

2005 YILINDA ELDE EDİLEN KURUM KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

● Hikmet ÇETİN ●
Vergi Denetmen Yrd.

● Oya TEZEL ●
Vergi Denetmen Yrd.

1 - KURUMLAR VERGİSİNİN KONUSU VE MÜKELLEFLERİ

5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde bu kanunun uygulanması bakımından mükellef sayılanlara yer verilmiştir. Buna göre, Sermaye şirketleri, Kooperatifler, İktisadi Kamu Müesseseleri, Dernek ve Vakıflara ait İktisadi işletmeler ile iş ortaklıkları'nın kazançları Kurumlar Vergisine tabidir. Aynı maddenin devamında kurum kazancının nelerden ibaret olduğu açıklanmış, kurum kazancının Gelir Vergisi konusuna giren gelir unsurlarından terekküp edeceği ifade edilmiştir.

Bu açıklamalara göre 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde yer alan gelir unsurları elde edilme usulüne ve niteliğine bakılmaksızın Kurumlar Vergisi yönünden kurum kazancını oluşturur. Gelir Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde sayılan gelir unsurları Ticari ve Zirai kazançlar, Ücretler, Serbest Meslek Kazançları, Gayrimenkul sermaye iratları, Menkul sermaye iratları ile Diğer kazanç ve iratlardır.

Yukarıda sayılan gelir unsurlarından birinin, birkaçının veya hepsinin birlikte KVK'nın 1'inci maddesinde sayılan kurumlar tarafından elde edilmesi halinde elde edilen kazanç kurum kazancı olarak adlandırılacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinde Kurumlar Vergisinin, bu kanunun 1'inci maddesinde sayılan mükellefler tarafından bir hesap dönemi içinde elde ettikleri kurum kazancının safi tutarı üzerinden hesaplanacağı, devamında da safi kurum kazancının tespitinde GVK'nın ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin

uygulanacağı ifade edilmiştir. Buradan hareketle safi kurum kazancı GVK'nın 40 ve 41'inci maddeleri, KVK'nın 14, mükerrer 14 ve 15'inci maddeleri ile 213 Sayılı VUK'un değerlemeye ilişkin hükümleri doğrultusunda tespit edileceğini söylemek mümkün olacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde sayılan kurumlardan ne anlaşılması gerektiği ise yine bu kanunun 2, 3, 4, 5, 6 ve mükerrer 6'ncı Maddelerde açıklanmıştır. Bu kapsamda olmak üzere Kurumlar Vergisi mükellefleri aşağıdaki kurumlardan oluşmaktadır:

A- Sermaye Şirketleri: TTK' ya göre şirketler, şahıs ve sermaye şirketleri olmak üzere iki gruba ayrılmıştır. Şahıs şirketi kendi içinde, Kolektif ve Adi komandit şirket olarak ayrılmıştır. Sermaye şirketi ise Anonim, Eshamlı komandit ve Limited şirket olarak sınıflandırılmıştır.

KVK'nın 2'nci maddesinde sermaye şirketlerine yer verilmiştir. Buna göre TTK hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, eshamlı komandit ve limited şirketler ile aynı mahiyetteki yabancı kurumlar sermaye şirketi olarak kabul edilecektir. Ayrıca Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları bu kanunun ve Gelir Vergisi Kanununun uygulanmasında sermaye şirketi olarak addedilecektir.

20.02.1930 tarihli 1567 sayılı kanuna göre, ilgili mercilerden izin almak suretiyle Türkiye'de sadece portföy işletmeciliği faaliyetinde bulunan dar mükellefiyete tabi yatırım fonlarının kurumlar vergisi uygulamasında 2499 sayılı SPK'na göre kurulan yatırım fonları gibi dikkate alınacaktır. (Bu fıkra hükmü, 5281 sayılı Kanunun 44'üncü maddesiyle, 01.01.2006 tarihinden itiba-

ren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere, 01.01.2006 tarihinde yürürlükten kalkmıştır.)

Kurumlar Vergisi Kanununda sayılan sermaye şirketlerinin özelliklerine kısaca değinmenin faydalı olacağı kanaatindeyiz.

1- Anonim Şirketler: Sermayesi belli paylara bölünmüş, borçlarına karşılık sadece malvarlığı ile sorumlu olan, en az 5 ortakla ve 50 milyar TL sermaye ile kurulabilen sermaye şirketleridir. Anonim şirketlerde sermaye belirli paylara bölünmüştür. Bu paylar hisse senetleri ile temsil edilir. Hisse senetleri kıymetli evrak hükmündedir ve alınıp satılabilir. Ortaklar şirketlere koydukları ya da koymayı taahhüt ettikleri sermayeleri ile sorumludur. Ortakların şirket karından aldıkları paya kar payı veya temettü denir.(Yatırım ortaklıkları da Anonim Şirket şeklinde örgütlendiklerinden sermaye şirketi niteliğindedirler.)

2- Eshamlı Komandit Şirketler: Sermayesi paylara bölünen ve ortaklardan bir veya birkaçı (en az birisi) şirket alacaklılarına karşı sınırsız (komandite ortak), diğer ortakların ise sınırlı (komanditer ortak) sorumlu olduğu şirketlerdir.

Diğer sermaye şirketleri safi kurum kazançları üzerinden vergilendirildikleri halde, Eshamlı Komandit Şirketlerde Kurumlar Vergisi, komanditer ortaklara düşen kar payı üzerinden alınır. Çünkü komandite ortakların şirket kazancından aldıkları paylar, GVK'nın 37'nci maddesine göre bunların şahsi ticari kazancı, sayılır ve bunlar tarafından Gelir Vergisi beyannamesi ile beyan edilerek gelir vergisine tabi tutulur.

3- Limited Şirketler : En az iki en çok 50 gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında en az 5 milyar sermaye ile kurulan ve ortaklarının sorumlulukları şirkete koymayı üstlendikleri sermaye ile sınırlı olan şirketlerdir. Ortaklar şirket alacaklılarına karşı koymayı üstlendikleri sermaye ile sınırlı sorumlu tutulmuşlardır. Ancak 4369 sayılı kanunla 6183 sayılı AATUHK'nun 35'inci maddesinde yapılan değişiklikle şirket ortakları şirketin vergi borçları yönünden sermayedeki payları oranında tüm mal varlıkları ile yani sınırsız sorumlu tutulmuşlardır.

Limited şirketler; bankacılık ve sigortacılık dışında her türlü iktisadi amaç için kurulabilir.

4- Yatırım Fonları: 2499 sayılı SPK'nın 37'nci maddesinde yatırım fonları; "Bu kanun hükümleri uyarınca halktan katılma belgeleri karşılığında toplanan paralarla, belge sahipleri hesabına, riskin dağıtılması ilkesi ve inançlı mülkiyet esaslarına göre sermaye piyasası araçları, gayrimenkul, altın ve diğer kıymetli madenler portföyü işletmek amacıyla kurulan malvarlıkları" olarak tanımlanmışlardır.

Fonların tüzel kişilikleri yoktur. Ancak malvarlığı kurucunun malvarlığından ayrıdır.

B- Kooperatifler: KVK'nın 3'üncü maddesinde kooperatiflere yer verilmiştir. Bu maddeye göre kooperatifler, 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa ya da özel kanunlara göre kurulan tüketim, üretim, satış, yapı, kredi ve sair kooperatifler ile aynı nitelikteki yabancı kooperatiflerdir. Ancak okul kooperatifleri gibi dernek veya adi şirket niteliğinde olanlar kooperatif sayılmamıştır.

1163 sayılı Kanunla Kooperatifler; "Tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek ve geçinmelerine alt ihtiyaçlarını karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve kamu tüzel kişileri ile özel idareler, belediyeler, köyler, cemiyetler ve dernekler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli teşekküller" olarak tanımlanmıştır.

C- İktisadi Kamu Müesseseleri: KVK'nın 4'üncü maddesine göre; sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde olmaksızın kurulan ve devamlı olarak işletilen ticari, sınai ve zirai işletmeler iktisadi kamu müesseseleri olarak tanımlanmıştır. Bunların kazanç gayesi gütmemeleri, tüzel kişiliklerinin olmaması, müstakil muhasebeleri ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmaması, mükellefiyetlerine etki etmez denilmektedir.

Bunların vergilendirilmesine esas olan; devamlı olarak ticari, sınai veya zirai nitelikte bir faaliyet göstermeleridir.

D- Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletme-

ler: Kanunun 1'inci maddesi dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefi olduğunu hükme bağladıktan sonra, bu kanunun uygulamasında sendikaların dernek, cemaatlerin vakıf hükmünde olduğunu belirlemiştir.

Dernek; iktisadi amaç gütmemek üzere kurulan tüzel kişiliğe sahip bir kuruluştur.

Vakıf; 2762 sayılı Vakıflar Kanununa göre, bir malın belli bir amaca sürekli olarak tahsisi ve bu suretle temlik ve temellükten men edilmesini ifade eder.

Dernek, sendika, cemaat ve vakıfların kendileri mükellef değildir. Bunlara bağlı olarak işletilen iktisadi işletmeler kurumlar vergisine tabi tutulmuştur.

E- Yabancı Kamu İdare ve Müesseselerine Ait İktisadi İşletmeler : Kanunun 6'ncı maddesinde, yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve müesseselerine ait veya tabi olup, sermaye şirketi veya kooperatifler dışında kalan ticari, sınai veya zirai işletmelerin, Türk iktisadi kamu müesseseleri gibi kurumlar vergisine tabi tutulacağını ifade eder.

Maddenin devamında, bunların kazanç gayesi gütmemeleri, tüzel kişiliklerinin olmaması, müstakil muhasebeleri ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerine etki etmez denilmektedir.

F- İş Ortaklıkları: KVK'nın mükerrer 6'ncı maddesinde iş ortaklıkları; "Kurumlar vergisi mükelleflerinin kendi aralarında, şahıs ortaklıkları veya gerçek kişilerle belirli bir işi birlikte taahhüt etmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan vergi dairesinden bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler" olarak tanımlanmıştır. Bunların tüzel kişiliklerinin olmaması yükümlülüklerini etkilemez.

4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle iş ortaklığı kurulması ortakların tercihine bırakılmıştır. İş ortaklığının tüm koşulları oluşmuş olsa bile, ancak dilekçe ile talep edilmesi durumunda iş ortaklığı olarak yükümlülük tesis edilecek aksi halde adi ortaklık olarak kabul edileceklerdir.

31 sayılı KVK Genel Tebliği uyarınca iş or-

taklığının kurumlar vergisi mükellefi sayılabilmesi için aşağıdaki koşullar topluca aranacaktır:

- Ortaklardan en az birisinin kurumlar vergisi mükellefi olması,
- Ortaklığın belirli bir işi sonuçlandırmak üzere yazılı bir sözleşme ile kurulması,
- İş ortaklığının konusunun belirli bir iş olması,
- İşin, birden fazla takvim yılına yaygın; inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmet işi olması,
- Birlikte yapılacak işin belirli bir sürede gerçekleştirilmesinin öngörülmesi,
- İş ortaklığı ile işveren arasında bir taahhüt sözleşmesinin olması,
- İş bitiminde kazancın paylaşılması,
- Ortakların, birlikte taahhüt ettikleri işin tamamından işverene karşı sorumlu olması,
- Birlikte yapılması öngörülen işin bitimi ve VUK' un da belirtilen mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının yerine getirilmesi ile mükellefiyetin sona ermesi,
- Ortakların kurumlar vergisi mükellefi olmayı talep etmeleri gerekmektedir.
- Ortaklık adına tarh olunacak vergi ve cezalardan ortaklar müteselsilen sorumlu olacaklardır

II- MÜKELLEFIYET ŞEKİLLERİ:

A- Tam Mükellef : Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesinde, bu kanunun birinci maddesinde yazılı tüzel kişilerden kanuni veya iş merkezleri Türkiye'de bulunanların tam mükellefiyet esasına göre vergilendirileceği ifade edilmiştir. Tam mükellefiyete tabi kurumların gerek Türkiye'de gerekse yurtdışında elde ettiği kurum kazançlarının tümü üzerinden vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır.

Bu hüküm uyarınca bu kanunda yazılı kurumların tam mükellefiyet esasına göre kurumlar vergisine tabi tutulabilmesi için kurumun kanuni veya iş merkezlerinden birisinin Türkiye'de bulunması gerekli ve yeterlidir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinde kanuni veya iş merkezinden ne an-

laşılması gerektiği hususuna yer verilmiştir. Buna göre kanuni merkezden maksat, vergiye tabi kurumların esas nizamname veya mukavelenamelerinde veya teşkilat kanunlarında gösterilen merkezdir. İş merkezinden maksat ise, iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve idare edildiği merkezdir.

B- Dar Mükellef : Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinde, Bu kanunun birinci maddesinde yazılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayanların dar mükellefiyet esasına göre vergilendirileceği ifade edilmiştir. Dar mükellefiyet esasına göre vergiye tabi olan kurumlar yalnız Türkiye'de elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vergilendirilirler.

Tam mükellefiyet esasında kurumun kanuni veya iş merkezlerinden birisinin Türkiye'de bulunması gerekli ve yeterli iken, dar mükellefiyet esasında kurumların kanuni ve iş merkezlerinden her ikisinin de Türkiye dışında bulunması zorunlu kılınmıştır.

III- KURUMLAR VERGİSİ MATRAHININ TESPİTİNDE İNDİRİLECEK GİDERLER:

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinin ikinci fıkrasında safi kurum kazancının tespitinde hangi usullere uyulacağı hükme bağlanmıştır. Bu fıkra göre safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanacaktır. Yani GVK'nın 40'ıncı maddesinde yazılı giderler, kurumlar açısından da kazancın safi tutarını tespit edebilmek adına indirilebilir. O halde Kurumlar Vergisine tabi olan bir mükellefin kurum kazancının hesaplanması için KVK'nın 14'üncü maddesinde yazılı giderlerin yanında GVK'nın ticari kazançlara müteallik 40'ıncı maddesinde yazılı giderleri de kazancından indirilebileceğini söyleyebiliriz. Burada dikkat edilmesi gereken bir husus da gerek GVK'nın 40'ıncı maddesinde, gerekse KVK'nın 14'üncü maddesinde yer alan hükümlerin birer sınırlama hükümleri olduğudur. Bu nedenle, bu maddelerde yer almayan giderler hiçbir şekilde indirim konusu yapılamayacaktır.

A- GVK'YA GÖRE KAZANCIN TESPİTİNDE İNDİRİLECEK GİDERLER:

Kazancı elde edilmesi aşamasında yapılan ve indirimi kabul edilen giderlerin bazı özelliklere sahip olması gerekir. Öncelikle yapılan gider ile kazancın elde edilmesi veya sürdürülmesi arasında nedensellik bağının olması gerekir. Yine yapılan bu giderler karşılığında maddi veya gayri maddi bir iktisadi kıymet iktisap edilmiş olmalıdır. Yapılan harcamaların kazancın elde edildiği hesap döneminde yapılmış olması gerekir. Yapılan giderin kurum kazancından indirilebilmesi için harcamanın yapıldığı gelir vergiye tabi bir gelir olmalıdır. Ayrıca yapılan giderlerin mükellefin yaptığı işin mahiyetine uygun olması gerektiği gibi bu giderlerin ödemenin yapıldığı mükellefler tarafından verilecek belgelerle tevsik edilmesi gerekmektedir.

