİ KÜLTÜR VE YARDIMLAŞMA DER.	MEŞRUTİYET CD 20/14 KIZILAY CANKAYA
ANKARA	DR.ZEKÂİ BURAK KADIN HAST.ANA VE ÇOCUK KOR.DER.	DR ZEKÂİ TAHİR BURAK KADIN HASTANESİ
ANKARA	SİVAS KÜLTÜR VE SOSYAL YARDIM DERNEĞİ	LİBYA C NO 19 06420 KOLEJ ANKARA
ANKARA	TÜRK KADINLARI KÜLTÜR DER.	FEVZİ ÇAKMAK SK 17/2 KIZILAY
ANKARA	TÜRK KADINLAR KONSEYİ DER.	AKAY CAD NO 15/2 KIZILAY CANKAYA
ANKARA	TÜRKİYE OKUL ÖNCESİ EĞİTİM GELİŞTİRME DERNEĞİ	57 SK 11 EMEK MAHALLESİ CANKAYA ANKARA
ANKARA	ANKARA ÇOK SESLİ MÜZİK DER.	ELÇİ SK 5/3 ÇİÇEK AP YUKARIYRANCI
ANKARA	TÜRK BİYOKİMYA DERNEĞİ	HİRFANLI SK NO 9/3 GAZİOSMANPAŞA ÇANKAYA
ANKARA	TÜRK GASTROENTOLOJİ DER.	ÇANKAYA CAD 63
ANKARA	TÜRK KÜTÜPHANECİLER DER.	İZMİR CAD ELGÜN SK 88 ÇANKAYA
ANKARA	ANITKABİR DERNEĞİ	ANITKABİR ANKARA
ANKARA	MÜLKİYELİLER BİRLİĞİ DERNEĞİ	KONUR SK NO 1 KIZILAY ANKARA
ANKARA	KÜLTÜREL GELİŞİM DERNEĞİ	ONUR SK YILDIZ APT NO 3/9 MALTEPE ANKARA
ANKARA	HACETTEPE BİLİM MERKEZLERİ	H.Ü. ÖĞRETİM ÜYL. KAFETERYASI 311 3802

ANKARA	ANKARA LİONS KULÜBÜ DERNEĞİ	GÜZ SOKAK NO 15 2 ÇNKAYA
ANKARA	SANAT KURUMU DERNEĞİ	GENÇLİK PARKI İÇİ ÇANBELEDİYESİ ESKİ NİKAH SALONU
ANKARA	ÖĞRETİLEBİLİR ÇOCUKLARI KORUMA DERNEĞİ	ETLİK KUYU YAZISI CAD NO 27 ANKARA
ANKARA	TÜRK KÜLTÜR ARAŞTIRMA ENSTİTÜSÜ DERNEĞİ	17 SK NO 38 BAHÇELİEVLER
ANKARA	TÜRK FİZYOLOJİK BİLİMLER DERNEĞİ	A.Ü.TIP FAK. FİZYOLOJİK A.B.D. ALTINDAĞ
ANKARA	ANKARA DİABET DERNEĞİ	GMK BULVARI 61/9 MALTEPE ÇANKAYA ANKARA
ANKARA	KADININ SOSYAL HAYATINI ARAŞTIRMA VE İNCELEME DER.	GOP ÇEHRE SK NO 11/8 ÇANKAYA
ANKARA	ANKARA TURİZM VE ESKİ ESER VE MÜZE SEVENLER DER.	ANKARA 39 SK NO 22 BAHÇELİEVLER ANKARA
ANKARA	ANKARA ONKOLOJİ HASTAHANESİ YARDIM DER.	ANKARA ONKOLOJİ HASTANESİ DEMETEVLER
ANKARA	ANKARA MİKROBİYOLOJİ DERNEĞİ	HACETTEPE ÜN. TIP FAK. KLİNİK MİKROBİYOLOJİ ABD
ANKARA	SOSYOLOJİ DERNEĞİ	ATATÜRK BULVARI 231/4 KAVAKLIDERE
ANKARA	ANKARA HUKUK FAKÜLTESİ MEZUNLARI DERNEĞİ	NECATİBEY CAD 881 ÇANKAYA
ANKARA	ANK.ÜNİV.TIP FAK.NÖROŞİRURJİ KLİNİĞİNE YARDIM DER.	KARANFİL SOKAK NO 12/1 KIZILAY ANKARA
ANKARA	TÜRK FARMOKOLOJİ DERNEĞİ	A. ÜN. TIP FAK FARMOKOLOJİ A.B.D. SİHHİYE
ANKARA	A.Ü.TIP FK.İÇ HAST.KLİNİĞİ ARAŞTIRMA VE GEL.DER.	ATAÇ SOKAK 35/9 KIZILAY
ANKARA	BİRLEŞMİŞ MİLLETLER TÜRK DER.	ATATÜRK BULVARI NO 223 7

ANKARA	ANKARA TIP FAKÜLTESİ TESİSLERİNİ KALK.DER.	TIP FAKÜLTESİ HASTANESİ
ANKARA	AZERBAIJAN KÜLTÜR DERNEĞİ	BAYINDIR 2. SK 37/6 KIZILAY ANKARA
ANKARA	TÜRK JİNEKOLOJİ DERNEĞİ	GÜNDOĞDU MAH KARACABEY SK 23/8 CEBECİ
ANKARA	ANKARA THALASSEMİA DER.	KIBRIS SOK NO 10/5 A.AYRANCI
ANKARA	TÜRK ORTOPEDİ VE TRAVMATOLOJİ BİRLİĞİ DER.	CEYHUN ATUF KANSU CAD 30 SK NO 1/1 BALGAT
ANKARA	TÜRK PLASTİK REKONSTRÜKTİF VE ESTETİK CERRAHİ DER	BİLLÜR SK 35 3 KAVAKLIDERE 06700 ANKARA
ANKARA	BULGARİSTAN TÜRKLERİ KÜLTÜR VE YARDIMLAŞMA DER.	ATATÜRK BULVARI 143/27 ANKARA
ANKARA	ATATÜRKÇÜ DÜŞÜNCE DER.	SEKİNE EVREN KAYACIK M İŞHANI KAT 3 ALAŞEHİR
ANKARA	TÜRKİYE GRUP PSİKOTERAPİSTLERİ DER.	A.Ü. PİSİKİYATRİ A.B.D.
ANKARA	TÜRKİYE BİLİŞİM DER.	DR. MEDİHA ELDEM SOKAK NO 56 12 KIZILAY
ANKARA	A.Ü.TIP FAK.ÇOCUK CER.ANA BİLİM DALINI KALK.DER.	A.Ü.TIP FAK ÇOCUK CERRAHİSİ 118-119 NOLU ODA ANKARA
ANKARA	TIBBİ REHABİLİTASYON DER.	HATETTEPE ÜNİVERSİTESİ TIP FAK. FİZİKSEL TOP VE REHABİLİTASYON ABD.
ANKARA	FOTO MUHABİRLERİ DER.	ALTINPARS FEZA GÜLEY BİLİM MERKEZİ
ANKARA	ANKARA TELSİZ VE RADYO AMATÖRLERİ KULÜBÜ DER.	İÇEL SK 27/2 KIZILAY ÇANKAYA
ANKARA	GENÇLERBİRLİĞİ SPOR KULÜBÜ DER.	GMK BULVARI 75 B MALTEPE ANKARA
ANKARA	ANADOLU KULÜBÜ DER.	İZMİR CADDESİ NO 18 YENİŞEHİR

ANKARA	DOWN SENDROMU DAYANIŞMA VE ARAŞTIRMA DER.	A.Ü.TIP FAK TIBBİ BİYOLOJİ A.B.D. SİHHİYE
ANKARA	ÇOCUK VE GENÇLİK RUH SAĞLIĞI DER.	NENEHATUN CADDESİ NO 39/3 ZÇANKAYA
ANKARA	TÜRKİYE SOSYAL PSİKİYATRİ DER.	HALİT ZİYA SK 28/5 ÇANKAYA ANKARA
ANKARA	TÜRKİYE FELSEFE KURUMU DER.	HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ BEYTEPE KAMPÜSÜ
ANKARA	TÜRK NÖROLOJİ DER.	H.Ü. HASTANESİ EEG. EMG. LABARATUVARI ANKARA
ANKARA	TÜRKİYE SİNİR VE RUH SAĞLIĞI DER.	HACETTEPE ÜN. TIP FAK PİSİKİYATRİ A.B.D.
ANKARA	DOĞUŞTAN KAN HASTALIKLARI KOR.TEDAVİ VE DAY.DER.	H.Ü. ÇOCUK HASTALIKLARI HEMÖTOLOJİ DERNEĞİ ALTINDAĞ
ANKARA	EMEK SOROPTİMİST KULÜBÜ DER.	ZİYAÜRRAHMAN CD SUBAY LOJ. 15/7 KÜÇÜKSU
ANKARA	TÜRK HEMŞİRELER DERNEĞİ	YÜKSELCAD.35/2 KIZILAY ANKARA
ANKARA	KALP HASTALARINA YARDIM VE ARAŞTIRMA DER.	KONYA SOKAK ÇAĞLAYAN HAN NO 13
ANKARA	B.M.ÇOCUKLARA YARD.FONU TÜRK.MİLLİ KOMİTESİ DER.	ABDULLAH CEVDET SK NO 20 438 00 77
ANKARA	KIZ İZCİLER DER.	M.TEVFİK SK NO 43 MALTEPE
ANKARA	KEMALİST ATILIM BİRLİĞİ DER.	FARABİ SK NO 18/4 KAVAKLIDERE
ANKARA	TÜRKİYE EMEKLİ SUBAYLAR DERNEĞİ	SELANİK CADDESİ 34/4 KIZILAY
ANKARA	TÜRKİYE EMEKLİ ASTSUBAYLAR DER.	HANİMELİ SK NO 13/2 SİHHİYE
ANKARA	TÜRKİYE MUHARİP GAZİLER DER.	GMK BULVARI 40 4 MALTEPE