GVK'nın 40'ıncı maddesinde sayılan ve kurum kazancın tespitinde dikkate alınacak giderler şunlardır:

1- Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler. Bu genel giderler arasında işyeri kirası, aydınlatma, ısıtma su, elektrik, kırtasiye ve telefon giderleri, temsil ve ağırlama giderleri, reklâm ve danışmanlık, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri, bina, taşıt ve emtiaya ilişkin sigorta giderleri ile finansman giderleri sayılabilir. Dikkat edilecek olursa bu tür giderler daha çok işletmenin yönetim yönüyle ilgilidir. Zira hizmet veya üretime ilişkin giderler malın ya da hizmetin maliyetine eklenir.

Yukarıda da açıkladığımız gibi yapılan bir giderin indirime tabi tutulabilmesinin koşullarından biri de yapılan bu harcamanın 213 Sayılı VUK' da şekil şartları belirtilen belgelerden biri ile tevsik edilmesi gerektiğidir. Ancak GVK'nın 40/1'inci maddesinin ikinci fıkrası ile bu hükme bir istisna getirilmiştir. Buna göre ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hâsılâtın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebileceklerdir.

Söz konusu istisnadan sadece ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetiyle iştigal eden tam mükellefler ile dar mükelleflerden GVK'nın 45'inci maddesinde yazılı faaliyetleri yapanlar hariç olmak üzere yararlanacaktır.

2- Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatında iâşe ve ibate 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 hâiz bulunmaları şartıyla) ile bu kanunun 27'nci maddesinde yazılı giyim giderleri kazancı tespitinde dikkate alınacaktır.

Bu giderlerden sigorta primleri ve emeklilik aidatları, kanunla kurulan ve Türkiye'de yerleşik emekli sandıkları ve sigorta şirketlerine ödenmiş olması halinde indirimi kabul edilecektir. Zira özel sigorta için yapılacak ödemeler bu kapsamda değerlendirilmeyecektir. Diğer bir konu da çalışanlar adına ödenen SSK primlerinin ancak ödendiği dönemde gider yazılabileceğidir. Bunun istisnası da Aralık ayı SSK primidir. Aralık ayı SSK primi bir sonraki yılın Ocak ayında ödenecek olmasına rağmen ilgili olduğu dönemin gideri olarak kaydedilebilecektir.

Burada önemli hususlardan bir diğeri de, işverenlerce işyerinde yemek verilmemesi halinde çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 2005 yılı için 8.000 YTL 'ye kadar olan kısmı ücret istisnasına tabi olduğudur.

3- İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar gider olarak kaydedilebilir. Bu giderlerin indirimine tabi tutulması için yapılan işle ilgili olması ve yasa hükmüne veya sözleşmeye veya ilama bağlı olması gerekmektedir. Burada diğer önemli bir nokta bu tür ödemeler mükellefin kişisel kusurundan kaynaklanmış olmamalıdır.

4- İşle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri kazancı tespitinde dikkate alınacaktır. Her

şeyden önce bu tür giderler yapılan işle ilgili olmalıdır. Ayrıca yapılan işin önemi, maksadı ve genişliği ile orantılı olması gerekmektedir.

5- Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dâhil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri dönem kazancının tespitinde gider olarak kaydedilebilir. Madde metninde de ifade edildiği üzere taşıt giderlerinin indirim konusu yapılabilmesi için kullanılan taşıtın işletme envanterinde kayıtlı olması veya kiralama yoluyla edinilmiş olması gerekir. Burada asıl önemli olan ise her iki halde de taşıtın işletme faaliyetinde kullanılması gerektiğidir.

6- İşletme ile ilgili olmak şartıyla ödenen bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar gider olarak dönem hâsılatından indirimlenebilir. Ancak faaliyet konusu ile ilgili olmayan ve MTV Kanununun 14'üncü maddesinin I, III ve IV Sayılı Tarifelerinde yer alan taşıtlar (binek otomobil, panel vs.) için ödenen Motorlu taşıtlar vergisi, cezaları ile bunlara ilişkin gecikme zamları matrahın tespitinde gider olarak yazılamayacaktır.

7- Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar. 213 Sayılı VUK' un 313'üncü maddesinde amortisman mevzuu düzenlenmiştir. Buna göre işletmenin envanterine dahil olan, bir yıldan fazla kullanılan, yıpranmaya aşınmaya ve değerden düşmeye maruz kalan iktisadi kıymetlerin (boş arsa ve araziler hariç) değerlendirilme ölçülerine göre tespit edilen değerleri üzerinden bu kanun hükümleri doğrultusunda ayrılan amortismanlar hasılatından indirilebilir.

8- İşverenlerce, Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar. Burada dikkat edilecek husus mükellef tarafından ödenen aidatın bir aylık tutarı, işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşamaz.

9- İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine bu Kanunun 63 üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinde belirlenen oran ve hadlerde ödenen katkı payları. Bu kapsamda indirimi kabul edilebilecek tutar, ücretlinin bir aylık brüt ücretinin % 10'unu

ve asgari ücretin yıllık brüt tutarı kadardır. Bu tutarın aşılması halinde aşan kısım indirilmez. Bu yasa hükmü çalışanlar tarafından ödenen katkı payı tutarları içinde geçerlidir.

10- Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedeli.

Mükellefler tarafından yapılan bu tür bağışların gider olarak kabul edilebilmesi için maddede metninde yazılı maddelerin fakirlere yardım amacıyla kurulan gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara yapılmış olması gerekir. Bağışı kabul edecek dernek veya vakfın tüzüğünde ihtiyacı bulananlara bu tür yardımları yapabileceği yönünde hüküm bulunması gerekir.

Bağışa konu edilen mal bedeli 2005 yılı için geçerli fatura düzenleme sınırının altında olsa bile mutlaka fatura ile belgelendirilecek ve taşınması için sevk irsaliyesinin düzenlenmesi gerekecektir. Düzenlenecek faturada "ihtiyaç sahiplerine yardım şartıyla bağışlandığından KDV hesaplanmamıştır." ibaresinin yer alması gerekmektedir.

Bağışa konu malların ticari işletmeye dahil olması halinde bu malların maliyet bedeli GVK'nın 40'ıncı maddesi kapsamında gider kaydedilir. Ancak söz konusu malların işletme dışından temin edilmiş olması durumunda ise GVK'nın 89'uncu maddesi uyarınca yıllık beyannameye bağış ve yardım sütununa kaydedilerek beyanname üzerinden indirilecektir.

B- KVK'YA GÖRE KAZANCIN TESPİTİNDE İNDİRİLECEK GİDERLER:

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesinde indirilecek giderlere yer verilmiştir. Buna göre Ticari kazanç gibi hesaplanan kurum kazancının tespitinde, mükelleflerin aşağıda yazılı giderleri de ayrıca hasılatından indirebilecektir. Kurumlar Vergisi mükellefleri kurum olmaları dolayısıyla gelir vergisi mükelleflerinden farklı olarak aşağıdaki giderleri de yapmak durumunda kaldıklarından bu hükme yer verilmiştir.

KVK'nın 14'üncü maddesinde yazılan ve kurum kazancının tespitinde indirilebilecek giderler şunlardır:

1- Hisse ve tahvil senetlerinin ihraç giderleri. Bu giderler senetlerin kağıt ve tabii 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 ihtiva eder.

2- İlk tesis ve taazzuv giderleri. Bu giderlerin mukayyet değerleriyle aktifleştirilmesi halinde, mükelleflerin Vergi Usul Kanununun 286'ncı maddesi gereğince mukayyet değeri üzerinden eşit miktarlarda ayrılacak amortisman yoluyla itfa edilmesi veya KVK'nın 14'üncü maddesi hükmü gereğince doğrudan gider yazılması konusunda seçimlik hakkı mevcuttur. Amortisman yolunun tercih edilmesi halinde ilk tesis ve taazzuv harcamaları doğrudan gider olarak yazılamaz. Ancak amortisman süresi dolmadan veya amortisman tabii tutulmamış kısmın devredilmesi halinde amortisman ayrılmamış kısım doğrudan gider yazılabilir.

3- Genel heyet toplantıları için yapılan giderlerle birleşme, fesih ve tasfiye giderleri. Genel kurul toplantıları için kurum tarafından yapılacak muhtemel giderler, toplantının ilanı ve üyelere duyurulması için ödenen giderler ile toplantı salonu için ödenecek kira ve benzeri giderlerdir.

Birleşme, fesih ve tasfiye giderleri kurumlar için kuruluş ve örgütlenme gideri niteliğindedir. Bu nedenle bu maddenin 2'nci bendi kapsamında değerlendirilebilir.

4- Sigorta ve reasürans şirketlerinde bilanço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait karşılıklar. (Hayat Sigorta Şirketlerinde matematik karşılıklardan, temettü ve faizleri vergiden istisna edilmiş olan menkul kıymetlere yatırılan kısma ait faizler, giderler meyanında gösterilemez.)

Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere bu giderler sadece sigorta ve reasürans şirketle-

rine ilişkindir. Buna göre, sigorta sözleşmelerine istinaden yapılan muallak hasar karşılıkları, Kazanılmamış prim karşılıkları ve Hayat matematik karşılıkları bu tür giderlerdendir. Bu karşılıkların nelerden ibaret olduğu maddenin devamında açıklanmıştır.

a) Muallak hasar karşılıkları: Sigorta şirketi ile müşterisi arasındaki sözleşme gereğince bir hasar meydana gelmesi halinde sigorta şirketinin bu hasar bedelini ödemesi gerekir. Ancak bazen meydana gelen hasarla ilgili ekspertiz işlemlerinin tamamlanamaması veya şirket ile müşteri arasında değişik nedenlerden ileri gelen anlaşmazlıklar nedeniyle ödenmesi gereken tazminat tutarı hesap dönemi sonuna kadar kesinleşmeyebilir. Bu gibi durumlarda tahakkuk veya hesaben tespit edilmiş fiili tazminat bedelinden ya da bu hesap ve tespit yapılmamışsa tazminat ve tazminatla ilgili masrafların tahmini bir değeri üzerinden reasürör payı düşüldükten sonra arta kalan kısım muallak yani kesin olmayan hasar karşılığı olacaktır

b) Kazanılmamış prim karşılıkları: Dönem içinde yapılan ve bedeli peşin olarak ödenen sigorta sözleşmeleri bir sonraki yılı da kapsayabilir. Bu karşılıklar bu tür sözleşmeler için hesap dönemi sonunda sigorta priminin sonraki yıla sarkan reasürör payı düşüldükten sonra kalan kısımdan ibarettir. Kanundaki tabiriyle kazanılmamış prim karşılıkları, yürürlükte bulunan sigorta sözleşmeleri için tahakkuk etmiş primlerden komisyonlar düşüldükten sonra kalan tutarın gün esasına göre bilanço gününden sonraya sarkan kısımdan, reasürör payının düşülmesinden sonra kalan tutardır. Ancak bu tutar, nakliyat emtia sigortalarında, yıllık primin komisyon düşüldükten sonra kalanının % 25'ini geçemez. Kazanılmamış prim karşılığının gün esasına göre hesaplanması mümkün olmayan reasürans ve retrosesyon işlemlerinde 1/8 yöntemi uygulanabilir.

c) Hayat sigortalarında matematik karşılıkları: Hayat sigortalarına ilişkin olarak tahsil edilen primlerden ayrılan karşılıklarla bu karşılıklara yürütülen faizler Hayat sigortalarında matematik karşılıkları oluşturur. Matematik karşılıklar, her bir

sigorta sözleşmesi üzerinden sigorta matematiği ve istatistiği veriler esas alınmak üzere ayrı ayrı hesaplanır.

d) Bir bilanço döneminde ayrılan bu teknik karşılıkların ertesi bilanço döneminde aynen kâra nakledilmesi şarttır.

5- Eshamlı komandit şirketlerde komandite ortağın kar hissesi. Komandite ortağın şirket karından aldığı pay GVK'nın 37'nci maddesi gereğince şahsi ticarî kazanç hükmündedir. Komandite ortak aldığı kar payını ilgili olduğu hesap dönemini takip eden yılın Mart ayında gelir vergisi beyannamesi ile beyan eder. Eshamlı komandit şirketlerde komandite ortağın kar hissesinin kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilmesi mükerrer vergilemeyi önlemeye yönelik bir hükümdür.

6- Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 40'ı oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi.

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamıyla Ar-Ge faaliyetinde kullanılmayan amortismanla tabi iktisadi kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz."

20 Şubat 2005 tarihinde 25733 Sayılı R.G. de yayımlanan 86 Nolu KVK Genel Tebliği ile mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları üzerinden hesaplanacak Ar-Ge indiriminin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslara yer verilmiştir.

Yapılan harcamanın Ar-Ge indirimine konu edilebilmesi için Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapılmış olması gerekir. Adı geçen Tebliğ kapsamında Ar-Ge harcaması olarak kabul edilen ve doğrudan veya amortisman yoluyla gider olarak kaydedilen harcamalar Ar-Ge harcamalarıdır. Tebliğde hangi faaliyetlerin Ar-Ge faaliyeti kapsamında değerlendirileceği ve Ar-Ge harcamalarının nelerden ibaret olduğu başlıklar halinde açıklanmıştır.

Tebliğde, aşağıda belirtilen amaçlara yönelik faaliyetlerin Ar-Ge faaliyeti olduğu ifade edilmiştir.

1-Bilimsel ve teknolojik alanlardaki belirsizlikleri gidermek ve bunları aydınlatmak amacıyla, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni teknik bilgilerin elde edilmesi.

2-Yeni üretim yöntem, süreç ve işlemlerinin araştırılması veya geliştirilmesi.

3-Yeni ürünler, madde ve malzemeler, araçlar, gereçler, işlemler, sistemler geliştirilmesine yönelik olarak yeni yöntemler geliştirilmesi veya yeni teknikler üretilmesi.

4-Bir ürünün maliyetini düşürücü, kalite, standart veya performansını yükseltici yeni tekniklerin / teknolojilerin araştırılması.

5-Yeni ve özgün tasarıma dayanan yazılım faaliyetleri.

Tebliğin III/C bölümünde Ar-Ge faaliyetlerinin sınırı konusu açıklanmıştır. Buna göre Ar-Ge faaliyeti, esas itibarıyla denemelerin son bulduğu, ilk üretimin yapıldığı aşamada sona erer. Ar-Ge projesi neticesinde elde edilen ürünün pazarlanabilir aşamaya geldiği andan itibaren Ar-Ge projesinin bitmiş sayılacağı ifade edilmiştir. Nihai ürünün oluşturulması aşamasında elde edilen ürünlerin kullanılabilirliğini ölçmek ve gerektiğinde değişiklik yapılmak üzere işletme içinde veya dışında test edilmesi amacıyla yapılan harcamalar Ar-Ge faaliyeti kapsamındadır. Ancak, ticari üretimin planlanması ve seri üretim sürecine ilişkin harcamalarla, ürünün tanıtılması amacıyla üretilip dağıtılan numuneler için yapılan harcamalar Ar-Ge faaliyeti kapsamı dışındadır. Tebliğe göre bu aşamadan sonra yapılan harcamalar Ar-Ge harcaması kapsamında değerlendirilemeyecektir.

Ar-ge harcamaları doğrudan veya amortisman yöntemiyle gider yazılmak suretiyle kurum kazancının tespitinde dikkate alınmaktadır. Bu yeni uygulama sayesinde mükellefler dönem içinde genel esaslara göre indirim konusu yaptıkları Ar-Ge harcamalarına ilave olarak % 40 oranında hesaplayacakları Ar-Ge indirimini ilgili dönemde verilecek beyanname üzerinde indiri-

lebileceklerdir. Ar-Ge indirimi Ar-Ge faaliyetine başladığı andan itibaren hem yıllık beyanname de geçici vergi beyannamelerinde uygulayabileceklerdir. Hesaplanan Ar-Ge indirimi tutarı kurumlar vergisi mükellefleri için düzenlenen beyanname "zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler" kısmına kaydedilecektir.

Tebliğin VI/D bölümünde Ar-Ge indiriminin yararlanacak olan kurumlar vergisi mükelleflerinin aynı zamanda yatırım indirimi istisnasından yararlanması halinde, öncelikle Ar-Ge indiriminin daha sonra da yatırım indiriminin uygulanacağı belirtilmiştir. Zira Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan amortisman tabii iktisadi kıymetler için yatırım indiriminden yararlanılmış olması, Ar-Ge indiriminden yararlanılmasına engel teşkil etmemektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinin son fıkrasında "kurumların, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin ödemelerin kurum kazancından gider olarak indirilemeyeceği" hükmü altına alınmıştır. Dolayısıyla teknokentlerdeki Ar-Ge faaliyetlerinden bir kazanç doğması ve bu kazançla ilgili olarak 4691 Sayılı TGBK'nın Geçici 2'nci maddesinde öngörülen istisnadan yararlanılacak olması durumunda, istisna uygulanacak kazancın elde edilmesine yönelik olarak yapılan harcamalar Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Söz konusu Tebliğde bu hükme bir istisna getirilmiştir. Buna göre teknokentlerde yürütülen Ar-Ge faaliyetlerinin işletmenin kendi faaliyeti ile ilgili olması ve 4691 Sayılı Kanunla öngörülen istisnaya konu olmaması halinde bu tür harcamalar Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilecektir.

7- Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları.

C- KVK'YA GÖRE KAZANCIN TESPİTİNDE İNDİRİLEMEYECEK GİDERLER:

KVK'nın 15'inci maddesinde yer verilen indirilemeyecek giderler GVK'daki indirilemeyecek giderlere paralel bir şekilde düzenlenmiştir. Ancak GVK'daki indirilecek gelirler kurumlar ver-

gisi mükellefleri açısından da uygulanabildiği halde, GVK'daki indirilemeyecek gelirler kurumlar vergisi mükelleflerine uygulanamaz. Aşağıda yazılı giderlerin kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılması halinde bu giderler, kanunen kabul edilemeyen gider olarak kabul edilecektir.

KVK'nın 15'inci maddesinde düzenlenen ve kurum kazancının tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderlere aşağıda yer verilmiştir.

1- Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler. Öz sermaye 213 Sayılı VUK'un 192'nci maddesinde aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark olarak tanımlanmıştır. Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin matrahtan indirilemeyeceği kuralı, kurum ortak veya sahiplerinin, koydukları sermayenin karşılığındaki edinimlerinin kar payı olması gerektiğini ve bunun dışında nemalandırılmasının mümkün olmadığını ifade eder.

2- Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler. Örtülü sermaye KVK'nın 16'nci maddesinde tanımlanmıştır. Bu madde hükmüne göre kurumların aralarında vasıtalı, vasıtasız bir şirket münasebeti veya devamlı ve sıkı bir iktisadi münasebet bulunan gerçek ve tüzel kişilerden yapılan istikrazlar, teşebbüste devamlı olarak kullanılır ve bu istikrazlarla kurumun öz sermayesi arasındaki nispet emsali kurumundakine nazaran bariz bir fazlalık gösterirse, mezkur istikrazlar örtülü sermaye sayılır.

Bu istikrazlar için hesaplanan faizler gider olarak kabul edilemez, yabancı para cinsinden verilen bu tip borçlar için hesaplanan kur farklarının da matrahtan indirilmesi mümkün değildir.

3- Sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazançlar. Örtülü kazanç, KVK'nın 17'nci maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde hükmüne göre,

a) Şirket kendi ortakları, ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler, idaresi, murakabesi veya sermayesi bakımlarından vasıtalı vasıtasız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler ile olan münasebetlerinde emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük fiyat veya

bedeller üzerinden yahut bedelsiz olarak alım, satım, imalat, inşaat muamelelerinde ve hizmet ilişkilerinde bulunursa;

b- Şirket, 1 numaralı fıkra yazılı kimselerle olan münasebetlerinde emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük bedeller üzerinden kiralama veya kiraya verme muamelelerinde bulunursa;

c-Şirket, 1 numaralı fıkra yazılı kimselerle olan münasebetlerinde emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük faiz ve komisyonlarla ödünç para alır veya verirse;

d- Şirket, ortaklarından veya bunların eşleri ile usul ve furdan ve 3'üncü dereceye kadar (dahil) kan ve sıhrî hısımlarından şirketin idare meclisi başkan veya üyesi, müdürü veya yüksek memuru durumunda bulunanlara emsaline göre göze çaracak derecede yüksek aylık, ikramiye, ücret verir veya benzeri ödemelerde bulunursa."

örtülü kazanç dağıtmış sayılacaktır.

4- Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan ihtiyat akçeleri. (Türk Ticaret Kanunu'na, kurumların özel kanunlarına veya esas mukavele ve nizamnamelerine göre safi kazançlardan ayırdıkları bilumum ihtiyatlar ile Bankalar Kanunu'na müsteniden bankaların ayırdıkları karşılıklar dahil.)

Bu madde uyarınca her ne şekil ve ne isimle olursa olsun ayrılan ihtiyat akçeleri kabul edilmeyen indirimler arasında sayılmıştır.

5- Dar mükellefiyete tabi kurumlar ayrıca aşağıda sayılan giderleri de indiremezler:

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

b) Ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin giderlerine veya zararlarına iştirak etmek üzere ayrılan hisseler (Türkiye'deki kurumun teftiş ve murakabesi için yabancı memleketlerden gönderilen yetkili kimselerin seyahat giderleri hariç.)

6- Bu kanuna göre hesaplanan Kurumlar

Vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler.

GVK'nın 41/5 ve GVK 90'ıncı maddelerindeki hükümlere paralel olarak, KVK'na göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları ve AATUHK hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler kurumlar vergisi hesaplanmasında gider olarak kabul edilmeyecektir.

7- Kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak üzere, menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında satışından doğan zararlar ile ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler.

KVK'nın 15'inci maddesinin 9'uncu maddesinde kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak üzere, menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında satışından doğan zararlar ile ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderin safi kurum kazancında dikkate alınamayacağı hüküm altına alınmıştır.

8- Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri. KVK'nın 15'inci maddesinin 10'uncu bendine istinaden, VUK hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri de kurumlar vergisi hesaplamasında gider olarak kabul edilmez.

9- Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 50'si, (90/1081 sayılı B.K.K. ile (0) sıfır)

Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin %50 'si gider kabul edilemeyeceği belirtilmiş olmakla birlikte Bakanlar Kurulu Kararı ile bu oran (0) olarak tespit edildiğinden söz konusu karar değişmediği sürece bu giderlerin tamamı safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

10- 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 il-

gili olmayanların giderleri ile amortismanları.

KVK'nın 15'inci maddesinin 10'uncu bent hükmüne göre kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz araçları ile uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanlarının matrahtan indirilmesi mümkün değildir. Bu tür araçlar, eğer işletmenin esas faaliyeti ile ilgili değilse, ister tamamen işletmede kullanılsın, isterse zati ve allevi ihtiyaçlar için de kullanılsın durum değişmeyecektir. Önemli olan nokta bu taşıtların işletmenin esas faaliyeti ile ilgili olup olmamasıdır.

11- Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri.

KVK'nın 15'inci maddesinin 14'üncü maddesine göre görsel veya yazılı medyada yapılan yayınlardan dolayı ödenmek zorunda kalınan maddi ve/veya manevi tazminatların ticari kazançtan indirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bunun nedeni, tazminat ödenmesini gerektiren yayınların kişilik haklarını hedef alan veya kanunlara aykırı içerik taşıyan yayınlar olmasıdır. Bu tür yayınların ise ticari kazancın elde edilmesiyle veya idame ettirilmesi ile ilgili olduğunu söylemek mümkün değildir.

12- 8'inci maddenin 4 numaralı bendinde yer alan istisna kapsamına giren kurum kazançlarının elde edilmesi için yapılan bilumum giderler. KVK'nın 8'inci maddesinin son bendi hükmü, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin ödemelerin kurum kazancından gider olarak indirilmesini kabul etmemiştir.

D- DEĞİŞİK KANUNLARDA YER ALAN KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER:

Diğer vergi kanunlarında yer alan aşağıdaki giderlerin kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılması halinde, bu harcamalar indirim konusu edilemeyecektir.

1- MTV Kanununun 14'üncü maddesinde belirtilen vergi cezaları ile diğer kanunlara istinaden ödenen vergiler, para cezaları, vergi ceza-

ları ile bunlara ait gecikme zammı ve faizleri,

2- Çalınan veya zayı olan mallar dolayısıyla oluşan zararlar,

3- Borç senetlerini reeskonta tabi tutmayıp sadece alacak senetlerini reeskonta tabi tutan mükelleflerin bu yolla hesapladıkları reeskontlar,

4- Mahkeme kararına veya sözleşmeye veya kanuna dayanmaksızın yapılan yardımlar ve ödenen tazminatlar,

5- İşletmelerin bağlı oldukları derneklere veya birliklere ödenen ödenek veya aidatlar,

6- Yasal olarak azami hadleri belirtilmiş giderlerde bu hadleri aşan tutarlar,

7- Kanunlarla yasaklanmış faaliyetlere girilmesinden dolayı yapılan giderler ile bu tür faaliyetlere girişenlere yapılan yardımlar,

8- Harcamanın yapıldığı esnada maliyete eklenmesi gereken harcama tutarlarının doğrudan gider yazılması,

9- Geçmiş veya gelecek yıllara ait harcamaların cari hesap dönemi giderlerine kaydedilmesi,

10- Çalışanlara ödenen kıdem tazminatı karşılıkları,

11- Dönem sonunda hala nedeni tespit edilemeyen sayım ve tesellüm noksanları,

12- Siyasi partilere ve KVK 14/6 kapsamı dışında kalan diğer gerçek ve tüzel kişilere yapılan her türlü bağış ve yardımlar,

13- Yasa hükmü ile karşılık ayrılması yasaklanan alacaklar için ayrılan karşılıklar,

IV- ZARAR MAHSUBU VE DİĞER İNDİRİMLER:

A- YURTİÇİ VE YURTDIŞINDA OLUŞAN ZARARLARIN İNDİRİMİ :

5228 Sayılı Bazı Kanunlarda ve 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede

Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 31'inci maddesi ile 31.07.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere KVK'nın 14/7'nci maddesinde yer alan zarar mahsubuna ilişkin düzenleme yürürlükten kaldırılmış, bunun yerine KVK'nın Mükerrer 14'üncü maddesinde "Zarar Mahsubu ve Diğer İndirimler" başlıklı yeni bir düzenlemeye gi-

dilmek suretiyle önemli değişiklikler yapılmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Zarar mahsubu ve diğer indirimler" başlıklı Mükerrer 14'üncü maddesinin 1/a alt bendinde yer alan düzenleme aşağıdaki gibidir.

"Her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek koşuluyla geçmiş yılların malî bilançolarına göre meydana gelen zararlar (aynı sektörde faaliyet göstermesi, son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanunî süresinde verilmiş olması koşullarıyla 37 ve 39'uncu maddeler çerçevesinde devir alınan kurumların, devir tarihi itibarıyla aktif toplamını geçmeyen zararları ile 38'inci maddede belirtilen bölünme işlemi sonucu münfesi olan kurumun aktif toplamını geçmeyen zararları dahil)."

Bu yeni düzenlemeyle Kurumlar vergisi mükellefleri geçmiş yıl faaliyet zararlarını, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca göstermek üzere, kurum kazancından yapılacak indirimler arasında gösterebileceklerdir.

KVK'nın Mükerrer 14'üncü maddesinin 1/a alt bendi gereğince Kurumlar vergisi mükelleflerinin geçmiş yıl faaliyet zararlarını kurum kazancının tespit edilmesi esnasında beyanname üzerinden indirim konusu yapabilmelerinin esasları aşağıdaki gibidir.

- Her şeyden önce zarar indirimi kurum kazancının tespiti esnasında beyanname üzerinden yapılacaktır.

- İndirimi yapılan zararlar ertesi yıla devrederken beyanname üzerinde her yıla ait tutarlar ayrı ayrı gösterilecektir.

- Herhangi bir hesap dönemine ait zarar müteakip yıldan itibaren en fazla beş hesap dönemi nakledilmek suretiyle kurum kazancından indirilebilecektir.

- Geçmiş yıl zararları en fazla beş hesap dönemi nakledildikleri için, mahsup etme imkânının doğduğu ilk hesap döneminde ilk önce en önceki yıl zararı matrahtan düşülmelidir. Zira beşinci yılın sonunda geçmiş yıl zararının mahsup edilme imkanı ortadan kalkar ve bu tutar serma-

yede meydana gelen eksilme olarak kabul edilir.

- Mükelleflerin hem geçmiş yıl zararının hem de yatırım indirimi imkanının bulunması halinde, kurum kazancından ilk önce geçmiş yıl zararları mahsup edilecek kalan tutar olması halinde yatırım indirimi istisnası uygulanacaktır.

KVK'nın Mükerrer 14'üncü maddesinin 1/a alt bendinin parantez içi hükmüyle devralınan kurumların geçmiş yıl zararları ile bölünme yoluyla münfesi hale gelen kurumların dönem zararlarının, devir alan kurumun kazancının tespitinde indirim konusu yapabilme imkanı tanınmıştır. Madde hükmüne göre söz konusu durumlarda zarar mahsubu yapılabilmesinin şartları şunlardır:

- Devir ve bölünme işlemlerinin KVK'nın 37,38 ve 39'uncu maddesindeki hükümler çerçevesinde gerçekleşmiş olması gerekir.

- Devir alınan veya münfesi hale gelen kurumla devir alan kurumların aynı sektör alanında faaliyet göstermesi gerekir.

- Devralınan ve bölünen kurumların son beş yıla ait kurumlar vergisi beyannamelerini yasal süreleri içinde vermiş olmaları gerekir.

- Mahsup edilebilecek geçmiş yıl zararlarının toplamı devir ve bölünen kurumun devralındığı veya bölündüğü dönemdeki aktif toplamını geçmemelidir.

KVK'nın Mükerrer 14'üncü maddesinin 1/a alt bendinin ikinci paragrafında yer alan hüküm mükelleflere yurt dışındaki faaliyetleri nedeniyle oluşan zararlarını yurt içinde beyan edecekleri kazançtan beyanname üzerinden indirebilme olanağı getirmektedir. 1987 tarih ve 19651 Sayılı R.G.'de yayımlanan 34 Seri Nolu KVK Genel Tebliği ile de Yurt Dışı Zararların İndirimi konusuna yön verilmiştir. Buna göre;

Kurumların yurt dışı faaliyetlerinden doğan zararlarını, Türkiye'de beyan ettikleri kazançlarından gider olarak indirebilmeleri için, faaliyette bulundukları ülkenin vergi kanunlarına göre beyan ettikleri vergi matrahlarını, her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisini haiz kuruluşlara in-

celettirip rapora bağlatmaları ve bu raporun aslı ile birlikte tercüme edilmiş bir örneğini Türkiye'deki ilgili vergi dairesine vermeleri şarttır. Ayrıca, söz konusu denetim kuruluşlarınca hazırlanacak rapor ekinde yer alacak vergi beyanlarının, bilanço ve kar-zarar cetvelinin, yabancı ülkedeki yetkili makamlara onaylatılması zorunludur.