ANKARA	TÜRK SOSYAL BİLİMLER DERNEĞİ	PARİS CADDESİ 36 2 KAVAKLIDERE ANKARA
ANKARA	DIŞİŞLERİ MENSUPLARI EŞLERİ DAYANIŞMA DER.	CUMHURİYET CAD NO 9 İKİNCİ ULUS MAH.
ANKARA	TÜRKİYE HALK SAĞLIĞI EĞİTİMİ BİRLİĞİ DER.	GÖREME SK NO 79 KAVAKLIDERE
ANKARA	ANKARA SOROPTİMİST KULÜBÜ DER.	MUSTAFA KEMAL MAH 35 SK NO 8 ESKİŞEHİR YOLU
ANKARA	TÜRK PARLEMANTERLER BİRLİĞİ DER.	TUNA CAD ÇANAQÇI MAH NO 11 50 420 66 21
ANKARA	TÜRKİYE AMATÖR SPOR KULÜPLERİ DERN. KONFEDERASYONU	KARANFİL SK 30 11 BAKANLIKLAR
ANKARA	FENİLKETONİRÜLİLİ ÇOÇUKLARI TARAMA VE KOR.D.	H.Ü.ÇOCUK HASTALIKLARI METOBOLİZMA BÖLÜM
ANKARA	ANKARA KULÜBÜ DER.	SAKARYA CAD BAYINDIR SK 17/2 KIZILAY
ANKARA	ANADOLU BASIN BİRLİĞİ DER.	KONUR SK 71/8 BAKANLIKLAR
ANKARA	TÜRKİYE YAZARLAR BİRLİĞİ DER.	MİLLİ MÜDAFAA CADDESİ 10/13 ÇANKAYA
ANKARA	ANKARA FOTOĞRAF SANATÇILARI DER.	FEVZİ ÇAKMAK SK NO 1 4 12 KIZILAY
ANKARA	TÜRKYE İLGENEL MECLİS ÜYELERİ DERNEĞİ	TUNUS CAD 41/A ANKARA
ANKARA	TÜRKİYE HARP MAL.GAZİ.ŞEHİT.DUL VE YETİMLER DER.	MEŞRUTİYET CADDESİ NO 41 1 FATİH APT KIZILAY
ANKARA	TÜRKİYE ROMATİZMA ARAŞTIRMA DERNEĞİ	ESAT CAD 85 9 ANKARA
ANKARA	TÜRKİYE ULUSAL VEREM ŞAVAŞI DERNEKLERİ FEDERASYONU	ZİYA GÖKALP CADDESİ SAĞLIK SK NO 63/10

ANKARA	TÜRKİYE HAVACILAR DER.	DEMİRTEPE GMK BULVARI 36/11 ANKARA
ANKARA	POLATLI CUMHURİYET ORTAOKULU VE ÖĞR. KOR.DER.	CUMHURİYET MAH.TURA CAD.POLATLI/ANKARA
ANKARA	TÜRK COĞRAFYA DERNEĞİ	NAKİL-İSTANBUL DERNEK KODU 34-041-128
ANKARA	TÜRKİYE YÜKSEK İHTİSAS HAST. KOR. VE GEL. DER.	YÜKSEK İHTİSAS HASTANESİ İÇİ
ANKARA	TÜRKİYE ANITLAR DERNEĞİ	MENEKŞE SOKAK NO 96 KIZILAY
ANKARA	KIRŞEHİR ÖĞRENİM GENÇLİĞİNE YARDIM DERNEĞİ	BAYINDIR SK KIZILAY ANKARA
ANKARA	ONKOLOJİ ENSTİTÜSÜ DERNEĞİ	MİTHATPAŞA CAD 44/13
ANKARA	TÜRKİYE KANSER ARAŞTIRMA VE SAVAŞ DERNEĞİ	TUNA CAD ATAÇ SK NO 21 YENİŞEHİR
ANKARA	BAHÇELİEVLER BUCAĞI HAYIRLI İŞLER DERNEĞİ	7 CADDE NO 27 BAHÇELİEVLER ANKARA
ANKARA	TÜRKİYE HALK SAĞLIĞI KURUMU DERNEĞİ	FARABI SK NO 50/1 KAVAKLIDERE
ANKARA	MALTEPE CAMİİ YAPTIRMA DERNEĞİ	GMK.BUL. ŞEHİT GÖNÇ SK NO 3 MALTEPE 229 75 88
ANKARA	TÜRKİYE SAĞIR VE DİLSİZLER DERNEĞİ	NECATİBEY CD NO 23 DAİRE 3 YENİŞEHİR ANKARA
ANKARA	DÜNYA ENERJİ KONSEYİ TÜRK MİLLİ KOMİTESİ DERNEĞİ	TOROS SK BARIŞ APT NO 33/18 SIHHIYE
ANKARA	TÜRK PSİKOLOGLAR DERNEĞİ	İNKILAP SK 31/6 KIZILAY
ANKARA	TÜRKİYE ORMANCILAR DERNEĞİ	TUNA CADDESİ NO 5 06410 YENİŞEHİR
ANKARA	TIBBİ GÖRÜNTÜLEME VE GİRİŞİMSEL RADYOLOJİ TEKNİS.D	HOŞDERE CADDESİ GÜZELKENT SK ÇANKAYA EVLERİ F BLK D 2 ÇANKAYA
ANKARA	KANSERLİ ÇOCUKLARA YARDIM DERNEĞİ	MENEKŞE 1 SOK NO:13/9 KIZILAY/ÇANKAYA

ANKARA	TÜKETİCİ HAKLARI DERNEĞİ	EMEK İŞ HANI KAT:8 D:804 KIZILAY/ANKARA TEL:417 93 34-425 15 29
ANKARA	TÜRKİYE KIZILAY DERNEĞİ	ATAÇ SK NO 32 YENİŞEHİR ANKARA FAKS 4330531
ANKARA	TÜRKİYE EKONOMİ KURUMU DERNEĞİ	HOŞDERE CAD NO 24/4 YUKARIYRANCI
ANKARA	ANKARA PATOLOJİ DER.	ONKOLOJİ HASTANESİ DEMETEVLER
ANKARA	TÜRK HUKUK KURUMU DERNEĞİ	ADAKALE SK 28 A ANKARA
ANKARA	TÜRK İDARECİLER DERNEĞİ	INKILAP SK NO 17 KIZILAY
ANKARA	SAĞLIKLI BEBEKLER İÇİN ELELE DERNEĞİ	ATATÜRK BULVARI 237-42 KAVAKLIDERE/ANKARA
ANKARA	ODTÜ ÖĞRENCİLERİ DESTEKLEME DERNEĞİ	ODTÜ FEN EDEBİYAT FAKÜLTESİ KİMYA BÖLÜMÜ
ANKARA	DİL DERNEĞİ	KONUR SK.NO.28/77 KIZILAY/ANKARA
ANKARA	TÜRK BELEDİYECİLİK DERNEĞİ	SELANİK CAD NO 57 KIZILAY ANKARA
ANKARA	ANKARA VEREM SAVAŞ DERNEĞİ	ZİYA GÖKALP CD SAĞLIK SK NO 63/6 ANKARA
ANKARA	GAZİOSMANPAŞA SOROPTİMİST KULÜBÜ DERNEĞİ	HİRFANLI SK 8/3 G.O.P. ANKARA
ANKARA	TÜRK KOOPERATİFÇİLİK KURUMU DERNEĞİ	MİTHATPAŞA CAD 38 A KIZILAY ANKARA
ANKARA	MİLLİ KÜTÜPHANEYE YARDIM DERNEĞİ	7 CAD. BAHÇELİEVLER SONDURAK ANKARA
ANKARA	M.K.E.ANKARAGÜCÜ GENÇLİK VE SPOR KULÜBÜ DERNEĞİ	M.K.E. ANKARA GÜCÜ GENÇLİK VE SPOR KULÜBÜ TA ÇANKAYA ANKARA
ANKARA	TÜRKİYE HAYIRLAR YAPTIRMA VE İDAME ETTİRME DER.	İÇCEBECİ ÖZSOY SK NO 213 ANKARA

ANKARA	TÜRK EĞİTİM DERNEĞİ	KIZILIRMAK SK NO 83 KOCATEPE 417 42 02
ANKARA	TÜRKİYE YARDIM SEVENLER DERNEĞİ	MEDIHA ELDEM SK NO 67 KOCATEPE ANKARA
ANKARA	TÜRKİYE TABİATINI KORUMA DERNEĞİ	MENEKŞE SK ÇİĞDEM APT 29/4 KIZILAY ANKARA
ANKARA	ANKARA ÇOCUK BAKIMI DERNEĞİ	A.G. TIP FAK ÇOCUK SAĞLIĞI VE HAS. ANABİLİM DALI
ANKARA	CÜZZAMLA SAVAŞ VE ARAŞTIRMA DERNEĞİ	A. Ü. TIP FAK ARKASI GAZİLER CAD DİKİMEVİ ANKARA
ANKARA	YEŞİL TÜRKİYE ORMANCILAR DERNEĞİ	ŞEHİT ADEM YAVUZ SK 142 YENİŞEHİR ANKARA
ANKARA	TÜRKİYE JEOLOJİ KURUMU	BAYINDIR SK 7 B ANKARA
ANKARA	HALKEVLERİ DERNEĞİ	KONUR SK NO 8/9 KIZILAY
ANKARA	SAKATLARIN REHABİLİTASYON DERNEĞİ	CEYHUN ATUF KANSU CAD 30 SK NO 1/1 BALGAT
ANKARA	GÜÇSÜZLER YURDU DERNEĞİ	MENEKŞE SOKAK NO İZMİR CADDESİ 8 B NO 21 ÇANKAYA
ANKARA	ANKARA GAZETECİLER CEMİYETİ	ÇEVRE SOK.NO:35 ÇANKAYA/ANKARA
ANKARA	TÜRK EL SANATLARI TANITMA DERNEĞİ	KARANFİL SOKAK NO 553 KIZILAY ANKARA
ANKARA	TÜRKİYE SAKATLAR DERNEĞİ	GAZİ MUSTAFA KEMAL BULVARI NO:72/11-ANKARA
ANKARA	ANKARA BELEDİYE HASTAHANESİ YAP.VE YAŞ.DER.	CİHAN SK 10/8 ANKARA
ANKARA	KIBRIS TÜRK KÜLTÜR DERNEĞİ	HALK SOK 172 YENİŞEHİR ANKARA
ANKARA	TÜRK ANNELER DERNEĞİ	BAHÇELİEVLER 39 SK NO 13 ANKARA
ANKARA	ERZİNCAN İLİ KÜLTÜR VE EĞİTİM DERNEĞİ	NECATİBEY CAD NO 56/18 ÇANKAYA