Faaliyette bulunan yabancı ülkede denetim yetkisini haiz bir denetim kuruluşunun olmaması halinde, her yıla ait vergi beyannamesi ve eki bilanço ile kar-zarar cetvelinin, yabancı ülkenin yetkili makamlarından alınacak veya onaylatılacak birer örneğinin, mahallindeki Türk Elçilik veya Konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılarak, aslının ve tercüme edilmiş bir örneğinin ilgili vergi dairesine verilmesi gereklidir.

Yurt dışı zararlarını, Türkiye'de beyan ettikleri kazançlarından indirmek isteyen kurumların yurt dışı faaliyet sonuçlarını, her yıl, yukarıdaki esaslara göre tevsik etmeleri şarttır. Faaliyette bulunduğu yabancı ülkede doğan vergi matrahını, herhangi bir yıl yukarıdaki esaslara göre tevsik etmeyen mükelleflerin yurt dışı zararlarını, Türkiye'de beyan edilen kazançtan indirmesi mümkün değildir.

Türkiye'de gider olarak indirilen yurt dışı zararın, yabancı ülkede, elde edilen kazançlardan indirilmesi veya mahsup edilmesi halinde, Türkiye'deki beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, indirim veya mahsuptan önceki tutar olacaktır. Çünkü söz konusu yurt dışı zarar olduğu dönemde Türkiye'de genel netice hesaplarına aktarılmak suretiyle indirim konusu yapılmıştır. Bu nedenle Türkiye'deki genel netice hesaplarına aktarılacak yurt dışı kazancı indirim ve mahsup öncesi tutar olmalıdır. Aksi halde mükerrer gider indirimi yapılmış olacaktır.

Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili yurt dışı zararlar, yurt içindeki kazançlardan indirilmez.

B- BAĞIŞLAR, YARDIMLAR VE SPONSORLUK HARCAMALARI:

Kurumlar Vergisi Kanununda bağış ve yar-

dımlar ile ilgili hükümler 5228 sayılı Kanunun 32'nci maddesi ile yapılan değişiklik sonrasında mükerrer 14'üncü maddenin 1'inci fıkrasının b, d, ve e bentlerinde düzenlenmişti. Daha sonra 26.12.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 5436 Sayılı kanunla Mükerrer 14'üncü maddeye f bendi eklenmiştir. Yeni düzenlemeler sonrasında kurumlar vergisi mükellefleri yaptıkları bağış ve yardımları verecekleri beyanname üzerinde ayrıca göstermek suretiyle kurum kazancından indirim konusu yapabileceklerdir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddenin 1'inci fıkrasının b alt bendinde sayılan kamu kurum ve kuruluşlarına yapılan her türlü ayni ve nakdi nitelikteki bağış ve yardımları belli şartlar dahilinde kurum kazancından indirilebileceği belirtilmiştir. Ancak bazı kamu kurum ve kuruluşlarına ayni ve nakdi nitelikli bağış ve yardım yapılabilirken bazılarında sadece nakdi nitelikte yardım yapılabilir.

Mükellefler, bağış ve yardımları yaparken bazı şartları yerine getirmeleri halinde harcama tutarlarını hasılatlarından indirebilirler. Bağış ve yardımların kurum kazancından indirilebilmesi için uyulması gereken kurallar şunlardır:

- Bağış ve yardımların madde metninde sayılan kamu kurum ve kuruluşlarına yapılmış olması gerekir. (Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, İl özel idareleri, Belediyeler ve köyler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, Kamu menfaatlerine yararlı sayılan dernekler ile Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşları)

- Bağış ve yardımlar ilgili kurumlardan alınacak (bağış ve yardımın yapıldığı kurumdaki) ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş bağış makbuzu karşılığında yapılmış olmalıdır.

- Bağış ve yardımlar mutlaka karşılıksız yapılmış olmalıdır. Yani bağış ve yardımın yapıldığı kurum ve kuruluştan herhangi maddi ve manevi bir karşılık beklenmeksizin yapılmış olmalıdır.

- Bağış ve yardımın yapıldığı yıla ilişkin verilecek beyannameye pozitif bir gelirin bulunması gerekir. Zira pozitif gelir bulunmaması halinde indirilemeyen tutar sonraki yıllara devredilemez.

- Bağış ve yardım ayni veya nakdi nitelikte olabilir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddenin 1'inci fıkrasının alt bentlerinde sayılan kurum ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımların bir kısmı bazı sınırlamalara tabi iken diğer bir kısmı hiçbir sınırlamaya tabi tutulmaksızın tamamı gider kabul edilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddenin 1'inci fıkrasının b alt bendinde sayılan kamu kurum ve kuruluşlarına yapılan nakdi nitelikli bağış ve yardımların toplamı, o yıla ait beyan edilen kurum kazancının % 5'ini geçmemelidir. Belirtilen bu oranı aşması halinde aşan tutar kanunen kabul edilmeyen gider olarak addedilir. Kanunda belirtilen % 5' ilk orana isabet tutarı belirlemek için beyanname üzerinde bazı indirim ve istisnaların düşülmesi gerekecektir. 67 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde de belirtildiği üzere, indirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespitinde esas alınan kurum kazancı, zarar mahsubu dahil giderler düşüldükten, iştirak kazançları hariç indirim ve istisnalar düşülmeden önceki (Kar ve İlaveler Toplamı-(İştirak Kazançları İstisnası+Geçmiş Yıl Zararları)) tutardır. Buna göre bağış ve yardıma esas alınacak matrahı tespit ederken; iştirak kazançları hariç indirim ve istisnalar düşülmeden önceki tutardan, zarar mahsubu da dahil indirimler yapılacak kalan miktar bağış ve yardıma esas matrah olacaktır. Bu oranı aşan kısım indirim konusu edilemeyecektir. Yukarıda da açıklandığı üzere bağış ve yardımlar ancak kurum kazancının yeterli olduğu ölçüde indirilebilir. Dolayısıyla kazancın yeterli olmaması durumunda dönem zararı olarak sonraki yıllara devretmez.

Eğitim ve Sağlık Tesisleri ile Yurt İnşasına İlişkin Bağış ve Yardımlar: Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddenin 1'inci fıkrasının c alt bendinde; yukarıda sayılan kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanan okul, sağlık tesisi, yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla

la yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve ayni bağış ve yardımların tamamı indirim konusu edilebilecektir.

Kanunda, bu tesislerin inşası veya mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü ayni ve nakdi nitelikteki bağış ve yardımdan söz edildiğinden, yapılacak bağış ve yardıma konu malların özellikleri hakkında herhangi bir açıklamada bulunulmamıştır. Bu bağlamda mükelleflerin kendi ticari faaliyetlerinin konusunu teşkil eden malların, söz konusu tesislerin inşasında kullanılabilecek veya mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmesine imkan sağlayacak nitelikte olması koşuluyla herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın bağış ve yardıma konu edilebilecektir. Burada birinci ölçü bağışlanacak malın bu tesislerin inşasında kullanılabilir özelliğe sahip olmasıdır.

Bağış ve yardıma konu emtianın bedeli konusuna gelince; mükelleflerin bağış ve yardımı ayni olarak yapması halinde, bağışlanan veya yardım konusu yapılan mal veya hakkın varsa mukayyet değeri (mükellefin muhasebe kayıtlarında yer alan değer) indirimde esas alınır. Mukayyet değeri yoksa veya tespit edilemiyorsa VUK'un 267'nci maddesinin üçüncü sırasında yer alan düzenlemeye göre takdir komisyonunca belirlenecek emsal bedeli indirimde esas alınır. Dolayısıyla mükelleflerin kendi ticari faaliyetlerinin konusunu teşkil eden malları bağış veya yardıma konu etmesi halinde, kayıtlarında yer alıyorsa söz konusu malların muhasebe kayıtlarındaki tutarı indirimde esas alınacaktır. Şayet kayıtlarında yer almıyorsa ve bedelinin tespitine imkan yoksa, mükellefin başvurusu üzerine takdir komisyonunca belli edilecek emsal bedeli indirimde esas alınacaktır.

Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yardımlar: Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddenin 1'inci fıkrasının d alt bendinde; genel ve özel bütçeli kamu idareleri ile il özel idareleri ve belediyeler, köyler ve kamu yararına çalışan dernek-

ler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen ve madde metninde sayılan kültürel ve sanatsal nitelikteki faaliyetlere ilişkin harcamalar ile bağış ve yardımların tamamı (% 100'ü) kurum kazancının tespiti esnasında indirim konusu yapılabilecektir.

Bu bent uyarınca yapılacak bağış indirimi uygulaması için bağış yapılan projenin Kültür Bakanlığı tarafından desteklendiği veya desteklenmesinin uygun görüldüğüne ilişkin ilgili Bakanlığın yazısı eklenecektir. e-Beyanname gönderen mükelleflerin ise söz konusu yazıyı kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği sürenin sonuna kadar bağlı bulundukları vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

Sponsorluk Harcamaları : Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddenin 1'inci fıkrasının e alt bendine göre; 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si kurum kazancının tespiti esnasında indirim konusu yapılabilecektir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Geçici 34'üncü maddesinde Üniversiade nedeniyle yapılacak bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamaları konusuna değinilmiştir. Buna göre 2005 yılında İzmir'de yapılan 23. Dünya Üniversitelerarası Spor Oyunları nedeniyle, bu oyunları Hazırlık ve Düzenleme Kuruluna yapılan her türlü ayni ve nakdi bağışlar ile sponsorluk harcamalarının tamamı kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilecektir.

C- ÖZEL KANUNLAR UYARINCA YAPILAN BAĞIŞ VE YARDIMLAR:

1- 2547 Sayılı Yüksek Öğretim Kanunu ile gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından üniversitelere (vakıf üniversiteleri dahil) ve ileri teknoloji enstitülerine makbuz mukabilinde yapacakları nakdi nitelikli bağış ve yardımlarını, ba-

ğış ve yardımın yapıldığı yılda verecekleri beyanname ile bildirecekleri hasılatlarından indirilebilecekleri hüküm altına alınmıştır. Buna göre kurumlar vergisi mükellefleri bu kanunda belirtilen kuruluşlara makbuz karşılığında yapacakları sadece nakdi nitelikli bağış ve yardımları beyanname üzerinden indirme imkanına sahip olacaklardır.

2- 222 Sayılı İlk Öğretim Kanunu'na göre, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından ilköğretim okullarına makbuz mukabilinde yapacakları nakdi nitelikli bağış ve yardımlarını, bağış ve yardımın yapıldığı yılda verecekleri beyanname ile bildirecekleri hasılatlarından indirilebilecekleri hüküm altına alınmıştır.

3- 3294 Sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu gereğince söz konusu fona ve vakfa makbuz mukabilinde yapılacak her türlü ayni ve nakdi nitelikteki bağış ve yardımlar kurum kazancının tespitinde matrahtan indirilir.

4- 2876 Sayılı Atatürk Kültür ve Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanunu uyarınca, yüksek kuruma veya yüksek kuruma bağlı kuruluşlara makbuz mukabilinde yapılacak ayni ve nakdi nitelikli bağış ve yardımlar kurum kazancının tespitinde matrahtan indirilir.

5- 2955 Sayılı GATA Kanunu gereğince Tıp Akademisine makbuz mukabilinde yapılacak nakdi nitelikteki bağış ve yardımlar kurum kazancının tespitinde matrahtan indirilir.

6- 278 Sayılı TÜBİTAK Kurulması Hakkındaki Kanun uyarınca TÜBİTAK'a yapılacak nakdi nitelikteki bağış ve yardımlar kurum kazancının tespitinde matrahtan indirilir.

7- 4122 Sayılı Kanun kapsamında ülkenin ağaçlandırılması ve erozyonun kontrolüne yönelik tesislerin kurulması, bu alanların bakımı ve onarımı ile ilgili her türlü giderler kurum kazancının tespitinde matrahtan indirilir.

V- MUAFİYETLER:

Muafiyet, vergiye tabi gerçek veya tüzel kişilerin ekonomik veya sosyal bazı nedenlerden ötürü sürekli veya geçici olarak vergiye tabi tu-

tulmamasıdır. Muaflik doğrudan doğruya mükellefi vergi dışında tutmayı amaçlayan subjektif bir durumdur.

Kurumlar Vergisi mükelleflerinden birinin bu vergiden muaf olması, o kurumun elde ettiği tüm kazançların kurumlar vergisine tabi olmasını ifade eder. Vergiden muaf tutulan kurumlar, muafiyetliklerinin devamı süresince kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeyecek ve kurumlar vergisi beyannamesi vermeyeceklerdir. Ancak bu kurumlar her ne kadar kurumlar vergisinden muaf tutulmuş olsalar bile stopaja tabi ödemeleri nedeniyle stopaj sorumlusu, KDV, damga vergisi gibi diğer vergilerin mükellefi olabilirler.

KVK'nın 7' nci maddesinde 25 bent (üç bent yürürlükten kaldırılmıştır.) halinde sayılan muafiyete tabi bu kurumların bir kısmı hiçbir koşul aranmaksızın, bir kısmı da bazı kayıt ve şartlarla kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır.

VI- İSTİSNALAR:

Kurum kazançlarının bir bölümü yasalarla belirlenmiş şartlar dahilinde kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar esas itibariyle kanunun 8.maddesinde düzenlenmiş olmakla birlikte bu kanunun geçici maddelerinde düzenlenen ve diğer vergi kanunlarında yer alan istisnalar da mevcuttur. Söz konusu istisnalar aşağıda ayrıntılarıyla açıklanmıştır.

A- Zarar Dahil Olsa İndirilecek İstisna Ve İndirimler:

Aşağıda yer alan istisna ve indirimler dönem kurum kazancının zararlar sonuçlanması halinde bile kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilecek ve ilgili yılın kazancının yeterli olmaması nedeniyle sonraki yıllarda indirilebilecektir.

a- Kurumlar Vergisi Kanununa Göre İstisna Kapsamına Alınan Kazançlar:

Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca istisna kapsamında bulunan kazançlar, bu kanunun 8'inci maddesinde "İstisnalar" başlığı altında düzenlenmiştir. KVK'nın 8'inci maddesinin son fıkrasında; "Kurumların kurumlar vergisinden istisna

edilen kazançlarına ilişkin ödemelerin kurum kazancından gider olarak indirilmesi kabul edilemez." İfadesi yer almaktadır. Söz konusu hüküm, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların elde edilmesi esnasında yapılan giderlerin, kurumun vergiye tabi diğer kazanç tutarının tespitinde indirim konusu yapılamayacağını ifade etmektedir.

1- İştirak Kazançları:

Kurumların (dar mükellefiyete tabi olanlar dahil), tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılmalarından elde ettikleri kazançlar Kurumlar Vergisi Kanununun 8'inci maddesinin 1 numaralı bendi hükmü ile kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Söz konusu istisnadan yararlanabilmek için iştirak kazancının tam mükellef kurumdan elde edilmiş olması gerekmektedir. Dolayısıyla dar mükellef bir kurumun sermayesine iştirak nedeniyle elde edilen kazanç istisna kapsamı dışındadır. İştirak kazancını tam mükellef kurumdan elde eden dar mükellef kurum da istisnadan yararlanabilir. Yatırım fonlarının katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları iştirak kazancı istisnası kapsamı dışındadır.

İştirak kazançları, vergilemede mükerrerliğin önlenmesi amacıyla istisna edilmiştir. İstisnaya konu kazanç esas itibarı ile kazancın elde edildiği ilk kuruluşta kurumlar vergisine tabi tutulduğundan, kar dağıtımı yoluyla intikali sağlanan diğer kurumlarda mükerrer vergilendirmenin önüne geçilmek istenmiştir.