ANKARA	ANKARA ATLI SPOR KULÜBÜ DERNEĞİ	ÇİFTLİK CAD NO 26 C BEŞTEPE ANKARA
ANKARA	HALK SAĞLIĞINI KORUMA DERNEĞİ	MİTHATPAŞA CAD NO 68/18 KIZILAY
ANKARA	ÇOCUK SEVENLER DERNEĞİ	HÜSEYİN ONAT SK NO 1 2/3 ANKARA
ANKARA	TÜRKİYE MODERN CERRAHİ EĞİTİMİ VE ARAŞTIRMA DER.	CEYHUN ATUF KANSU CD 30 SK NO 1/1 BALGAT
ANKARA	TÜRKİYE İLAHIYAT TEDRİSATINA YARDIM EDEN DER.FED.	MEDİHA ELDEM SK NO 72/F ÇANKAYA ANKARA
ANKARA	YENİCE CAMİİ YAPTIRMA VE YAŞATMA DERNEĞİ	İTFAİYE MEYDANI AYSIN SK NO 12 ULUS ANKARA
ANKARA	HAYVANLARI KORUMA DERNEĞİ	BAHÇELİEVLER 35 SK NO 10 ANKARA 222 26 22
ANKARA	TÜRK KADINLAR BİRLİĞİ	GAZİ MUSTAFA KEMAL B NO 94 3 MALTEPE ANK
ANKARA	TÜRK OCAĞI DERNEĞİ	OSMAN TURAN SOKAK NO 1 BALGAT ÇANKAYA
ANKARA	TÜRKİYE ZİRAATÇILAR DERNEĞİ	1. CAD. (TAŞKENT CAD.)NO 76 BAHÇELİEVLER ÇANKAYA
ANKARA	ANKARA ÖĞRETİM DERNEĞİ	67 SK NO 1 BARIŞ SİTESİ ANKARA
ANKARA	TRABZON KALKINDIRMA DERNEĞİ	LİBYA CAD NO 32 ÇANKAYA
ANKARA	KAYSERİ İLİ YARDIMLAŞMA DERNEĞİ	LİBYA CAD NO:34/ ÇANKAYA
ANKARA	ANKARA ÇOCUK DOSTLARI DERNEĞİ	BÜKLÜM SK 76 2 KÜÇÜKESAT ANKARA
ANKARA	TÜRKİYE GÖZ BANKASI DERNEĞİ	VEHBİ KOÇ GÖZ BANKASI MAMAK ANKARA
ANKARA	TÜM SIVİL EMEKLİLER DERNEĞİ	BAHÇELİEVLER 6 SK NO 21 ANKARA

ANKARA	TÜRKİYE FLARMONİ DERNEĞİ	TALATPAŞA BULVARI NO 38 OPERA ANK
ANKARA	TÜRK HAVA KURUMU DERNEĞİ	ATATÜRK BULVARI NO 33 OPERA ANKARA
ANKARA	HUZUR KÖŞKLERİ DERNEĞİ	BAHÇELİEVLER 54 SK NO 11 ANKARA
ANKARA	ALTI NOKTA KÖRLERİ EĞİTİM VE KALKINDIRMA DERNEĞİ	ERZURUM MAHALLESİ GEÇİM SOKAK NO 21 CEBECİ
ANKARA	MAHALLİ İDARELER DERNEĞİ	CİHAN SOKAK NO.31/9 SIHHIYE/ANKARA
ANKARA	GÖRMEYENLER KÜLTÜR VE BİRLEŞME DERNEĞİ	GMK.BUL. 69/3 MALTEPE/ANKARA
ANTALYA	ALANYA TURİSTİK İŞLETMECİLER DERNEĞİ (ALTİD)	ŞEKERHANE MAH.ATATÜRK CAD.BELEDİYE İŞHANI D.4
ANTALYA	ANTALYA VEREM SAVAŞ DER.	DENİZ MAH 121 SK NO 12/D ANTALYA
ANTALYA	AKDENİZ TALASEMİ DER.	VARLIK MAH. HIZIRREİS CAD SERKAL APT. 37/3 ANTALYA
ANTALYA	KAŞ VEREM SAVAŞ DER.	DEVLET HASTANESİ KAŞ ANTALYA
ANTALYA	ANTALYA BEYAZ BASTON GÖRMEYENLER DER.	KAZIM ÖZALP CD. İBRAHİM ÖZSALÇALILAR APT. NOO 153 K 1 ANTALYA
ANTALYA	ELMALI VEREM SAVAŞ DER.	HÜKÜMET CD NO 43/A ELMALI
ARTVİN	ARTVİN VEREM SAVAŞ DERNEĞİ	VEREM SAVAŞI DİSPANSERİ ARTVİN
AYDIN	SÖKE DEVLET HASTAHANESİNİ YAP YAŞ DER.	SÖKE DEVLET HASTANESİ AYDIN
AYDIN	AYDIN SPASTİK ÇOCUKLARI	ADNAN MENDERES MAH.AYDIN CAD.5.SOK /AYDIN
AYDIN	AYDIN ANA ÇOCUK SAĞLIĞI VE MERKEZİ YAP YAŞ DER.	ANAÇOCUK VE HALK SAĞLIĞI BİNASI ESOT BİTİ

AYDIN	AYDIN DEVLET HASTAHANESİ YARDIM DER.	DEVLET HASTANESİ AYDIN
AYDIN	AYDIN VEREM SAVAŞ DER.	VEREM SAVAŞI DERNEĞİ
BALIKESİR	SINDIRGI VEREMLE SAVAŞ DER.	CAMİ CEDİT MAH KARAORMA SK NO 1 SINDIRGI BALIKESİR
BALIKESİR	AYVALIK VEREM SAVAŞ DER.	VEREM SAVAŞI DİSPANSERLERİ AYVALIK
BALIKESİR	EDREMİT VEREM SAVAŞ DER.	VEREM SAVAŞ DİSANSERİ EDREMİT
BALIKESİR	BURHANİYE VEREM SAVAŞ DER.	HÜRRİYET CADDESİ BURHANIYE
BALIKESİR	BANDIRMA VEREM SAVAŞ DER.	İSTİKLAL CAD NO 82 BANDIRMA BALIKESİR
BALIKESİR	BALIKESİR KANSERLE SAVAŞ DER.	E.KUYUMCULAR MAH T. SAĞLAMPAŞA SK NO 5 SAĞLAMPAŞA SK 5 BL
BALIKESİR	SINDIRGI HASTAHANE YAP VE YAŞ DER.	DEVLET HASTANESİ SINDIRGI
BALIKESİR	BANDIRMA HAYIR İŞLERİ DER.	BANDIRMA BALIKESİR
BALIKESİR	GÖNEN VEREM SAVAŞ DER.	MÜFTÜLÜK PASAJI GÖNEN BALIKESİR
BALIKESİR	BALIKESİR HALK SAĞ.KOR.VE DEV.HAST.GEL.DER.	DEVLET HASTANESİ BALIKESİR
BALIKESİR	BALIKESİR VEREM SAVAŞ DER.	ANAFARTALAR CD TEVFİK SAĞLAMPAŞA SK 5 BL
BAYBURT	BAYBURT VEREM SAVAŞI DERNEĞİ	VEREM SAVAŞ DİSPANSERİ / BAYBURT
BİLECİK	BİLECİK VEREM SAVAŞ DER.	VEREM SAVAŞ DERNEĞİ BİLECİK
BİLECİK	BOZÜYÜK VEREM SAVAŞ DER.	TEKKE MAH DİSPANSER SK NO 1 BOZÜYÜK
BOLU	BOLU VEREM SAVAŞ DER.	KARAMANLI MAH GÜVEN SK NO 21 BOLU