Bu nedenle tam mükellef kurumlarca;

- Tam mükellef kurumlara,

- Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla kar payı elde eden dar mükellef kurumlara, dağıtılan kar paylarından gelir vergisi stopajı yapılmayacaktır. Ancak bu şekilde kar payı elde eden kurumların söz konusu kar paylarını daha sonra dağıtmaları durumunda gelir vergisi stopajı yapacaklardır.

2-Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Portföy İşletmeciliği Kazancı:

Kurumlar Vergisi Kanununun 8'inci mad-

desinin 4 numaralı bendine göre;

a)Portföyünün en az %25'i hisse senetlerinden oluşan menkul kıymetler yatırım fonları(döviz yatırım fonları hariç)ile aynı nitelikteki menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,

b) (a) alt bendi dışında kalan menkul kıymetler yatırım fonları (döviz yatırım fonları hariç)ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,

c)Risk sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,

d)Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,

e) Emeklilik yatırım fonlarının kazançları,(4697Sayılı Kanunla eklenen ve 07.10.2001 tarihinden itibaren geçerli olan bent)

Kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Menkul kıymetler yatırım fonları (döviz yatırım fonları hariç) ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının yalnızca portföy işletmeciliğinden doğan kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Söz konusu kurumların portföy işletmeciliği dışında elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisine tabidir. Örneğin yatırım fonu veya ortaklığının elde edeceği demirbaş satış karı, kira geliri gibi gelirler söz konusu istisnadan yararlanamaz.

Risk sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının, Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının ve Emeklilik yatırım fonlarının tüm kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Ancak kanun metninde belirtildiği üzere istisnanın KVK' nın 24. maddesi ile GVK' nın 94. maddesi uyarınca tevkif yoluyla ödenecek vergiye şümulü yoktur. Bu kurumlara yapılan ödemelerden KVK 24 ve GVK 94'üncü maddeleri uyarınca tevkif edilen vergiler sadece GVK' nın 94/6-a maddesine göre yapılan vergi tevkifatına mahsup edilebilecek olup, mahsup edilemeyen vergiler hiçbir şekilde iade edilmeyecektir. 5281 sayılı kanunun 44'üncü maddesiyle 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere mahsup edilemeyen vergilerin iadesi

mümkün olacaktır. KVK Md. 8/4'de yer alan "Mahsup edilemeyen vergiler hiçbir şekilde iade edilmez" hükmü 01.01.2006 tarihinde yürürlükten kalkacaktır.

Kurumlar vergisinden istisna edilen bu kazançlar GVK'nın 94/6-a maddesine göre dağıtıl-sın dağıtılmasının gelir vergisine tabidir. Tevkifat oranları ;

- B tipi (portföyünde %25'den az hisse senedi bulunduranlar) fonlar ve ortaklıklarda % 10,
- Diğer yatırım fonu ve ortaklıklarda ise %0'dır.
- Emeklilik yatırım fonlarından ise tevkifat yapılmayacaktır.

Kanunda belirtilen %25 hisse senedi bulundurma şartı aylık ortalama bazda aranacak olup, %25 hisse senedi uygulamasında yabancı borsalarda kayıtlı dövizli hisse senetleri dikkate alınmayacaktır.

Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi vasıtasıyla faaliyette bulunan dar mükellef yatırım fonlarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları tam mükellef yatırım fonlarında olduğu gibi kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisna için söz konusu yatırım fonlarının Maliye Bakanlığı'ndan ayrıca bir belge almalarına gerek bulunmamaktadır. Bu düzenleme de 5281 sayılı Kanunun 44'üncü maddesiyle, 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlerle uygulanmak üzere 01.01.2006 tarihinde yürürlükten kalkacaktır.

Öte yandan gerek tam, gerekse dar mükellef yatırım fonları ve ortaklıklarının, portföy işletmeciliğinden doğan kazançları GVK'nın 94/6-a maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulduğundan ayrıca GVK'nın 94/6-b-iii bendi uyarınca tevkifata tabi tutulmayacaktır.

Yatırım fonları katılma belgeleri ve yatırım ortaklıkları hisse senetlerinden kar payı elde eden tam ve dar mükellef kurumların söz konusu kar payları kurumlar vergisine tabidir.

3- Rüçhan Hakkı Satışı ve Emisyon Primi İstisnası:

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8' inci mad-

desinin 5'inci bendinde kurumlar vergisi mükellefleri tarafından elde edilen rüçhan hakkı kuponlarının satış kazancı ve emisyon primlerine ilişkin istisna düzenlenmiştir.

Rüçhan Hakkı; anonim şirketler ile eshamlı komandit şirketlerin sermaye artırımını gerçekleştirdikleri durumda, bu şirketlerin hisse senetlerini aktifinde bulunduran kurumların yeni hisse senedini öncelikli alma hakkıdır.

Emisyon Primi; anonim şirketlerin gerek kuruluşlarında gerekse sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları hisse senetlerinin itibari değerlerinin üzerinde bir bedelle elden çıkarılması halinde elden çıkarılma bedelleri toplamı ile hisse senetlerinin itibari değerlerinin toplamı arasındaki olumlu farktır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesi 5'inci bendi uyarınca, tam ve dar mükellef kurumların portföylerinde bulunan başka şirketlere ait hisse senetlerinin rüçhan hakkı kuponlarının satışından sağladıkları kazançlar ile anonim şirketlerin kuruluş veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları hisse senetlerinin itibari değerlerinin üzerinde elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır.

4- Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarma, Montaj İşleri ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlara İlişkin İstisna:

4842 sayılı Kanun'la Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesine 7 numaralı bent hükmü ile yurt dışında yapılan inşaat, onarma, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanan ve genel netice hesaplarına intikal ettirilen kazançların 01.01.2004 tarihinden itibaren kurumlar vergisinden istisna edilmesi öngörülmüştür. Yapılan yeni düzenleme ile yurt dışından elde edilen hasılatın Türkiye'ye getirilmesi şartı da önceki düzenlemeden farklı olarak kaldırılmıştır.

Söz konusu istisnadan yararlanmanın şartları aşağıdaki gibidir:

-Yurt dışında inşaat, onarma ve montaj işleri ile teknik hizmet faaliyetinde bulunulması,

-Bu faaliyetlerden sağlanan kazançların Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettiril-

mesi gerekmektedir.

Öte yandan 4842 sayılı kanunun 12'nci maddesiyle GVK un 94/6-b maddesinde yapılan 24.04.2003 tarihinde yürürlüğe giren değişiklikle, kurum kazançlarından yapılacak tevkifat, karın dağıtılması koşuluna bağlanmış ve tevkifat oranları da halka açık olup olmama durumu göz önünde bulundurulmadan %10 olarak belirlenmiştir. Buna göre, söz konusu istisna kazançların 24.03.2003 tarihinden itibaren dağıtılması durumunda %10 tevkifat yapılacak, karın dağıtılması durumunda ise tevkifat yapılmayacaktır.

Bu istisnadan yararlanan mükelleflerin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 43'üncü maddesi hükmü uyarınca uygulama yapmaları mümkün bulunmamaktadır.

5- Eğitim, Öğretim ve Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançların İstisnası:

5228 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesine eklenen (8) numaralı bentte, eğitim ve öğretim işletmeleri ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu menfaatine yararlı derneklere ait rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Bu istisnanın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar 254 seri no' lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde açıklanmıştır.

Eğitim ve öğretim işletmelerine tanınan kazanç istisnası, ticari kazanç mükellefleri ile kurumlar vergisi mükellefleri tarafından 625 sayılı Kanun kapsamında işletilen okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarından elde edilen kazançlara uygulanacaktır. Ayrıca Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar da istisnadan yararlanabileceklerdir. İstisna kapsamındaki kuruluşlar ise;

- Okul Öncesi Eğitim Okulu: 1739 sayılı Millî Eğitim Temel Kanunu'nun 19,20 ve 21'inci maddelerine göre kurulan ve mecburi ilköğretim çağına gelmemiş çocukların eğitimini sağlayan

okulları,

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

- Orta Eğitim Okulları: 1739 sayılı Kanunun 26-30'uncu maddelerinde belirtilen ilköğretime dayalı, en az üç yıllık öğrenim veren genel, mesleki ve teknik öğretim okullarını,

- Özel Eğitim Okulları: Engelliler için açılan okul öncesi, ilköğretim ve ortaöğretim okullarını,

- Rehabilitasyon Merkezleri: 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu ve ilgili mevzuat çerçevesinde kurularak faaliyet gösteren bedensel, zihinsel ve ruhsal özürleri nedeni ile normal yaşamın gereklerine uymama durumunda olan kişilerin, fonksiyon kayıplarını gidermek ve toplum içinde kendi kendilerine yeterli olmasını sağlayan beceriler kazandırmak veya bu becerileri kazanamayanlara devamlı bakmak üzere kurulan sosyal hizmet kuruluşlarını,

ifade etmektedir.

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

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

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

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

Rehabilitasyon merkezlerinin kazançlarına istisna uygulanabilmesi için bu merkezlerin Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile kamu yararına çalışan derneklere bağlı olması ve söz konusu vakıf ve derneklerin senedinde veya tüzüğünde, vakıf veya derneğin amaçları arasında genel insan sağlığına ilişkin kurumlar kurulması ve işletilmesiyle ilgili hükümlerin bulunması gerekmektedir.

Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında yapılan düzenleme 1/1/2004 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiş olduğundan, 1/1/2004 tarihinden itibaren faaliyete geçen okul ve rehabilitasyon merkezlerinin kazançları, faaliyete geçilen dönemden itibaren 5 vergilendirme döneminde gelir ve kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Kurum açma izin belgesinin daha önceki bir tarihi taşıması, istisna uygulamasının süresini değiştirmez.

Örneğin, kurum açma izin belgesini 2004 yılında alan bir işletmenin Eylül 2005 tarihinde faaliyete geçmesi halinde, bu okulun işletilmesinden elde edilen kazançlara 2005-2009 vergilendirme dönemlerinde istisna uygulanacak olup, 2004 yılında izin belgesi alınmış olmasının istisna uygulamasında bir önemi bulunmamaktadır.

Eğitim öğretim işletmeleri ile rehabilitasyon merkezleri kazanç istisnasından yararlanan mükelleflerin, işletilen okul ve merkezlere ilave olarak yeni okul veya merkez açmaları durumunda, yeni açılan okul veya merkezden elde edilen kazanç istisna uygulaması açısından ayrı bir birim olarak değerlendirilecektir. Diğer taraftan, 625 sayılı Kanun ve ilgili mevzuat çerçevesinde yeni bir okul açılışı olarak tanımlanmayan mev-

cut okul kapasitesinin genişletilmesi veya başka bir binaya taşınması hallerinde istisna uygulanması söz konusu olmayacaktır.

Ayrıca, eğitim ve öğretim istisnasından yararlanan mükelleflerin bu işletmeleri başka bir kişi/kuruma devretmeleri halinde, devralan kişi/kurum, istisnadan 5 vergilendirme dönemi değil faydalanılmayan dönem kadar yararlanacaktır.

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 bırakılmış bulunmaktadır. Bu kapsamda, eğitim-öğretim işletmeleriyle rehabilitasyon merkezlerinden sağlanan kazançların dağıtılması durumunda, dağıtılan kazançlar üzerinden söz konusu madde uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

6- Yurt Dışı İştirak Kazancı İstisnası:

5228 sayılı Kanunun 30'uncu maddesi ile 01.01.2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere KVK'nın 8'inci maddesine eklenen (9) numaralı bent ile kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışı iştiraklerinden elde ettikleri kazançların belirli şartlar altında kurumlar vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır. Anılan bent şu şekildedir;

"Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket mahiyetindeki bir şirketin (esas faaliyet konusu finansal kiralama veya her nevi menkul kıymet yatırımı olanlar hariç) sermayesine, kazancın elde edildiği tarihe kadar devamlı olarak en az iki yıl süreyle %25 veya daha fazla oranda iştirak eden kurumların, bu iştiraklerin kanuni veya iş merkezinin bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %20 oranında (esas faaliyet konusu finansman temini veya sigortacılık olanlarda en az, Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında) kurumlar vergisi benzeri vergi yükü taşıyan en az %75'i ticari, zirai veya serbest meslek kazancı niteliğinde olan kazançları üzerinden elde ettikleri ve elde edildiği vergilendirme dönemine ilişkin yıllık ku-

rumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer ettikleri iştirak kazançları"

Buna göre, istisnadan faydalanmak için aşağıdaki koşulların sağlanması gerekir.

- İştirak edilen yabancı kurumun tam mükellef olmaması:

İstisnadan yararlanabilmek için iştirak edilen kurumun kanuni ve iş merkezinin her ikisinin de Türkiye'de olmaması yani tam mükellef olmaması gerekmektedir. Ayrıca istisnanın uygulanabilmesi için iştirak edilen kurumun kanuni ve iş merkezinin Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen herhangi bir ülkede de bulunmaması gerekir.

- İştirak edilen yabancı kurumun anonim veya limited şirket mahiyetinde bir şirket olması gerekir:

İstisnadan yararlanmanın ikinci şartı, iştirak edilen yabancı kurumun anonim veya limited şirket mahiyetinde olmasıdır. Anonim veya limited şirket mahiyetinde olmayan kurumlardan örneğin yatırım fonlarından elde edilen iştirak kazançları istisnadan yararlanamaz.

- İştirak edilen kurumun esas faaliyet konusunun finansal kiralama veya her nevi menkul kıymet alım satımı olmaması gerekir:

Yurt dışında kurulmuş bulunan ve esas faaliyet konusu finansal kiralama olan kurumlara iştirak edilmesi durumunda diğer bütün şartlar yerine getirilmiş olsa bile bu iştiraktan elde edilen iştirak kazançları için istisnanın uygulanması mümkün değildir.

- İştirak edilen yabancı kurumun sermayesine, kazancın elde edildiği tarihte devamlı surette en az iki yıl süre ile % 25 ve daha fazla oranda iştirak edilmesi gerekir.

İştirak kazancı elde edilen yabancı kuruma kazancın elde edildiği tarih itibarı ile en az iki yıl süre ile %25 oranında iştirak edilmesi gerekmekte olup süre ve oran şartı bir arada aranmaktadır. Diğer taraftan iki yıllık iştirak süresinin kesintisiz olarak gerçekleşmesi gerekmektedir.

- İştirak edilen yabancı kurum tarafından dağıtım tabi tutulan iştirak kazancının kanuni

veya iş merkezinin bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %20 oranında kurumlar vergisi benzeri vergi yükü taşıyor olması gerekir.

İstisna uygulaması için; bu iştiraklerin kanuni veya iş merkezinin bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %20 oranında kurumlar vergisi benzeri bir vergi yükü taşıyor olması gerekmektedir. Esas faaliyet konusu finansman temini ve sigortacılık olan banka ve sigorta şirketlerinde en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında kurumlar vergisi benzeri bir vergi yükü taşıyıp taşımadığına bakılacaktır.

İstisna; kurumlar vergisi benzeri vergi yükünün; en az % 15 olması durumunda, iştirak kazancı veya iş yeri veya daimi temsilci aracılığı ile elde edilen kurum kazancının 1/2' sine, en az % 10 olması durumunda iştirak kazancı veya iş yeri veya daimi temsilci aracılığı ile elde edilen kurum kazancının 1/3'üne uygulanacaktır.

Vergi Yükü; iştirak edilen kurumun kanuni veya iş merkezinin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden toplam kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilecektir. Vergi yükü hesaplanırken, kurumlar vergisi düştükten sonra kalan toplam dağıtılabilir kurum kazancının tespit edilmesi gerekir. İşletmede bulunan ancak karşılık olarak veya yedek akçe olarak ayrılan kazanç tutarları da dağıtılabilir karın bir unsuru olarak kabul edilecektir. Bulunduğu ülke mevzuatı uyarınca vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyen ancak fiilen yapılmış olan gerçek mahiyetteki giderler nedeniyle dağıtılabilir kazançta azalmaya yol açan unsurlar da dağıtılabilir kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir.

- İştirak edilen yabancı kurum tarafından dağıtım tabi tutulan iştirak kazancının en az % 75'nin ticari, zirai ve serbest meslek kazancı niteliğinde olması gerekir.

İstisnadan yararlanmak için; iştirak edilen yabancı kurum tarafından dağıtım tabi tutulan

İştirak kazancının en az % 75'nin ticari, zirai ve serbest meslek kazancı niteliğinde olması gerekir.

Eğer iştirak edilen kurumun dağıtımına tabi tuttuğu kurum kazancının %75'ten fazlası bu gelirlerden oluşur ise elde edilen iştirak kazancının tamamı istisnadan yararlanacaktır.

- Elde edilen iştirak kazançlarının elde edildiği vergilendirme dönemi ile ilgili kurumlar vergisi beyannamesinin verilme tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmesi gerekir.

Elde edilen iştirak kazançlarının elde edildiği dönem kurum kazancına dahil edilerek beyan edilmesi yeterli değildir. Söz konusu kazancın elde edildiği döneme ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilme tarihinin sonuna kadar Türkiye'ye fiilen transfer edilmesi zorunludur. Bu tarihe kadar getirilmeyen iştirak kazançları bu tarihten sonra transfer edilse bile istisnadan faydalanamaz.

7- Kurumların Yurt Dışında Bulunan İş Yeri veya Daimi Temsilcileri Vasıtasıyla Elde Ettikleri Kazançlara İlişkin İstisnalar (Yurt Dışı Şube Kazancı İstisnası) :

KVK' nın 8'inci maddesine 5228 Sayılı Kanunu 30'uncu maddesiyle 01.01.2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere eklenen (10) numaralı bent ile kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışındaki işyerleri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla elde ettikleri kazançların belirli şartlar altında kurumlar vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmış olup anılan madde hükmü şöyledir;

"Kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilcileri (esas faaliyet konusu finansal kiralama veya her nevi menkul kıymet yatırımı olanlar hariç) aracılığı ile elde ettikleri ve iş yeri veya daimi temsilcinin bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %20 oranında (esas faaliyet konusu finansman temini veya sigortacılık olanlarda en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında) kurumlar vergisi benzeri bir vergi yükü taşıyan ve en az %75'i ticari, zirai veya serbest meslek kazancı niteliğinde olan ve elde edildiği vergilendirme dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gere-

ken tarihi takip eden üçüncü ayın sonuna kadar Türkiye'ye transfer ettikleri kazançları."

Buna göre istisnadan yararlanabilmek için;

- Kurumun iş yeri ve daimi temsilcisinin Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen ülkelerde bulunması,

- İş yeri ve daimi temsilci aracılığıyla yapılan esas faaliyetin konusunun finansal kiralama ve her nevi menkul kıymet yatırımı olmaması,

- Diğer bir ülkedeki iş yeri veya daimi temsilcisi aracılığı ile elde edilen kazancın bu ülke vergi kanunları uyarınca en az %20 oranında kurumlar vergisi ve benzeri vergi yükü taşıyor olması,

- Diğer bir ülkedeki iş yeri veya daimi temsilcisinin esas faaliyet konusunun finansman temini ve sigortacılık olması durumunda kurumlar vergisi ve benzeri vergi yükünün en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranına eşit olması,

- Diğer bir ülkedeki işyeri veya daimi temsilcisi aracılığı ile elde edilen kazancın en az %75' inin ticari, zirai ve serbest meslek kazancı niteliğinde olması,

- Diğer bir ülkedeki işyeri veya daimi temsilcisi aracılığı ile elde edilen kazancın elde edildiği vergilendirme dönemi ile ilgili yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi takip eden üçüncü ayın sonuna kadar Türkiye'ye transfer edilmesi, gerekmektedir.

Buna göre; 2005 yılında yurt dışı işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançların en geç 31.07.2006 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmesi gerekmektedir. Bu tarihten sonra Türkiye'ye transfer edilen kazançların KVK'nın 8'inci maddesinin (10) numaralı bendinde yer alan şartların mevcut olması durumunda dahi kurumlar vergisi istisnasından yararlanılması mümkün değildir.

8- Uluslararası Holding Şirketlerinin Yurt Dışı İştirak Kazancı İstisnası :

KVK'nın 8'inci maddesinde 5228 sayılı Kanunun 30'uncu maddesi ile 01.01.2005 tarihin-

den itibaren geçerli olmak üzere eklenen (11) numaralı bent ile Türkiye’de tam mükellef statüsünde faaliyette bulunan uluslar arası holding şirketlerinin yurt dışı iştiraklerinden elde ettikleri kazançların belirli şartlar altında kurumlar vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır. Anılan bent şu şekildedir:

"Kazancın elde edildiği tarihte devamlı surette en az iki yıl süreyle aktif toplamının %75 ve ya daha fazlası kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan anonim veya limited şirket mahiyetindeki şirketlerin (esas faaliyet konusu finansal kiralama veya her nevi menkul kıymet yatırımı olanlar hariç) her birinin sermayesine en az %25 oranında iştiraktan oluşan tam mükellef anonim şirketlerin, kurum kazancının %75 veya daha fazlasını oluşturması koşuluyla bu iştiraklerin kanuni veya iş merkezinin bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %20 oranında (esas faaliyet konusu finansman temini veya sigortacılık olanlarda en az Türkiye’de uygulanan kurumlar vergisi oranında) kurumlar vergisi benzeri bir vergi yükü taşıyan ve en az %75’i ticari, zirai veya serbest meslek kazancı niteliğinde olan kazançları üzerinden elde ettikleri ve elde edildiği vergilendirme dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye transfer ettikleri iştirak kazançları,"

Bu bent uyarınca istisna edilen kazançlar üzerinden, anonim veya limited şirket mahiyetindeki şirketlere dağıtılan kar paylarından Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b/ii) numaralı alt bendi uyarınca %5’ten fazla bir oranda vergi kesintisi yapılmaz. Bakanlar Kurulu bu oranı sıfırı kadar indirmeye veya kanuni orana kadar artırmaya yetkilidir."

İstisnadan yararlanabilmenin koşulları aşağıda sıralandığı gibidir;

- İştirak edilen yabancı kurumların kanuni ve iş merkezinin Türkiye’de bulunmaması,
- İştirak edilen kurumun anonim veya limited şirket mahiyetinde bir şirket olması,
- İstisnadan yararlanacak kurumun tam mükellef statüsündeki anonim şirket olması,

- İştirak edilen kurumun kanuni ve iş merkezinin aynı zamanda Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen herhangi bir ülkede de bulunmaması,

- İştirak edilen kurumun esas faaliyet konusunun finansal kiralama veya her nevi menkul kıymet alım ve satımı olmaması,

- İştirak edilen yabancı kurumların her birinin sermayesine, kazancın elde edildiği tarihte devamlı surette en az iki yıl süre ile toplamda %75 ve her bir şirket itibarıyla %25 veya daha fazla oranda iştirak edilmesi,

- İştirak edilen yabancı kurum tarafından dağıtım tabi tutulan iştirak kazancının kanuni ve iş merkezinin bulunduğu vergi kanunları uyarınca en az %20 oranında kurumlar vergisi ve benzeri vergi taşıyor olması,

- İştirak edilen yabancı kurumun esas faaliyet konusunun finansman temini ve sigortacılık olması durumunda kurumlar vergisi ve benzeri vergi yükünün Türkiye’deki kurumlar vergisi oranına eşit veya daha fazla olması,

- İştirak edilen yabancı kurum tarafından dağıtım tabi tutulan iştirak kazancının en az %75’inin ticari, zirai ve serbest meslek kazancı niteliğinde olması,

- Elde edilen iştirak kazançlarının elde edildiği vergilendirme dönemi ile ilgili kurumlar vergisi beyannamesinin verilme tarihine kadar Türkiye’ye transfer edilmesi gerekmektedir.

9- İştirak Hisseleri İle Gayri Menkullerin Satışından Doğan Kazançlara İlişkin İstisna:

Kurumlar Vergisi Kanun’un 8’inci maddesine 5281 sayılı Kanun’un 31’inci maddesiyle eklenen 12 numaralı bent ile iştirak hisseleri ile gayrimenkullerin satışından doğan ve sermayeye eklenmesine karar verilen kazançlarının kurumlar vergisinden istisnasına ilişkin uygulama 01.01.2005 tarihinden itibaren kalıcı hale getirilmiştir.

Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerin satışından doğan ve sermayeye eklenmesine karar verilen kazançları istisna edilmiştir. İstisna, tam ve dar mükellef ayrımı yapılmadan tüm kurumlar için kabul edilmiştir. Ancak sadece tam

mükellef sermaye şirketlerinde sermaye artırım şartı aranmaktadır. İstisna için iştirak hissesi veya gayrimenkulün iki tam yıl aktifte muhafaza edilmiş olması şarttır. Bankalara borçlu durumda olanlar ile bunların kefillerinin bu borçlara karşılık bankalara devrettikleri gayrimenkul ve iştirak hisseleri ile bankaların alacaklarına karşılık iktisap ettikleri gayrimenkul ile iştirak hisselerinin satışında iki tam yıl süreyle elde tutulma şartı aranmayacaktır. Bedelsiz olarak ya da rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibarı değeriyle iktisap edilen hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin iktisap tarihi esas alınmaktadır.

Gayrimenkullerde mülkiyetin devri tapuya tescil ile gerçekleştiğinden satış vaadi sözleşmesine dayanan işlemlerde tapuda tescil gerçekleşinceye kadar istisna uygulanmayacaktır.

Sermaye şirketleri açısından gayrimenkul veya iştirak hissesinin satışından elde edilen kazancın istisnaya konu edilebilmesi için, kurumca satışta doğan kazancın sermayeye ilave edilmesine karar verilmiş olması gerekmektedir. Peşin yapılan satışlarda, istisna satışın yapıldığı hesap dönemine ilişkin kazanca uygulanacaktır. Bunun için, satışın yapıldığı hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihe kadar sermayeye ilave kararının verilmiş olması ve sermayeye ilave işleminin de her halükarda satışı takip eden ikinci takvim yılının sonuna kadar gerçekleştirmesi gerekir. Bu süre içinde sermayeye eklenmeyen kazanç kısmı için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilemeyen vergiler ziya uğramış olacaktır.

Vadeli satış halinde ise, ilk yapılan tahsilatın iştirak hissesi veya gayrimenkulün maliyet bedeline ilişkin olduğu kabul edilir. Dolayısıyla, satışa konu kıymetin maliyet bedelinin sermayeye ilavesi söz konusu olmayacağından maliyet bedeli istisna kapsamında bulunmamaktadır. Aynı şekilde, henüz tahsil edilmemiş taksit tutarlarının da sermayeye ilavesi söz konusu olmayıp, tahsil edildikçe sermayeye ilavesi mümkün olduğundan tahsil edildikleri dönemlerde istisnaya

konu olacaklardır. Her halükarda satışı takip eden ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilerek sermayeye eklenmeyen tutarların sermayeye ilave edilmesi ve aynı zamanda istisna uygulamasına konu edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Tam mükellef sermaye şirketleri dışındaki kurumlar ile dar mükellef kurumlarda, satıştan doğan kazancın sermayeye ilave edilmesi şartı aranmaz, bu kazançlar özel bir fon hesabında tutulur. Sermayeye eklenen veya fon hesabında tutulan kazançların beş yıl içinde; herhangi bir suretle işletmeden çekilmesi, dar mükellef kurumlar tarafından yurt dışına transfer edilmesi veya bu süre içinde işletmelerin tasfiyesi (devir, birleşme ve bölünme halleri hariç) halinde, bu kazançlar o yılın kazancı sayılarak vergiye tâbi tutulur.

Esas faaliyeti menkul ve gayrimenkul ticareti olan kurumların bu amaçlarla, diğer bir deyişle ticari faaliyet çerçevesinde iktisap ettikleri ve ellerinde bulundurdıkları kıymetlerin satışından elde ettikleri kazançlar için istisnadan yararlanamayacaklardır.

10- Türkiye Petrolleri Anonim Ortaklığı'na Tanınan İstisna:

KVK'nın geçici 31'inci maddesi ile Türkiye Petrolleri Anonim Ortaklığı'na kısmi bir istisna tanınmıştır. Buna göre 2001-2005 yılları kazançlarına uygulanmak üzere;

Türkiye Petrolleri Anonim Ortaklığı'nın faaliyet konusu ile ilgili olarak yurt dışı iştiraklerinin finansmanından doğan alacaklarının değerlemesinden kaynaklanan kur farkları pasifte özel bir karşılık hesabında gösterilerek dönem kazancına dahil edilmez. Bu karşılıklar sermayeye eklendikleri takdirde işletmeden çekiş ve kar dağıtımı sayılmaz. Aleyhlerine oluşan kur farkları ise, aktifte özel bir karşılık hesabında tutulur ve gelecek yıllarda lehlerine oluşan kur farkları ile kapatılır. Lehte oluşan kur farkı ile kapatılamayan tutarlar yurt dışı iştirakin işi bırakması halinde zarar addolunur.

b- Diğer Kanunlar Uyarınca Kurumlar Vergisinden İstisna Edilen Kazançlar:**1- Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin Devrinden ve İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna:**

16.12.1999 tarihli ve 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı Kanun Hükmünde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 12'nci maddesinin birinci fıkrasında; "Bu kanun uyarınca oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, Gelir ve Kurumlar Vergilerinden istisnadır," hükmü yer almaktadır.

Türk Uluslar arası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinde elde edilen kazançlar, dar mükellefler tarafından elde edilenlerde dahil olmak üzere kurumlar vergisine tabi olmayacaktır.

Ancak bir kurumun söz konusu gemi işletmeciliğinden elde ettiği kazançların ortaklara kar payı olarak dağıtılması halinde, kurum kazancının tamamen veya kısmen gemi işletmeciliğinden elde edilip edilmediğine bakılmaksızın kar payı elde eden tam mükellef gerçek kişiler tarafından, GVK'nın 85 ve 86. maddeleri hükümleri çerçevesinde menkul sermaye iradı olarak beyan edilmesi gerekmektedir.

2- Olağanüstü Hal Bölgesinde ve Kalkınmada Öncelikli Yörelerde Bulunan İllerdeki Mükelleflere Uygulanan İstisna:

4325 sayılı Kanunun 3. maddesi ile 01.01.1998 tarihinden geçerli olmak üzere Olağanüstü Hal Bölgesinde ve kalkınmada öncelikli yörelerde bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin elde ettikleri kazançlara istisna getirilmiştir. Madde hükmü aşağıdaki gibidir.

"Madde 3 – a) Bu maddenin yürürlük tarihi (1.1.1998) ile 31.12.2000 tarihi arasında OHAL Bölgesi kapsamında sayılan illerde yeni işe başlayan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu illerdeki işyerlerinde fiilen ve sürekli olarak 10 ve daha fazla işçi çalıştırmaları şartıyla, münhasıran bu işyerlerinden elde ettikleri kazançları işe başlama tarihinden itibaren yatırım dönemi dahil 5 vergilendirme dönemi gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

b) (a) fıkrasında belirtilen gelir ve kurumlar

vergisi mükelleflerinin anılan fıkradaki istisna süresinin sonundan başlamak ve 31.12.2007 tarihinde sona ermek üzere, bu illerdeki işyerlerinde fiilen ve sürekli olarak on ve daha fazla işçi çalıştırmaları şartıyla, münhasıran bu işyerlerinden elde ettikleri kazançları üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergisinden aşağıda belirtilen oranda indirim yapılır.