BURDUR	BURDUR VEREM SAVAŞ DER.	İNÖNÜ CADDESİ BURDUR
BURDUR	BURDUR İLİ HASTAHANE VE SAĞ.TESİSLENİ YAP YAŞ DER.	BURDUR DEVLET HASTANESİ
BURDUR	BURDUR ÖZÜRLÜLERİ KORUMA VE YAŞATMA DERNEĞİ	SAKARYA İLKOKULU MERKEZ
BURSA	BURSASPOR KULÜBÜ DER.	VAKIF MAHALLESİ VAKFIKÖY BURSA YIYDIRIM
BURSA	BURSA SAĞIR DİLSİZLERİ HİMAYE VE YARDIM DER.	KUTOĞLU M. DEĞİRMEN SOKAK NO 1
BURSA	BURSA GAZETECİLER CEMİYETİ	HACILAR MAH. EGELER SOK.SEMA APT.6/2 OSMANGAZİ
BURSA	BALKAN GÖÇMENLERİ KÜLTÜR VE DAYANIŞMA DER.	ANKARA CADDESİ KARŞISI NO 292/2 BURSA
BURSA	YENİŞEHİR VEREM SAVAŞ DER.	ATATÜRK CAD NO 41 YENİŞEHİR BURSA
BURSA	BURSA MÜZELERİNİ VE ESKİ ESERLERİNİ KORUMA DERNEĞİ	KÜLTÜR PARK ARKEOLOJİ MÜZESİ 2 BURSA
BURSA	BURSA KANSERLE SAVAŞ DER.	ATATÜRK CD NO 41 YENİŞEHİR BURSA
BURSA	BURSA VEREM SAVAŞ DERNEĞİ	ÇELEBİ MEHMET BULVARI NO 17 YEŞİL BURSA
BURSA	BURSA ANA ÇOCUK SAĞLIĞI DER.	FOMARA CD NO 53 A. PARMAK CD NO 53/1 BURSA
BURSA	ZİHİNSEL ÖZÜRLÜ ÇOCUKLARI KORUMA DER.	ÇELTİK MAH MİTHAT GENÇLİK İLK ÖĞRETİM OKUL BİNASI BURSA
BURSA	UYGAR GÖRME ENGELLİLER DERNEĞİ	KURTOĞLU MAH.DEĞİRMEN SOK.BİLA KAT-4 YILDIRIM
BURSA	MUDANYA VEREM SAVAŞ DER.	MÜTAREKE MAH SAĞLIK SK NO 1 MUDANYA BURSA
ÇANAKKALE	GELİBOLU VEREM SAVAŞ DERNEĞİ	VEREM SAVAŞ DİSPANSERİ GELİBOLU ÇANAKKALE

ÇANKIRI	ÇANKIRI VEREM SAVAŞ DER.	VEREM SAVAŞ DISPANSERİ ÇANKIRI
ÇORUM	İSKİLİP VEREM SAVAŞ DER.	İSKİLİP İLÇESİ İSKİLİP
ÇORUM	ÇORUM VEREM SAVAŞ DER.	VEREM SAVAŞ MÜDÜRLÜĞÜ ÇORUM
DENİZLİ	DENİZLİ VEREM SAVAŞ DER.	VEREM SAVAŞ DISPANSERİ DENİZLİ
DENİZLİ	BULDAN VEREM SAVAŞ DER.	CUMHURİYET MAHALLESİ HALK CADDESİ BULDAN
DENİZLİ	FAKİR VE MUHTAÇLARA YARDIM DER.	DEMİRCİLER CADDESİ HACILAR CAMİ YANI NO 104/1 DENİZLİ
DİYARBAKIR	DİYARBAKIR ZİYA GÖKALP ÜNİV.GERÇ.VE YAŞ.DER.	GAZİ CADDESİ YAZGAN SK KADAYIFCI PASAJI KAT 1 DİYARBAKIR
DİYARBAKIR	DİYARBAKIR VEREM SAVAŞ DER.	FATİH PAŞA MAH 2 NOLU DISPANSER BİTİŞİĞİ
DÜZCE	DÜZCE VEREM SAVAŞ DER.	AZMİ MİLLİ GAZHANE CAD.NO:DÜZCE
EDİRNE	EDİRNE ZİHİN VE HAREKET ÖZÜRLÜ ÇOCUKLARI KOR.DER.	TRAKYA ÜNİVERSİTESİ TIP FAK EDİRNE
EDİRNE	SAĞLIK KURULUŞLARINA YARDIM DER.	OSMANİYE CADDESİ NO 47 EDİRNE
EDİRNE	KEŞAN VEREM SAVAŞ DER.	TERMİNAL ÜSTÜ KEŞAN
ELAZIĞ	ELAZIĞ VEREM SAVAŞ DER.	ŞEHİT İLHANLAR CADDESİ ELAZIĞ
ELAZIĞ	FIRAT ÜNİVERSİTESİ GELİŞTİRME VE YARDIMLAŞMA DER.	FIRAT ÜNİVERSİTESİ
ELAZIĞ	ELAZIĞ MUSİKİ KONSERVATUVARI	İZZET PAŞA MAHALLESİ HÜKÜMET CD VALİ SAİM ÇOTUR ÖZ İD İŞ
ELAZIĞ	SAĞLIĞI GELİŞTİRME VE SİĞARA İLE MÜCADELE DER.	FIRAT ÜNV. HALK SAĞ. BÜLÜMÜ. HALK SAĞLIĞI A.B.D.

ERZİNCAN	ERZİNCAN VEREM SAVAŞ DERNEĞİ	VEREM SAVAŞ DİSPANSERİ
ERZURUM	ERZURUM VEREM SAVAŞ DERNEĞİ	ESKİ MİLLETBAHÇE CAD NO 24 ERZURUM
ERZURUM	ERZURUM HALK EĞİTİMİ GELİŞTİRME VE YAYMA DER.	HALK EĞİTİM MÜD ERZİNCAN
ESKİŞEHİR	ESKİŞEHİR GÖRME ENGELLİLER DAYANIŞMA DERNEĞİ	SİVRİHİSAR CADDESİ BÜYÜK OTEL PASAJI NO 114
ESKİŞEHİR	ESKİŞEHİR VEREM SAVAŞ DERNEĞİ	KÖPRÜBAŞI CADDESİ NO 134/17 ESKİŞEHİR
ESKİŞEHİR	OSMANGAZİ ÜNİVERSİTESİ Mİ. MÜH. FAK. KOR. YAŞ. DER	OSMANGAZİ ÜNİVERSİTESİ MÜH.MİM.FAK.ESKİŞEHİR
ESKİŞEHİR	SİVRİHİSAR VEREM SAVAŞ DER.	VEREM SAVAŞ DİSPANSERİ ARŞİV ODASI SİVRİHİSAR
GAZİANTEP	GAZİANTEP VEREM SAVAŞ DER.	ÇUKUR MAH KİRİŞÇİ SK KÖŞE HANI KAT 1 ŞAHİNBEY GAZİANTEP
GİRESUN	GİRESUN VEREM SAVAŞ DER.	ÇINARLAR MAH FEVZİ PAŞA CD ÖNDİN PAJ, 34 5 GİRESUN
GİRESUN	ŞEBİNKARAHİSAR VEREMLE MÜCADELE DER.	VEREM SAVAŞ DİSPANSERİ ŞEBİNKARAHİSAR
GÜMÜŞHANE	GÜMÜŞHANE VEREM SAVAŞ DER.	VEREM SAVAŞ BİNASI GÜMÜŞHANE
HATAY	KORUNMAYA MUHTAÇ ÇOCUKLARI KORUMA DER.	BİRİNCİ ULUS SK PİYA APT ANTAKYA
HATAY	İSKENDERUN VEREM SAVAŞI DERNEĞİ	
HATAY	ANTAKYA VEREM SAVAŞ DERNEĞİ	AKEVLER MAH MELTEM SK TEKİN APT NO 7-A
HATAY	İSKENDERUN HAYIRLAR YAPTIRMA VE YAŞATMA DER.	KEMAL CAD BAYTAÇ İŞH. KAT 3 NO 47 İSKENDERUN
İÇEL	SİLİFKE VEREM SAVAŞ DER.	VEREM SAVAŞ DİSPANSERİ

İÇEL	GÖRME ÖZÜRLÜLERİNİ BİRLEŞTİRME VE KALK. DER.	DEVLET HASTANESİ KARŞISI ŞAMANİŞHANI KAT 3 NO 18-19
İÇEL	TARSUS HAYIRLAR YAP.MABET.ESKİ ESER.İMAR VE KOR.DR	CAMİNUR MAH ULUCAMI KARŞISI TARSUS
İÇEL	İÇEL VEREM SAVAŞ DERNEĞİ	CAMIŞERİF MAH 31 SK 1 9/1
İÇEL	İÇEL SOROPTİMİST KULÜBÜ (İŞ VE MESLEK KAD.DERNEĞİ)	CENGİZ TOPEL CD EVRİM YARBACI D. K. 8/4
İÇEL	TARSUS VEREM SAVAŞ DER.	FATİH MAH 99 SK NO 06
İĞDIR	İĞDIR VEREM SAVAŞ DER.	FENERBAHÇE SOSYAL TESİSLERİ KIZILTOPRAK (FESH OLDU) 11.03.2003
ISPARTA	ISPARTA VEREM SAVAŞ DERNEĞİ	VEREM SAVAŞ DISSPANSERİ ISPARA
İSTANBUL	ZEYNEP KAMİL ANNE VE ÇOCUK SAĞLIĞINI KORUMA DER.	ZEYNEP KAMİL HASTANESİ ÜSKÜDAR
İSTANBUL	DARÜLECEZZEYE YARDIM DER.	OKMEYDANI CD DARÜLACEZE BİNASI
İSTANBUL	İSTANBUL VEREM SAVAŞ DER.	SELİMEHATUN MAH DÜNYA SAĞLIK SK NO 33 TAKSİM İSTANBUL
İSTANBUL	TÜRKİYE TURİNG OTOMOBİL KURUMU DER.	1.OTO SANAYİ YANI 4.LEVENT/İSTANBUL
İSTANBUL	TÜRKİYE YEŞİLAY DERNEĞİ	NURİ OSMANİYE CD NO 17/1 ÇAĞLAYAN İSTANBUL
İSTANBUL	DARÜŞŞAFAKA CEMİYETİ	KOZYATAĞI BAYAR CD NO 74 ELİAÇIK İŞHANI K:3/4 KADIKÖY İSTANBUL
İSTANBUL	MODA SOROPTİMİST KULÜBÜ DER.	KADIKÖY MODA DAMACI SK 6 İSTANBUL
İSTANBUL	YILDIZ ÜNİVERSİTESİNİ KORUMA VE YAŞATMA DER.	BARBAROS BULVARI YILDIZ BEŞİKTAŞ