İndirim oranı; 10 işçi çalıştıranlarda %40, 51 ve daha fazla işçi çalıştıranlarda %60'dır. 11 ile 50 arasında (50 dahil) işçi çalıştıranlar için uygulanacak indirim oranı %40 oranına her bir işçi için 0,5 puan eklenmek suretiyle bulunur.

Bu fıkra kapsamına giren kazançlar üzerinden, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 6 numaralı bendinin (b) alt bendine göre tevkif edilecek gelir vergisi içinde yukarıda belirtilen oranlarda indirim yapılır.

Bu maddenin yürürlüğe girdiği (1.1.1998) tarihinden önce kapsama dahil illerde işyeri bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin 31.10.1997 tarihinden önce vermiş oldukları en son 4 aylık sigorta prim bordrolarında bildirdikleri işçi sayısına ilave olarak yeni işe aldıkları ve bu işyerlerinde fiilen çalıştırdıkları işçi sayısının 10 ve daha yukarı olması halinde 1.1.1998 – 31.12.2007 tarihleri arasında bu işyerlerinden elde ettikleri kazançları üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergisine bu fıkroda belirtilen indirim oranları uygulanır."

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.

Maliye Bakanlığınca yapılan düzenlemelere göre, istisnadan her türlü iş kolunda faaliyet gösteren mükellefler yararlanır. İstisna sadece kapsama dahil illerdeki işyerlerinden elde edilen kazançlara uygulanacaktır. Asgari 10 işçi çalıştırma koşulu vergilendirme döneminin tamamında aranacaktır. Vergilendirme dönemi içinde işe başlayan ve işi bırakanlardan faaliyet döneminde asgari 10 işçi çalıştırılması şartını yerine getirenler de istisnadan yararlanacaktır. Kapsama dahil illerde mükellefin birden fazla işyeri açması halinde bu işyerlerindeki işçi sayısı toplu olarak dikkate alınacaktır. İşe başlanıldığı anda 10 işçi

çalıştırma koşulunu yerine getirmemekle birlikte, daha sonra aynı yıl içinde bu sayıya ulaşanlar, istisnadan ancak izleyen yıldan itibaren ve yıl boyunca bu şarta uymaları halinde yararlanacaklardır. Ana merkezi veya üretim yeri kapsama dahil illerde olmadığı halde, satış, pazarlama, dağıtım gibi faaliyetlerini muvazaalı olarak bu işyerlerinde yapıyor gösterenler istisnadan yararlanamadığı gibi 1.1.1998 tarihinden önce veya 31.12.2000 tarihinden sonra işe başlayanlar da istisnadan yararlanamaz. Mevcut işletmelerin devredilmesi, birleşmesi veya nev'i değiştirilmesi halinde, devir alan veya nev'i değiştiren şirket açısından yeni işe başlama söz konusu olmadığından bu durumda da istisna uygulanmayacaktır.

3- Serbest Bölgede Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna :

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununda, 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Kanun ile yapılan değişikliğe ilişkin açıklamalara 85 Seri No' lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yer verilmiştir.

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3'üncü 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 veya kurumlar vergisinden istisnadır. Faaliyet ruhsatı almak üzere ilgili mercilere başvurmuş olmakla birlikte, 06.02.2004 tarihine kadar henüz faaliyet ruhsatı alamamış mükelleflerin bu istisna hükümlerinden faydalanabilmeleleri 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, söz konusu istisna serbest

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

Burada dikkat edilmesi gereken bir husus da şudur. Serbest bölgelerde yürütülen ve istisna kapsamına giren faaliyetlerin zararlı sonuçlanması halinde; bu zararların, diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirilmesi mümkün bulunmadığı gibi ertesi yıla devredilmesi de mümkün değildir.

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 ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin, 06.02.2004 tarihinden sonra GVK'nın 94 ve KVK'nın 24'üncü maddesi kapsamına giren ödemeleri nakden veya hesaben yapmaları durumunda, istihkak sahibinin gelir ve kurumlar vergilerinden mahsup edilmek üzere gelir veya kurumlar vergisi tevkifatı yapacaklardır.

Öte yandan serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu bölgelerde elde ettikleri kazançları dağıtmaları halinde dağıtılan kar payları üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapmaları gerekir.

Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3'üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi hükmüne göre, 06.02.2004 tarihine kadar faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin serbest bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler, 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır.

4- Teknoloji Geliştirme Bölgeleri'nde Yapılan Faaliyetlere Tanınan İstisna:

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri, yüksek ve ileri teknoloji kullanan ya da yeni teknolojilere yönelik firmaların, belirli bir üniversite veya ileri teknoloji enstitüsü ya da Ar-Ge merkez veya enstitüsünün olanaklarından yararlanarak teknoloji veya yazılım ürettikleri, geliştirdikleri, teknolojik bir buluş için faaliyet gösterdikleri akademik, ekonomik ve sosyal yapının bütünleştiği siteyi veya bu özelliklere sahip teknoparkı ifade etmektedir.

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun 8'inci maddesi hükmü uyarınca Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde yer alan kurumlar vergisi mükelleflerinin münhasıran bu bölgelerdeki yazılım ve Ar-Ge'ye dayalı faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları, faaliyete geçtikleri tarihten itibaren 5 yıl süre ile kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur. 5035 sayılı Kanunla 4691 sayılı Kanunun 8'inci maddesi yeniden düzenlenmiş olup anılan madde şu şekildedir;

"Geçici Madde 2: Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2013 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

Bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31.12.2013 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır. Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetler. Bölgede fiilen çalışmayanlara istisna uygulandığının tespit edilmesi halinde, ziya uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan yönetici şirket de ayrıca sorumludur."

İstisna uygulamasında, mükellefin tam ve dar mükellefiyet esasında gelir ve kurumlar vergisine tabi olmasının bir önemi yoktur. Bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin, bölge dışında gerçekleştirdikleri faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar, yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilmiş olsa dahi, istisnadan yararlanamaz.

Yapılan düzenleme ile teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin, bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde et-

tikleri kazançlar, faaliyete başlanılan tarihten bağımsız olmak üzere 31.12.2013 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. İstisna sadece yazılım ve Ar-Ge'ye dayalı üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlara tanınmıştır. Ayrıca 5035 sayılı Kanun ile 4691 sayılı Kanuna eklenen geçici 2'nci madde hükmü ile yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bu kazançlar 4691 sayılı Kanun kapsamında bölgenin kurulmasına, yönetilmesine ve işletilmesine ilişkin faaliyetlerden kaynaklanan kazançlardır.

İstisna kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen hasıllardan bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak kazancın tamamı istisna olacaktır. Bu sebeple kanun uygulaması kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi gerekmektedir. Kazancı istisna kapsamında olan faaliyetlere ait giderlerin diğer faaliyet ve gelirlerle ilişkilendirilmesi, beyan edilecek matrahın hatalı tespitine yol açacaktır. Kanun uygulaması kapsamında istisna olan faaliyetlerin zararlı sonuçlanması halinde bu zararların diğer kazançlardan indirilmesi mümkün değildir.

Ayrıca bu düzenleme ile bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve AR-GE personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31.12.2013 tarihine kadar gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Ücreti gelir vergisinden müstesna olan araştırmacı, yazılımcı ve AR-GE personelinin bölgede fiilen çalışıp çalışmadığı yönetici şirket tarafından denetlenecektir. Bölgede fiilen çalışmayanlara veya bölge dışında çalışılan süreye istisna uygulandığının tespit edilmesi halinde, ziya uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan yönetici şirket de ayrıca sorumlu olacaktır.

5- Uluslararası Anlaşmalarla Sağlanan İstisnalar ve Uluslararası Kurumlara Tanınan İstisnalar:

Yasayla onaylanmış bulunan ve uluslararası anlaşmalarda yer alan kurumlara ilişkin istisnalar ile uluslararası kuruluşlara (Birleşmiş Millet-

ler, NATO gibi) tanınan istisnalar kurumlar vergisi matrahının tespiti esnasında dikkate alınması gerekir.

B- Sadece Kurum Kazancının Yeterli Olması Durumunda Uygulanacak İstisnalar:

Aşağıda yer alan istisnalar sadece kurum kazancının yeterli olması durumunda indirilebilecek olup, kurumlar vergisi beyannamesinin "kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler" sütununa eklenecektir.

a- Kurumlar Vergisi Kanununa Göre İstisna Kapsamına Alınan Kazançlar:

1- Risturn İstisnası:

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinin 2 numaralı bendi hükmü uyarınca, kooperatiflerin ortakları için hesapladıkları risturn kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Kooperatifler ancak karlı bulundukları durumda risturn hesaplamaları söz konusu olacağından zarar halinde bu istisna uygulanmaz.

Kooperatiflerde kar dağıtımı söz konusu olmadığından ortaklıkla yapılan işlemlerden doğan gelir-gider farkının ortaklara iadesine risturn adı verilmektedir. Risturn istisnasından bütün kooperatiflerin yararlanması mümkün değildir. Söz konusu istisnadan sadece üretim, tüketim ve kredi kooperatifleri yararlanabilir. Ayrıca ortakların idare giderleri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısmı da istisnadan yararlanır.

- Tüketim Kooperatiflerinde Risturn: Ortakların kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerlerine göre hesaplanan risturnlar.

- Üretim Kooperatiflerinde Risturn: Ortakların üreterek kooperatife sattıkları veya kooperatiften üretim faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların değerine göre hesaplanan risturnlar.

- Kredi Kooperatiflerinde Risturn: Ortakların kullandıkları kredilere göre hesaplanan risturnlar.

- Ayrıca bütün kooperatiflerde, ortakların idare giderleri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak ortaklara iade edilen kısım-

lar.

Söz konusu risturnların nakden veya aynı kıymette mal ile ödenmesi istisnanın uygulanmasına mani değildir. Kooperatif esas sözleşmesine uygun olmayan işlemler ile ortaklık dışı işlemlerden doğan kazançlar risturn istisnası kapsamında değildir.

Ortaklardan başka kimselerle yapılan işlemlerden doğan kazançlar ile ortaklarla ortaklık statüsü dışında yapılan işlemlerden doğan kazançlar bu istisnadan yararlanamaz. Bunların genel kazançtan ayrılmasında ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine olan oranı esas alınır.

Risturn istisnasının uygulanması için bunların ortaklara ödenmesine gerek bulunmamaktadır. Hesaplanmış olması risturnların kurumlar vergisi matrahından düşülmesi için yeterlidir. Risturnların ortaklara dağıtımı kar dağıtımı sayılmaz.

b- Gelir Vergisi Kanununa Göre İstisna Kapsamına Alınan Kazançlar:

1- Yatırım İndirimi İstisnası:

Yatırım indirimi, yatırımların teşviki ve özendirilmesi amacı ile belirli şartlar dahilinde yapılan harcamaların belirli bir oranda matrahtan indirilmesi suretiyle uygulanan bir istisnadır.

Yatırım indirimi uygulaması GVK'nın Ek:1-6 maddelerinde düzenlenmiş iken 4842 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle 24.04.2003 tarihinden itibaren söz konusu maddeler yürürlükten kaldırılarak aynı kanunun 19'uncu maddesinde yeniden düzenlenmiştir.

Yatırım indirimi ile ilgili GVK'nın 24.04.2003 tarihinden önce yürürlükte bulunan hükümlerin uygulamasına yönelik geçiş dönemi ile ilgili olarak da aynı kanuna geçici 61'inci madde eklenmiştir. Bu durumda yatırım indirimi istisnası ile ilgili olarak vergi mevzuatımızda iki farklı düzenleme aynı anda uygulanacaktır.

GVK'nın 19. maddesi ile yeniden düzenlenen yatırım indirimi uygulamasına ilişkin usul ve esaslar çalışmamızda öncelikli olarak açıklanacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 4842 sayılı kanun-

la değiştirilen 24.04.2003 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 19'uncu maddesinin 1'inci bendi " Dar mükellefiyete tabi olanlar dahil, ticari veya zirai kazançları bilanço esasına göre tespit edilen vergiye tabi mükellefler (adi ortaklıklar, kolektif ve adi komandit şirketler ile kurumlar vergisi mükellefleri dahil) faaliyetlerinde kullanmak üzere satın aldıkları veya imal ettikleri amortisman tabi iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerinin % 40' ını vergi matrahlarının tespitinde ilgili kazançlardan yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yaparlar.

Petrol kanunu ve maden kanuna göre yürütülen arama ve sondaj faaliyetleri için yapılan ve aktifleştirilen harcamalar yatırım indirimi istisnası uygulamasından yararlanır" şeklindedir.

Yatırım indirimi istisnasından kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilirler. Yatırım indiriminden yararlanmada tam mükellefiyet – dar mükellefiyet ayrımı söz konusu değildir.

Dar mükellefiyete tabi olanlar dahil ticari veya zirai kazançlarını bilanço usulüne göre tespit eden,

- Ticari Kazanç sahipleri
- Zirai Kazanç sahipleri
- Kurumlar Vergisi Mükellefleri
 - Sermaye şirketleri
 - Kooperatifler
 - İktisadi Kamu müesseseleri
 - Dernek ve vakıflara ait iktisadi kıymetler
 - İş ortaklıkları, yararlanır.

Yatırım indiriminin konusu GVK'nın 19'uncu maddesinde açıklandığı üzere mükelleflerin faaliyetlerinde kullanmak üzere satın aldıkları veya imal ettikleri amortisman tabi iktisadi kıymetlerin maliyet bedelleridir. Yatırım indirimi oranı ise amortisman tabi iktisadi kıymetlerin maliyet bedelinin % 40'ı olarak belirlenmiştir.

GVK'nın 19'uncu maddesinde yatırım indirimi hesaplanmayacak iktisadi kıymetler sayılmış olup bunlar aşağıda sıralandığı gibidir,

- Bedeli (01.01.2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere) 10.000 YTL' den az olan iktisadi

di kıymetler (iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz eden iktisadi kıymetler haddin aşıp aşılmadığının tespitinde bir bütün olarak dikkate alınır.)

- Yurt içinde veya dışında daha önce kullanılmış olan iktisadi kıymetler (yüzer havuzlar ile on iki yaşından küçük gemiler hariç).

- Gayri maddi haklar ile ekonomik ömrü 5 yıldan daha kısa olan özel maliyet bedelleri (yatırım indiriminden yararlanan iktisadi kıymetlerin kullanılabilmesi için gerekli olan bilgisayar programları hariç).

- Mal ve hizmet üretimi ile doğrudan ilgili olmayan; alet, edevat, mefruşat ve büro demirbaşları.

- Bedelsiz olarak iktisap edilen iktisadi kıymetler.

- Satın alma suretiyle iktisap edilen veya inşa edilen binalar (mal ve hizmet üretim yeri olarak kullanılmak üzere inşa edilenler hariç).

- Arazi veya arsalar.

- Binek otomobili ve benzeri kara taşıtları, yat, kotra, tekne ve benzeri motorlu deniz araçları ile uçak ve helikopter gibi hava taşıtları (işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olanlar hariç).

- Yurt dışındaki yatırımlarda kullanılmak üzere alınan iktisadi kıymetler.