İSTANBUL	TÜRKİYE TARİHİ YERLERİ KORUMA DERNEĞİ	ETİLER NİSBETİYE CD TEPECİK YOLU 38 İSTANBUL
İSTANBUL	BATI TRAKYA TÜRKLERİ DAYANIŞMA DER.	ARPAEMRİ MAH DOÇ AHMET PAŞA SK NO 23 FATİH İSTANBUL
İSTANBUL	TÜRK KARDİYOLOJİ DER.	ORTAKLAR CD AKSU APT NO 4/7 MECİDİYEKÖY
İSTANBUL	ROMATİZMA DERNEĞİ	HALISKARGAZI CAD.NO:243/2-ŞİŞLİ/İSTANBUL
İSTANBUL	HEYBELİADA SANATORYUMU YARDIM VE KALKINDIRMA DER.	HEYBELİADA SANAT YARDIM VE KALKINDIRMA DERNEĞİ ADALAR
İSTANBUL	BOĞAZIÇI SOROPTİMİST KULÜBÜ DER.	ABDİ İPEKÇİ CD NO 10 GÜLTEPE
İSTANBUL	SAĞMALCILAR DEVLET HASTAHANESİNE YARDIM DER.	SAĞMALCILAR DEVLET HASTANESİ
İSTANBUL	MARMARA SOROPTİMİST KULÜBÜ DER.	DR. ESAT IŞIK CD. NO 65/3 62 KADIKÖY İSTANBUL
İSTANBUL	LEVENT SOROPTİMİST KULÜBÜ DERNEĞİ	ŞİŞLİ GÜLTEPE DİSPANSER CD HALK EĞİTİM MERKEZİ
İSTANBUL	RESİM VE HEYKEL MÜZELERİ DER.	İSTİKLAL CD NO 258/4 D 401 ELHAMRA PASAJI BEYOĞLU
İSTANBUL	KADIKÖY İLKOKULLARA YARDIM DERNEĞİ	NEVZAT AYASBEYOĞLU İLKÖĞRETİM OKULU SAHRAYICEDİT KADIKÖY İST.
İSTANBUL	ETİLER LİONS KULÜBÜ DER.	LEVENT NİSBETİYE APT NO 18
İSTANBUL	TÜRKİYE HALK SAĞLIĞI DER.	KOCAMUNURİ SK NO 143/4 ŞİŞLİ İSTANBUL
İSTANBUL	TÜRK SANAYİCİLERİ VE İŞADAMLARI DER.	MEŞRUTİYET CADDESİ 74 TEPEBAŞI ŞİŞLİ İSTANBUL
İSTANBUL	YETİŞTİRME YURDU VE KOR. MUHTAÇ ÇOCUKLARI KOR.DER.	KIZILTOPRAK RECEP PEKER CD RIFAT BEY SK 1 3 KADIKÖY İSTANBUL

İSTANBUL	ÇOCUK AKIL SAĞLIĞI VE REHABİLİTASYONU DER.	ŞAİR MEHMETEMİN SK BANKA APT D 3 FATİH
İSTANBUL	ATATÜRK KÜLTÜR MERKEZİ DERNEĞİ	ATATÜRK KÜLTÜR MERKEZİ
İSTANBUL	TÜRKİYE GÖRMEZLERİ EĞİTİM VE HİMAYE DER.	OSMANAĞA MAH KIRTASIYECİ ÇANDAROĞLU APT. NO 32/3 KADIKÖY İSTANBUL.
İSTANBUL	TÜRKİYE SPASTİK ÇOCUKLARI DER.	ACIBADEM CAD. NO:190/ ÜSKÜDAR/İSTANBUL
İSTANBUL	TÜRKİYE ÇEVRE KOR. VE YEŞİLLENDİRME DER.	MÜHÜRBAĞI SK NO 6/3 KADIKÖY İSTANBUL
İSTANBUL	EMİN ONGAN ÜSKÜDAR MUSİKİ CEMİYETİ DER.	ERHAN SK HALK CD EMİN ONGAN SK NO 10 ÜSKÜDAR
İSTANBUL	POLİS HASTAHANESİNİ YAPTIRMA VE YAŞATMA DER.	VEYSİPAŞA SK 16 ALTUNİZADA ÜSKÜDAR İSTANBUL
İSTANBUL	TÜRKİYE KANSERLE SAVAŞ ULUSAL FEDERASYONU	BEYOĞLU ŞİŞHANE LABUT SK 61 İSTANBUL
İSTANBUL	İLİM YAYMA CEMİYETİ	BAKIRCILAR F.PAŞA CD. NO 26 İLİM YAYMA VAKFI İŞHANI
İSTANBUL	TÜRKİYE SOROPTİMİST KULÜPLERİ FEDERASYONU	ABDİ İPEKÇİ CD NO 12 GÜLTEPE KAĞITHANE İSTANBUL
İSTANBUL	CÜZZAMLA SAVAŞ DER.	İSTANBUL LEPRHA HASTANESİ BAŞHEKİMLİĞİ
İSTANBUL	TÜRKİYE SOLUNUM ARAŞTIRMA DERNEĞİ	İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ CERRAHPAŞA İSTANBUL
İSTANBUL	KÖRLERİ EĞİTİM VE KALKINDIRMA DER.	KADIKÖY YOĞURTÇU ŞÜKRÜ SK 34 2
İSTANBUL	TÜRK FİZİK DERNEĞİ	BOGAZİÇİ ÜNİVERSİTESİ FEN FAK. FİZİK KÜRSÜSÜ BEŞİKTAŞ İSTANBUL
İSTANBUL	TELSİZ VE RADYO AMATÖRLERİ DER.	TAKSİM METE CD NO 12 İSTANBUL

İSTANBUL	SAİT ÇİFTÇİ DİSPANSERİ YARDIM VE KAL.DER.	BARBAROS BULVARI DİSPANSER BİNASI BEŞİKTAŞ
İSTANBUL	TÜRKİYE TURUNG OTOMOBİL KURUMU DERNEĞİ	1.OTO SİTESİ YANI 4.LEVENT/İSTANBUL
İSTANBUL	TÜRKİYE SPOR YAZARLARI DER.	LEVENT CD NO 51 İSTANBUL
İSTANBUL	BOSNA SANCAK KÜLTÜR VE YARDIMLAŞMA DER.	KATRALTEPE MH FATİH CD NO 191 BAYRAMPAŞA
İSTANBUL	ÇOCUK BÖBREK SAĞLIĞI DERNEĞİ	İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ TOP FAK ÇOCUK HAS ÇAPA
İSTANBUL	TÜKETİCİYİ KORUMA DERNEĞİ	OSMANAĞA MAH RIHTIM CD YOĞURTÇU ŞÜKRÜ SK NO 53/4 KADIKÖY İSTANBUL
İSTANBUL	ARAMA KURTARMA DERNEĞİ	PROFİLO ALIŞVERİŞ MERKEZİ ZEMİN KAT MECİDİYEKÖY
İSTANBUL	ŞİŞLİ SOROPTİMİST KULÜBÜ DERNEĞİ	APDİİPEKÇİ CAD.NO:12/GÜLTEPE KAĞITHANE
İSTANBUL	TÜRKİYE HEMOFİLİ DER.	ATATÜRK BULVARI KENDİR SKN 21/1
İSTANBUL	TÜRKİYE JOKEY KULÜBÜ	VELİ EFENDİ HİPODROMU BAKIRKÖY/İSTANBUL
İSTANBUL	ÇAĞDAŞ YAŞAMI DESTEKLEME DER.	EVLİYA ÇELEBİ MH ŞİMAL SK NO 10
İSTANBUL	TÜRKİYE GİYİM SANAYİCİLERİ DERNEĞİ	M.AKİF CAD.1.SOK NO:23 KAT.5 D/19 BAHÇELİEVLER/İSTANBUL
İSTANBUL	BEDENSEL ENGELLİLERLE DAYANIŞMA DERNEĞİ	DRAGOS MUTLU SK NO 4 CEVİZLİ KARTAL İSTANBUL
İSTANBUL	ULUSAL TRAYMA VE ACİL CER-RAHİ DERNEĞİ	ERAYLI MAH.BÖREKÇİ VELİ SOK.NO:22/3 ŞEHREMİNİ 34280/İSTANBUL
İSTANBUL	OMURİLİK FELÇLİLERİ DERNEĞİ	ATAKÖY 7-8 KISIM VİLLALARI KARŞISI AFET YÖNETİM MERKEZİ BAKIRKÖY/İSTANBUL TEL: 0 212 661 08 61

İSTANBUL	ERAM ÖZEL EĞİTİME MUHTAÇ ÇOCUKLARA YARDIM DERNEĞİ	KEÇECİ KARABAŞ MAH. YAZMACI HÜSREV SOK.NO:5 FATİH/İST
İSTANBUL	DENİZ FENERİ YARDIMLAŞMA VE DAYANIŞMA DERNEĞİ	10.YIL CAD.CİNOĞLU ÇIKMAZI NO:4 ZEYTİNBURNU/İSTANBUL
İSTANBUL	DENİZ TEMİZ DERNEĞİ	NAKKAŞTEPE AZİZBEY SK NO 1 81207 KUZGUNCUK
İSTANBUL	DOĞU TÜRKİSTAN GÖÇMENLERİ DER.	58 BULVAR CD NO 130 D 1 2 ZEYTİNBURNU İSTANBUL
İSTANBUL	TÜRKİYE MULTIPL SKLEROZ DERNEĞİ	M.KÖY BÜYÜKDERE CD HUKUKCULAR SİT NO 24 K 2 D 2
İSTANBUL	TÜRK AMERİKAN İŞADAMLARI DER.	BARBAROS BULVARI NO 48/14 BALMUMCU
İSTANBUL	SANATÇILAR VE TÜM SANATÇILARI GÜÇLENDİRME D.	HALASKARGAZI CAD ÇINAR APT NO 189 4 OSMANBEY İSTANBUL
İSTANBUL	GÖRME ÖZÜRLÜLER DERNEĞİ(GÖZ-DER)	M.AKİF CD 4 SK NO 12 NUR APT D 1 ŞİRİNEVLER
İSTANBUL	KARİKATÜRCÜLER DER.	ALEMDAR CD YEREBATAN SARICI ÇIKIŞI SULTANAHMET
İSTANBUL	BEŞİKTAŞ JİMNASTİK KULÜBÜ DERNEĞİ	SPOR CAD NO 92 BEŞİKTAŞ İSTANBUL
İSTANBUL	CERRAHPAŞA TIP FAKÜLTESİ KADIN DOĞUM KLİ.YRD.DER.	C.PAŞA T.FAK.KADIN DOĞUM KİLİNİĞİ FATİH İSTANBUL
İSTANBUL	TÜRKİYE SAĞIR VE DİLSİZLER TESANÜT DER.	AÇIKGÖZ SK NO 39 AKASARAY FATİH İSTANBUL
İSTANBUL	DOĞAL HAYATI KORUMA DER.	BAHÇEKAPI BÜYÜK POSTANE GARANTİ HAN n:43 45 k: 56 EMİNÖNÜ İSTANBUL
İSTANBUL	TÜRKİYE SİVİL EMEKLİLERİ DER.	B.PARMAK KAPI TEL SK 2/1 BEYOĞLU İSTANBUL
İSTANBUL	FENERBAHÇE SPOR KULÜBÜ DER.	FENERBAHCE SPOR KULÜBÜ DERNEĞİKIZILTOPRAK

İSTANBUL	GALATASARAY SPOR KULÜBÜ DER.	HASNUN GALİP SK NO 7 9 11 BİNASI BEYOĞLU İSTANBUL
İSTANBUL	IRAK TÜRKLERİ KÜLTÜR VE YARDIMLAŞMA DER.	BALİ PAŞA CD NO 42/3 FATİH İSTANBUL
İSTANBUL	AİDS İLE SAVAŞIM DER.	A. HÜRRİYET CD ŞİŞLİ BLD BŞK EĞT. VE SAĞ MERKEZİ NO 3/6
İSTANBUL	TÜRKİSTANLILAR KÜLTÜR VE SOSYAL YARDIMLAŞMA DER.	CERRAHPAŞA CD 37 AKSARAY İSTANBUL
İSTANBUL	TÜRKİYE KAS HASTALIKLARI DER.	HATBOYU CD 12 YEŞİLKÖY
İSTANBUL	TÜRKİYE FİZİK TEDAVİ VE REHABİLİTASYON DER.	İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ TOP FAK ANABİLİM DALI
İSTANBUL	SOSYAL DAYANIŞMA DERNEĞİ	SÖĞÜTLÜÇEŞME CAMİİ PSJ NO 133/33 KADIKÖY İSTANBUL
İSTANBUL	KAMU YARARINA ÇALIŞAN TÜRKİYE POLİS EMEK SOS Y DER	KADIKÖY ACIBADEM TEKİN SK NO 18 İSTANBUL
İSTANBUL	YOKSUL HASTA ÖĞRENCİLERİ DOSTLARI .DER.	BAHARİYE NO 63/5 KADIKÖY İSTANBUL
İSTANBUL	TÜRK DİABETİKLERİ DER.	HARBİYE DR CELAL ÖKER SK NO 10 İSTANBUL
İSTANBUL	TÜRK BASIN BİRLİĞİ DER.	CAĞALOĞLU NARLIBAHÇE SK NO 13/1 EMİNÖNÜ
İSTANBUL	YOKSULLARA YARDIM DER.	MÜRBASAN SK 8 BALMUMCU İSTANBUL
İSTANBUL	TÜRKİYE EMEKLİ ÖĞRETMENLER DER.	HASAN AMİR SK KIZILTOPRAK SK NO 75/6
İSTANBUL	TÜRKİYE MİLLİ OLİMPİYAT KOMİTESİ DER.	SULTANAHEMET YEREBATAN CD NO 2 EMİNÖNÜ
İSTANBUL	ZEYNEP KAMİL SAĞLIK MESLEK LİSESİ MEZUNLARI DER.	OKUL MÜŞTEMİLATI ÜSKÜDAR İSTANBUL
İSTANBUL	KÖY ÖĞRETMENLERİ İLE HABERLEŞME VE YARD.DER.	İSKENDEROĞLU SK NO 1 7/3 ŞİŞLİ İSTANBUL

İSTANBUL	TÜRKİYE SAĞIRLAR VE DİLSİZLER MİLLİ FEDERASYONU	FEVZİPAŞA CD KINALIZADE SK 2/3 FATİH İSTANBUL
İSTANBUL	İSTANBUL ÇOCUK HASTAHANESİNE YARDIM DER.	ŞİŞLİ ÇOCUK HASTANESİ İSTANBUL
İSTANBUL	TÜRK KANSER DERNEĞİ	DR. BEDİİ GORBON SK NO 1 ŞİŞHANE
İSTANBUL	İSTANBUL MİLLETLERARASI LİONS KULÜBÜ DER.	KÜÇÜKBAHÇE SK NO 18/2 ŞİŞLİ
İSTANBUL	İSTANBUL ŞEHİR KÜTÜPHANESİ KURMA VE YAŞATMA DER.	ORDU CAD NO 33
İSTANBUL	TÜRKİYE GAZETECİLER CEMİYETİ	TÜRKOKAĞI CD NO 1 ÇAĞALOĞLU
İSTANBUL	TÜRKİYE TRAFİK KAZALARINI ÖNLEME DER.	YILDIZ POSTA CD NO 36/8 ESENTEPE
İSTANBUL	AMİRAL BRİSTOL HAST.VE SAĞLIK KOLEJİNE YARDIM DER.	AMERİKAN HASTANESİ NİŞANTAŞI
İSTANBUL	İSTANBUL FLARMONİ DER.	EROL DERNEK SK 5/3 BEYOĞLU İSTANBUL
İSTANBUL	TÜRKİYE TIP AKADEMİSİ DER.	C.PAŞA TOP FAKT. İÇ HASTALIKLARI KLİNİĞİ
İSTANBUL	TÜRKİYE KİMYA DER.	HARBİYE HALASKAR GAZİ CD NO 538 ŞİŞLİ
İSTANBUL	KAMU YARARINA ÇALIŞAN ÇOCUK ZEKASINI KOR.VE GEL.DR	ESKİŞEHİR MAH PEŞKİR AĞASI SK 16 2 KURTULUŞ MERKEZ
İSTANBUL	TÜRK DENİZCİLİK DER.	KIZILTOPRAK KÖRDERE SK NO 13 7 KADIKÖY
İSTANBUL	HAYDARPAŞA NUMUNE HASTAHANESİ YARDIM DER.	HAYDARPAŞA NUMUNE HASTANESİ KADIKÖY
İSTANBUL	İSTANBUL YELKEN KULÜBÜ DER.	FENERBAHÇE BURNU KADIKÖY İSTANBUL
İSTANBUL	MALTEPE CAMİİ İNŞAA VE YAŞATMA DER.	BAĞDAT CAD BİLA MALTEPE İSTANBUL

İSTANBUL	SÜREYYA AĞAOĞLU ÇOCUK DOSTLARI DER.	BÜYÜKDERE CD. NO 39 MASLAK İSTANBUL
İSTANBUL	GÖÇMENLERE YARDIM DER.	EYÜP YOLU CD PARK HAN NO 14/4
İSTANBUL	İSTANBUL FETİH DER.	YENİCERİLER CD NO 43 EMİNÖNÜ ÇARŞIKAPI İSTANBUL
İSTANBUL	TÜRKİYE HAYVANLARI KORUMA DER.	OSMANBEY MATBAACI OSMANBESKİ O 30
İSTANBUL	TÜRK TIP CEMİYETİ	ŞİŞLİ TTIP DERNEĞİ ŞİŞLİ NİŞANTASI VALİ KONAĞI CD BİZİM APT
İSTANBUL	YEDİKULE GÖĞÜS HASTALIKLARI HASTAHANESİNE YRD.DER.	TELSİZ MAHALLESİ BELGRAT KAPI YOLU ÜZERİ ZEYTİNBURNU
İSTANBUL	İLK YARDIM HASTAHANESİ YARDIM DERNEĞİ	SIRASELVİLER CADDESİ NO 148 TAKSİM BEYOĞLU İSTANBUL
İSTANBUL	FATİHİN ESKİ ESERLERİNİ İHYA VE KORUMA DER.	DARÜLŞAFAKA CD NO 36 FATİH İSTANBUL
İSTANBUL	TÜRK ÜNİVERSİTELİ KADINLAR DER.	ELMADAĞ CD ELMADAĞ APT 12 1 ŞİŞLİ
İSTANBUL	İSTANBUL ESNAF HASTAHANESİ KORUMA VE YARD.DER.	SÜLEYMANİYE TAKVİM HANE CD 19 NOLU BİNASI
İSTANBUL	TÜRK PEDIATRİ KURUMU DER.	CERRAHPAŞA TOP FAK ÇOCUK KLİNİĞİ FATİH İSTANBUL
İSTANBUL	HUZUREVLERİNİ KORUMA VE YAŞATMA DER.	B EVLER ESKİ LONDRA ASVALTI NO 36 İSTANBUL MERKEZ
İSTANBUL	EYÜP HALK SAĞLIĞINI KORUMA DER.	BOYACI SK NO 4 EYÜP İSTANBUL
İSTANBUL	AKSEKİ EĞİTİM HAYRATI DER.	GURABA HASTANESİ CD 30 D AKSARAY
İSTANBUL	KAHRAMANMARAŞ OKUTMA VE YARDIM DER.	YEREBATAN CD BATAN CAMİ ÇIK NO 40 EMİNÖNÜ İSTANBUL

İSTANBUL	İSTİNYE DEVLET HASTAHANESİNE YARDIM DER.	EMİRGAN CAD NO 98 SARIYER İSTANBUL
İSTANBUL	KADIN HAKLARINI KORUMA DERNEĞİ	SAKIZAĞAÇ SK NO 45 KATRAL MALTEPE İSTANBUL
İSTANBUL	İSTANBUL TOPKAPI SARAYI MÜZESİ SEVENLER DER.	TOPKAPPI SARAYI MÜZESİ İÇİNDE SULTANAHMET EMİNÖNÜ İSTANBUL
İSTANBUL	İST.GÖĞÜS CER.MER.GÖĞÜS VE KALP HAST.SAVAŞ DER.	TIBBİYE CD HAYDARPAŞA GÖĞÜS CERRAHİSİ MERKEZİ ÜSKÜDAR İSTANBUL
İSTANBUL	BALIKADAMLARI SPOR KULÜBÜ DERNEĞİ	İSKELE ÇIKMAZI NO 69 KADIKÖY İSTANBUL
İSTANBUL	TOPKAPI FUKARAPERVER DERNEĞİ	TOPKAPI CD NO 27 TOPKAPI NO 2
İSTANBUL	TÜRK RUH HASTALIKLARI DEDAPTASYON DER.	NİŞANTASI ŞAKAYIK SK SÜLÜN APT NO 41/3 BEŞİKTAŞ İSTANBUL
İSTANBUL	İSTANBUL SOSYAL HİZMETLER FEDERASYONU	ÇAĞALOĞLU YERABATAN SAĞLIK MERKEZİ KAT 3 EMİNÖNÜ BEŞİKTAŞ İSTANBUL
İSTANBUL	İSTANBUL HASTA ÇOCUKLARI KORUMA DERNEĞİ	G.PAŞA TOP FAK ÇOCUK KLİNİĞİ FATİH İSTANBUL
İSTANBUL	BALTALİMANI KEMİK HASTALIKLARI HAST.KAL.DER.	HASTANE BİNASI RUMELİHİSARI SARIYER İSTANBUL
İSTANBUL	İSTANBUL ÇOCUK SAĞLIĞI DER.	PROF ORHAN ERSEK SK NO 60 D 4 TEŞVİKİYE
İSTANBUL	KONYA YÜKSEK ÖĞRENİM YAP.DERNEĞİTAHSİL DER.	ERGONEKON CD NO 106 FERİKÖY İSTANBUL ŞİŞLİ İSTANBUL.
İSTANBUL	İSTANBUL BELEDİYESİ BEYOĞLU HASTAHANESİ KAL. DER.	HASTANE BİNASI
İSTANBUL	DÜŞKÜNLER EVİ VE İHTİYARLARA MAHSUS CEM.HAY.DER.	SELBAŞI SK NO 5 HARBİYE

İSTANBUL	TÜRKİYE SAĞIR VE DİLSİZLER DER.	GAZETECİ EROL DERNEK SK DALYAN HAN 154 BEYOĞLU
İSTANBUL	EKONOMİK VE SOSYAL ETÜTLER KONFERANS HEYETİ DER.	HARBİYE CUMHURİYET CAD. ADLIHAN NO 279 8 ŞİŞLİ
İSTANBUL	BALIKLIRUM HAST.YOKSUL VE HASTA İHTİYARLARI KOR.D.	TAKSİM MEŞELİK SK NO 36 2 İSTANBUL MERKEZ
İSTANBUL	SÜLEYMANİYE DOĞUMEVİNİ KALKINDIRMA DER.	KANUNİ MEDRESESİ SK NO 1 İÇERİSİNDE
İSTANBUL	İSTANBUL TÜBERKÜLOZ VE GÖĞÜS HASTALIKLARI DER.	SELİMHATUN MAH SAĞLIK SK NO 33 TAKSİM
İSTANBUL	TÜRK MİKROBİYOLOJİ DER.	İSTANBUL TOP FAK. MİKROBİYOLOJİ VE KİLİNİĞİ A.B.D. FATİH İSTANBUL
İSTANBUL	TCDDY EMEKLİLERİ VE MENSUPLARI SOS.YARD.DER.	TCDD 1 BÖL MÜD BİNASI KADIKÖY İSTANBUL
İSTANBUL	KANLICA YARDIMLAŞMA DER.	KASAP AHMET SK NO 7 KANLICA BEYKOZ
İSTANBUL	CERRAHPAŞA HALK SAĞLIĞINI KORUMA DER.	SOFYALI SK 26 12 TÜNEL BEYOĞLU İSTANBUL
İSTANBUL	KİMSE YOK MU DAYANIŞMA VE YARDIMLAŞMA DERNEĞİ	ALEMDAĞ CAD.COŞKUN İŞ MERKEZİ 81/4 NAMAZGAH ÜSKÜDAR/İSTANBUL
İSTANBUL	SULTANAHMET CAMİİ KORUMA VE İHYA DERNEĞİ	AT MEYDANI NO. EMİNÖNÜ/İSTANBUL
İSTANBUL	TÜRK BİLİM TARİHİ KURUMU DERNEĞİ	YILDIZ SARAYI BARBAROS BULVARI BEŞİKTAŞ/İSTANBUL
İZMİR	İZMİR ÇAĞDAŞ GÖRMEYENLER DERNEĞİ	441 SK NO 17/A KONAK İZMİR
İZMİR	İZMİR ORTA VE MESLEKİ TEKNİK ÖĞR.OKUL KOR. DER.	FEVZİPAŞA BULVARI KAT4 NO:401
İZMİR	TÜRKİYE PARAZİTOLOJİ DER.	E.Ü.T.F. PARAZİTOLOJİ ANABİLİM DALI P.K. 81 BORNOVA

İZMİR	GÖRMEYENLERİ KORUMA DER.	332 SK NO 3 DAİRE 5 KARATAŞ İZMİR
İZMİR	MULTPL SKLEROZ DER.	ŞEHİT KUBİLAY SK. NO 22 NARLIDERE
İZMİR	AİDSLE MÜCADELE DER.	FAHRETTİN ALTAY SAĞLIK OCAĞI ÜÇKUYULAR KONAK
İZMİR	İZMİR FAKİRLERİNE YARDIM DER.	81479 SK NO 8 T.E.V. İŞHANI ALSANCAK KONAK İZMİR
İZMİR	MAKEDONYA GÖÇMENLERİ KÜLTÜR VE DAYANIŞMA DERNEĞİ	6030 SK NO 19/A GONCALAR MAH KARŞIYAKA İZMİR
İZMİR	İZMİR VEREMLE MÜCADELE DER.	KONAK 1 BEYLER 846 SK NO 23 KONAK İZMİR
İZMİR	EGE TURİZM DER.	AKDENİZ MAH 1344 SK NO 2 PASAPORT KONAK
İZMİR	GENEL MENFAATLAR.YAR.İZMİR İLKOKULLARI KORUMA DER.	KESTELLİ CAD NO 85 KEMERALTI İZMİR
İZMİR	BERGAMAYI SEVENLER DER.	İZMİR CD NO 54
İZMİR	İZMİR HASTAHANELERİNE YARDIM DER.	1438 SK NO 7 ALSANCAK KONAK İZMİR
İZMİR	İZMİR SAĞIR VE DİLSİZLERİ KORUMA KALKINDIRMA DER.	177 SK NO 80/1 HATAY İZMİR
İZMİR	KARŞIYAKA K.PAŞA CAMİİ KOR.YAŞ.VE SOS.KÜL.HİZ.DER	KEMALPAŞA CAMİİSİ 1723 SOK NO:15/A KARŞIYAKA
İZMİR	İZMİR BALKAN GÖÇMENLERİ KÜLTÜR VE DAYANIŞMA DER.	FEVZİPAŞA BULVARI NO:17/4/403
İZMİR	İZMİR MİLLİ KÜTÜPHANE DERNEĞİ	MİLLİ KÜTÜPHANE CADDESİ NO 39
İZMİR	İZMİR GAZETECİLER CEMİYETİ	AKDENİZ CD 16/A İZMİR
İZMİR	KARATAŞ HASTAHANESİ İDARE DER.	336 SK NO 26 KARATAŞ KONAK

İZMİR	KARŞIYAKA HASTAHANESİNİ YAPTIRMA VE KORUMA DER.	HASTANE BİNASI İÇİ KAT 4 KARŞIYAKA
İZMİR	İLAHİYATA ÖĞRENCİ YETİŞTİRME DER.	KESTANE PAZARI 872 SK NO 52 KONAK
İZMİR	İZMİR ATATÜRK ORMANI KURMA VE KORUMA DER.	1381 SK NO 11/1 K 4 D 10 ALSANCAK KONAK İZMİR
İZMİR	İZMİR DEV.HASTH.YARDIM VE İLMİ ARAŞ.TEŞVİK DER.	ATATÜRK DEVLET HASTANESİ KÜTÜPHANE İÇİ KONAK
İZMİR	EGE ÜNİVERSİTESİ YARDIM DER.	EGE ÜNİVERSİTESİ KAMPÜSÜ GENÇLİK CAD NO 12 BORNOVA
İZMİR	İZMİR FLARMONİ DER.	İSMET İNÖNÜ SANAT MERKEZİ KÜLTÜRPAK KONAK
İZMİR	ÖDEMİŞ VEREM SAVAŞ DER.	ATATÜRK MAH HARBİYE CD NO 2 ÖDEMİŞ
K.MARAŞ	ELBİSTAN VEREM SAVAŞ DER.	KIZILCAOBA MAH VEREM SAVAŞ DISPANSERİ ELBİSTAN
KARABÜK	KARABÜK KAYABAŞI CAMİİ YAPTIRMA VE YAŞATMA DER.	KAYABAŞI MAHALLESİ MERKEZ CAMİİ KARABÜK
KAYSERİ	KAYSERİ VEREM SAVAŞ DER.	NUH NACİ BEY CADDESİ VEREM SAVAŞ DISPANSERİ KAYSERİ
KAYSERİ	ANADOLU SAKATLAR DER.	BOZATLI PAŞA CD OTEL GEÇİDİ ÇITAK İŞ MERKEZİ NO 402
KIRKLARELİ	KIRKLARELİ KANSER SAVAŞ DER.	PROF DR. TEVFİK SAĞLAM C NO 8 KIRKLARELİ
KIRKLARELİ	KIRKLARELİ VEREM SAVAŞ DER.	VEREM SAVAŞ DISPANSERİ KIRKLARELİ
KIRŞEHİR	KIRŞEHİR VEREM SAVAŞ DER.	VEREM SAVAŞ DISPANSERİ
KOCAELİ	BALKAN TÜRKLERİ KÜLTÜR VE DAYANIŞMA DER.	İZMİT KARABAŞ MAH BELDE SK BELDE APT NO 6/7
KOCAELİ	KOCAELİ VEREM SAVAŞ DER.	VEREM SAVAŞ DISPANSERİ İZMİR
KOCAELİ	KOCAELİ SPOR KULÜBÜ DER.	İZMİT FUAR MÜD L. ATAKAN KÜLTÜR PARKI

KOCAELİ	GEBZE VEREM SAVAŞ DER.	GEBZE VEREM SAVAŞ DİSPANSERİ
KONYA	KONYA VE MÜLHAKATI ESKİ ESERLERİ SEVENLER DER.	MEVLANA MÜZESİ KONYA
KONYA	KONYA KÜLTÜR VE TURİZM DER.	MEVLANA ÇARŞISI NO 2 KONYA
KONYA	NASREDDİN HOCA VE TURİZM DER.	AKŞEHİR İLÇE MERKEZ KONYA
KONYA	KONYA HASTAHANELERİNE YARDIM DER.	NALÇACI CD GÖRDES SK NO 5 SELÇUKLU
KONYA	KONYA VEREM SAVAŞ DER.	MEVLANA CAD MÜMTÜZ KORU İŞHANI 21/105 KONYA
KONYA	KONYA DMM KORUMA VE YAŞATMA DER.	İSTANBUL CADDESİ NO 140 KONYA
KONYA	CEMİYETİ HAYRİYE DER.	ŞÜKRAN MAH EŞREFOĞLU SK 47/12 KARATAY
KÜTAHYA	KÜTAHYA İLİNDE YETİŞENLER DER.	AFYON CD NO 25 KÜTAHYA
KÜTAHYA	SİMAV HASTAHANE YAPTIRMA VE YAŞ.VE SOSYAL HİZ.DER	SİMAV DEVLET HASTANESİ SİMAV KÜTAHYA
KÜTAHYA	KÜTAHYA VEREM SAVAŞ DER.	FUATPAŞA CD YENİCE APT. KAT 1 DAİRE 3
MALATYA	MALATYA VEREM SAVAŞ DER.	FUZULİ CD NO 64 MALATYA
MALATYA	OKUMUŞU ÇOĞALTMA VE OKUYANI KORUMA DER.	SARAY MAH ÖMER EFENDİ SK NO 8-11 MALATYA
MANİSA	MANİSA VEREM SAVAŞ DER.	1 ANAFARTALAR MAH KONUK CD 30/12 MANİSA
MANİSA	TURGUTLU VEREM SAVAŞ DER.	YILDIRIM MAH ALANKUYU SK NO 20 TURGUTLU
MANİSA	SALİHLİ DEVLET HAST.KAL.VE FAKİR HASTALARA YRD.DER	SAĞLIK MAH ŞUHEDA CD NO 25 SALİHLİ
MUĞLA	TÜRK CANKURTARMA VE FAYDALI SU SPORLARI DER.	SPORT TURİZM AŞ TESİSLERİ BODRUM

MUĞLA	MUĞLA VEREM SAVAŞ DER.	MARMARİS BULVARI VEREM SAVAŞ DİSPANSERİ LOJMANI
MUĞLA	FETHİYE VEREM SAVAŞ DER.	DİSPANSER SK NO 11 FETHİYE
MUĞLA	MİLAS VEREM SAVAŞ DER.	MİLAS VEREM SAVAŞ DİSPANSERİ MUĞLA
MUŞ	MUŞ VEREM SAVAŞ DER.	MURATPAŞA MAH MUŞ
NİĞDE	NİĞDE VEREM SAVAŞ DER.	7NİĞDE VEREM DİSPANSERİ
ORDU	ÜNYE VEREM SAVAŞ DER.	VEREM SAVAŞ DİERNEĞİ ÜNYE ORDU
ORDU	ORDU VEREM SAVAŞ DER.	DÜZ MAHALLESİ YILDIZ SAK NO 9 ORDU
RİZE	RİZE VEREM SAVAŞ DER.	EMİNETTİN MAH VEREM SAVAŞ DİSPANSERİ RİZE
SAKARYA	SAKARYA HAYIR SEVENLER DER.	ADNAN MENDERES CD 178 ADAPAZARI
SAMSUN	SAMSUN SPOR KULÜBÜ DERNEĞİ	ATATÜRK BULVARI SAMSUN SPOR TESİSLERİ
SAMSUN	ONDOKUZ MAYIS ÜNV.ZİH.ENG.ÇOÇ. EĞT.UYG.ARŞ.GEL.DER	TIP FAKÜLTESİ HASTAHANESİ /SAMSUN
SAMSUN	ÇARŞAMBA VEREM SAVAŞ DER.	VEREM SAVAŞ DİSPANSERİ ÇARŞAMBA SAMSUN
SAMSUN	HAVZA VEREM SAVAŞ DER.	İMARET MAH HAVZA SAMSUN
SAMSUN	BAFRA VEREM SAVAŞ DER.	BÜYÜK CAMİ MAH BAFRA
SAMSUN	SAMSUN DEVLET HASTAHANESİ YARDIMLAŞMA DER.	SAMSUN DEVLET HASTANESİ
SAMSUN	SAMSUN VEREM SAVAŞ SOSYAL YARD VE KAL.DER.	ÇİFTLİK MAH İSTİKLAL CD SAMSUN
SAMSUN	SAMSUN DOĞAYI KORUMA DER.	GAZİ CADDESİ NO 17 SAMSUN
SİİRT	SİİRT İLİ KURS VE OKUL TALEBELERİNE YARDIM DER.	DOĞAN MAH SAĞLIK OCAĞI KARŞISI SİİRT

SİNOP	SİNOP VEREM SAVAŞ DER.	VEREM SAVAŞ DİSPANSERİ SİNOP
SİNOP	BOYABAT VEREM SAVAŞ DER.	KUMLUK MAH SAĞLIK OCAĞI LOJMANI BOYABAT
SİVAS	SİVAS VEREM SAVAŞ DER.	VEREM SAVAŞ DİSPANSERİ SİVAS
TEKİRDAĞ	TEKİRDAĞ VEREM SAVAŞ DER.	ORTA CAMİ MAH. SOĞUK KUYU CADDESİ NO 2 TEKİRDAĞ
TOKAT	TURHAL VEREM SAVAŞ DERNEĞİ	YENİ BELEDİYE SİTESİ KAT 4 NO 305 TURHAL TOKAT
TRABZON	TRABZON SAĞIR VE DİLSİZLERİ KORUMA DERNEĞİ	MARAŞ CAD. İPA KARIŞISI KARINCA İŞHANI NO 97/6
TRABZON	SPASTİK ÇOCUKLARI ZİHİNSEL ÖZÜRLÜLERİ EGT.VE K.D.	KEMER KAYA MAH.ŞEKER FAB.SOKAK NO:50 TRABZON
TRABZON	AKÇAABAT VEREM SAVAŞ DERNEĞİ	SAMSUN CD AKÇAABAT DİSPANSERİ AKÇAABAT
TRABZON	OF VEREM SAVAŞ DER.	VEREM SAVAŞ DİSPANSERİ OF TRABZON
TRABZON	TRABZON VEREM SAVAŞ DER.	VEREM SAVAŞ DİSPANSERİ TRABZON
TRABZON	TRABZONSPOR KULÜBÜ DERNEĞİ	M.ALİ YILMAZ SPOR TESİSLERİ TRABZON
UŞAK	UŞAK VEREM SAVAŞ DER.	ÖZDEMİR MAHALLESİ BİR EYLÜL CADDESİ NO 20 UŞAK
YALOVA	YALOVA VEREM SAVAŞ DER.	DEVLET HASTANESİ YALOVA
YOZGAT	YOZGAT VEREM SAVAŞ DERNEĞİ	BELEDİYE İŞHANI d. BLOK KAT 1 NO 9/10 YOZGAT
ZONGULDAK	KARADENİZ EREĞLİ SOROPTİMİST KULÜBÜ DERNEĞİ	ZEKİ SÖNMEZ İŞHANI CAMİ KARŞIĞI K 5 EREĞLİ
ZONGULDAK	KARAEMLAS BİLİM VE ARAŞTIRMA DER.	H.Ü.ZONGULDAK MÜH FAKÜLTESİ
ZONGULDAK	ZONGULDAK VEREM SAVAŞ DER.	MİTHATPAŞA MAH HAYRİBEY SK NO 9/C ZONGULDAK