Yatırım indirimi istisnasının uygulamasına, istisnaya konu iktisadi kıymete ilişkin harcamaların yapıldığı yılda başlanacağı ve indirilecek tutara ulaşıncaya kadar devam olunacağı GVK'nın 19'uncu maddesinin 3'üncü bendinde yer verilmiştir. Yatırım indirimi uygulamasına, yatırımın konusunu oluşturan aktif değerlere ilişkin harcamaların yapıldığı takvim yılından itibaren başlanır ve indirimden yararlanılacak tutara ulaşıncaya kadar devam olunur.

Yatırım harcamalarının yapıldığı yıla ilişkin vergi matrahının tespitinde, kazancın yetersiz olması nedeniyle dikkate alınamayan istisna tutarı, izleyen dönemlerde, bu dönemlerde Devlet İstatistik Enstitüsü Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksinde meydana gelen artış oranında artırılarak dikkate alınır.

Enflasyon düzeltmesi uygulanan dönemlerde, yatırım indirimi istisnası tutarının hesaplanmasında amortismanı tâbi iktisadî kıymetin aktife alındığı hesap dönemi sonundaki düzeltilmiş değeri esas alınır.

Ancak iktisadî kıymetin aktife alındığı hesap döneminden önceki hesap dönemlerinde gerçekleşen harcamalar, gerçekleştirildikleri dönem sonundaki düzeltilmiş değerleri ile dikkate alınır. İzleyen dönemlerde enflasyon düzeltmesi nedeniyle bu harcamalardan kaynaklanan farklar üzerinden yatırım indirimi istisnası hesaplanmaz.

GVK'nın 19'uncu maddesinin 5'inci bendinde yatırım indirimine konu aktif değerlerin satışı veya devri halinde yapılacak işlemlere yer verilmiştir. Buna göre yatırım indirimi istisnasına konu iktisadi kıymetleri aktife alındıkları tarihten itibaren iki yıl içinde elden çıkaran mükellefler, bu iktisadi kıymetlerle ilgili olarak yatırım indirimi istisnası uygulama hakkını kaybederler. Bu durumda daha önce yararlanılan yatırım indirimi istisnası için herhangi bir işlem yapılmaz.

Geçici 61'inci Madde Kapsamındaki Yatırımlara Uygulanacak Yatırım İndirimi Uygulaması:

4842 sayılı Kanunun 17'nci maddesiyle Gelir Vergisi Kanununa eklenen Geçici 61'inci maddede hükmüne göre, 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarla ilgili yatırım harcamalarına (teşvik belgelerine bu tarihten sonra ilave edilen iktisadi kıymetler için tapılan harcamalar hariç) GVK'nın 24.04.2003 tarihinden önce yürürlükte bulunan hükümleri uygulanacaktır.

Yukarıda belirtilen şekilde yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar ile bu maddenin yürürlük tarihinden önce gerçekleşen yatırımlar üzerinden hesaplanan ve kazancın yetersiz olması nedeni ile sonraki dönemlere devreden yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılsın dağıtılmasın %19,8 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılır.

İzleyen mükelleflere 24.04.2003 tarihinden

önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında bu tarihten itibaren yaptıkları harcamalar için yatırım indirimi istisnasından GVK'nın 19'uncu maddesinde yer alan hükümler çerçevesinde yararlanabilmelerine imkan tanınmıştır.

VI- KURUMLAR VERGİSİNDE BEYAN ESASI:

Kurumlar vergisinde beyan esası geçerlidir. KVK'nın 20'nci maddesinde kurumlar vergisinin, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzere tarh edileceği ifade edilmiştir. Kurumlar vergisi mükellefleri bu kanunun 1'inci maddesinde sayılan kurumlardır. 213 Sayılı VUK'nun 8'inci maddesinde açıklandığı üzere vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı sorumlu olan kişidir.

Vergi sorumluları genel olarak mükellef ile hukuki veya fiili yönden yakın ilişkisi bulunan kişilerdir. Gerçek veya tüzel kişi olabilirler. Vergi idaresi asıl mükellefin vergi borcu nedeniyle vergi sorumlusunu muhatap olarak alır. Vergiyi doğuran olay her zaman mükellefin kişiliğinde gerçekleşir ve mükellef vergi borcunu mal varlığından öder.

Kurumlar vergisi açısından vergi sorumluları, tam mükelleflerde bunların kanuni temsilcileri, dar mükelleflerde dar mükellef kuruma kazanç ve iratları sağlayanlar, tasfiyeye giren kurumlarda tasfiye memurları, kurumların kazançları üzerinden tevkifat yapılması hallerinde ise tevkifatı yapanlardır.

Kurumlar vergisi mükellefleri kurum kazancının tamamı için bir beyanname verirler. Ancak kooperatiflerden gelirleri GVK'nın 94'üncü maddesine göre tevkifata tabi tutulan g.menkul kira gelirlerinden ibaret olanlar, bu kira gelirleri için beyanname vermezler. Bunun yanında mükelleflerin işyerlerine bağlı şube, büro, mağaza imalathane veya sair işyerlerinin olması, bunların müstakil muhasebeleri ve ayrılmış sermayeleri olsa dahi bu işyerleri için ayrıca beyanname vermeyeceklerdir.

11.04.2005 tarihinde yayımlanan 17 Nolu KVK sirkülerinde Kurumlar Vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesine ilişkin usul

ve esaslar açıklanmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 5228 sayılı Kanunun 8'nci maddesiyle değişik mükerrer 257' nci maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendi ile Maliye Bakanlığı, vergi beyannameleri ve bildirimlerinin internet ve diğer elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında doğrudan mükellefler tarafından gönderilmesine izin verebileceği veya zorunluluk getirebileceği gibi, bunların yetki verilmiş gerçek ve tüzel kişiler aracılığıyla gönderilmesine izin vermeye veya zorunluluk getirmeye de yetkili kılınmıştır.

Beyannamenin elektronik ortamda gönderilmesi halinde, tahakkuk fişinin elektronik ortamda düzenleneceği ve mükellef veya elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verilmiş gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda iletileneceği; bu iletinin, tahakkuk fişinin mükellefe tebliği yerine geçeceği hükme bağlanmıştır. Beyannameler gerek elektronik ortamda mükellef tarafından doğrudan, gerekse yetki verilmiş aracılar kanalıyla gönderilsin, her iki halde de mükellef tarafından verilmiş addolunacak ve mükellefin kendi beyanı olarak değerlendirilecektir.

03.03.2005 tarih ve 25744 sayılı R.G.' de yayımlanan 346 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 31.12.2004 tarihi itibarıyla aktif toplamı (200.000 YTL) veya 2004 hesap dönemine ait ciroları toplamı (400.000 YTL) 'yi aşan kurumlar vergisi mükelleflerinin, yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ve geçici vergi beyannamelerini elektronik ortamda göndermek zorunda oldukları ifade edilmiştir.

A- Kurumlar Vergisinde Beyanname Çeşitleri:

1- Kurumlar Vergisi Beyannamesi: Kurumlar vergisi mükellefleri bir hesap dönemi içerisinde GVK'nın 2'nci maddesinde yazılı gelir unsurlarından oluşan kurum kazançlarını, hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın 15'inci günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine vermeleri gerekir.

Vergi Usul Kanunu'nun hesap dönemi başlıklı 174'üncü maddesinde hesap döneminin normal olarak takvim yılı olduğu ifade edilmiştir.

Yani hesap dönemi de takvim yılı gibi 12 aylık süreye tekabül eder. Takvim yılında kayıtlar 1 Ocak itibarıyla başlayıp 31 Aralık ta sona erer. Ancak gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden bazılarının faaliyetleri takvim yılı esasına uygun düşmeyebilir. Özel dershaneler veya özel okullar örnek olarak verilebilir. Maddenin devamında yer aldığı üzere bu gibi mükellefler Maliye Bakanlığına başvuruda bulunarak kendi faaliyetlerine uygun hesap dönemi tayin edilmesini isteyebilirler. Bu şekilde bakanlık tarafından başlangıç ve bitiş tarihi tayin edilen 12'er aylık vergilendirme dönemi, söz konusu mükellefler açısından hesap dönemi olacaktır. Bu açıdan bakıldığında hesap dönemi olarak takvim yılını benimseyen mükellefler beyannamelerini takip eden yılın dördüncü (Nisan) ayın 15'inci günü akşamına kadar vereceklerdir. Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler de beyannamelerini hesap döneminin bittiği tarihi takip eden dördüncü ayın 15'inci günü akşamına kadar vermeleri gerekir. Çünkü bu maddeye göre kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerin ticari ve zirai kazançları, hesap dönemlerinin kapandığı takvim yılının kazancı sayılır.

Tasfiyeye giren kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye dönemi geçerli olur. Tasfiye beyannameleri, tasfiye memurları tarafından tasfiye döneminin sona ermesini takip eden dördüncü ayın 15'inci akşamına kadar, tasfiye dönemi içinde tasfiyenin sonuçlanması halinde ise bilançonun veya nihai hesabın kesinleştiği tarihten itibaren 15 gün içinde kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilmesi gerekir.

Tasfiye ve birleşme halinde tasfiye edilen kurumlar namına tasfiye karı üzerinden tarh olunan vergiler, tasfiye beyannamesini verme süresi içinde vergi dairesine yatırılır. Tasfiye edilen kurumların bu kanuna göre tahakkuk etmiş olup henüz vadeleri gelmemiş bulunan vergileri de aynı süre içinde ödenir.

Dar mükellefiyette vergi muhatabının Türkiye'yi terketmesi halinde Kurumlar vergisi beyannamesini memleketi terke takaddüm eden

on beş gün içinde vermesi gerekir. Terke takaddümden, terk tarihinden geriye doğru gidilerek son on beş günlük süreyi anlamamız gerekir.

Sermaye şirketleri dışında kalan kurumlar vergisi mükelleflerinin yukarıda belirtilen beyanname verme süresini Maliye Bakanlığı uzatmaya yetkilidir.

Mükellefin bağlı olduğu vergi dairesinin neresi olduğu hususu KVK'nın 21'inci maddesinde açıklanmıştır. Buna göre,

- Tam mükellefler beyannamelerini kurumun kanuni veya iş merkezinin bulunduğu yerde bulunan vergi dairesine,

- Dar mükellefler ise; kurumun Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisinin bulunması halinde işyerinin veya daimi temsilcisinin bulunduğu yerdeki vergi dairesine, bunların ikisinin de bulunmaması halinde dar mükellef kuruma kazanç ve iratları sağlayan gerçek veya tüzel kişiler tarafından bağlı oldukları vergi dairesine vermeleri gerekir.

Kurumlar Vergisi, bu kanuna göre tespit edilen kurum kazancı üzerinden % 30 oranında alınır. (Ancak yabancı ulaştırma kurumlarından kara, hava ve deniz ulaştırma faaliyetinde bulunan mükellefler için ayrı ayrı olmak üzere ortalama emsal nispetleri üzerinden tayin olunan oranlarda alınır.)

Kurumlar vergisi beyannamesi hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın 15'inci günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine verilmesi gerektiğini daha önce ifade etmiştik. Kurumlar vergisi de, beyannamenin verileceği ayın sonuna kadar bir defada olmak üzere ödenmesi gerekecektir.

2- Özel Beyanname : Dar mükellefiyete tabi yabancı kurumlardan vergiye tabi kazancı GVK'nın 80'inci maddesinde yazılı kazanç ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, alamet-i farika ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller hariç) veya bu kurumlardan ulaştırma faaliyetini arzi olarak yapanların elde ettiği kazançlardan ibaret bulunması halinde, yabancı

kurum veya Türkiye'de bu yabancı kurum namına hareket eden kimse bu türden kazançları elde ettiği tarihten itibaren 15 gün içinde GVK'nın 101' nci maddesinde (Münferit Beyannamenin verilmesi gereken yerlere) belirtilen vergi dairelerine beyanname ile bildirmeye mecburdur.

Özel beyanname, beyannameye konu kazançların elde edilmesinden itibaren 15 gün içinde kazancın konusuna göre ilgili vergi dairesine verilmesi gerektiği ifade edilmişti. Beyannamenin verilmesine ilişkin olarak tarh olunan vergiler de beyanname verme süresi içinde ödenecektir.

3- Muhtasar Beyanname: KVK'nın 24'üncü maddesinde "Dar mükellefiyete tabi kurumların ticarî, zirai ve diğer kazanç ve iratları dışında kalan kazanç ve iratları ile telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, alâmetifarika ve benzeri gayri maddî hakların satışı, devir ve temlik muhatabinde alınan bedeller % 25 nispetinde kurumlar vergisi tevkifatına tabidir." Denilmektedir.

Dar mükellef durumunda olan kurumlara yukarıda yazılı kazanç ve iratları sağlayan gerçek veya tüzel kişiler, bu kurumlara söz konusu kazanç ve iratları nakden veya hesaben ödedikleri veya tahakkuk ettirdikleri esnada bu kazanç ve iratlardan kurumlar vergisi tevkifatı yapmaya mecburdurlar.

Bu madde gereğince vergi tevkifatı yapanlar bir ay içinde nakden veya hesaben ödedikleri veya tahakkuk ettirdikleri kazanç ve iratlar ile bunlardan kestikleri kurumlar vergisini müteakip ayın yirminci günü akşamına kadar bağlı bulundukları vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirecekler, beyan ettikleri vergiyi de yirmi altıncı günü akşamına kadar ödeyeceklerdir.

Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan dar mükellefiyete tabi kurumlar vergisi mükellefleri, Gelir Vergisi Kanunu'nun 30' uncu maddesinin (1) numaralı fıkrasında yazılı sergi ve panayır kazancı elde etmeleri halinde bu kazançlar kendilerince % 0 (sıfır) oranında tevkifata tabi tutulacaktır. Ancak tevkifat oranı sıfır olduğu için buna ilişkin beyanname verilmeyecektir.

B- Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Tarihi, Muhatabı Ve Zamanı:

Yukarıda beyanname türleri itibariyle kimler tarafından, nereye, ne zaman verileceğine yönelik açıklamalar ayrıntılı olarak yapılmıştır. Kurumlar vergisi, beyannamenin verildiği vergi dairesi tarafından tarh edilir. Tarhiyat, vergi dairesi tarafından yapılan ve vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve oranlar üzerinden hesaplanarak bu alacağın miktar itibariyle tespit edilmesini sağlayan idari bir işlemdir. Bu işleme istinaden mükellefin ödeyeceği vergi, miktar olarak tespit edilir.

Kurumlar Vergisi Beyannamesinin verildiği vergi dairesi tarafından yapılan tarhiyatın muhatabı yine bu kanunun 27'nci maddesinde açıklamıştır. Buna göre:

Bu kanunun 1'inci maddesinde sayılı kurumlardan tüzel kişiliği haiz olanların kurumlar vergisi, tüzel kişilik namına tarh olunur.

İktisadi kamu müesseseleri ile dernekler ve vakıflara ait iktisadi işletmelerden bazılarının tüzel kişiliği haiz olmayabilir. Bu durumda kurumlar vergisi, bunların bağlı oldukları kamu tüzel kişileri veya dernek veya vakıf namına tarh edilir.

Dar mükellefiyete tabi yabancı kurumların vergisine gelince, verginin asıl mükellefi kendileridir. Ancak tarhiyat bunlar hesabına Türkiye'deki müdür veya temsilcileri adına yapılır. Şayet müdür veya temsilcileri mevcut değil ise, kazanç ve iratları yabancı kuruma sağlayanlar adına tarh olunur.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesinde tarhiyatın ne zaman yapılacağı hususu ele alınmıştır. Buna göre Kurumlar Vergisi beyannamesi elden vergi dairesine verilmişse tarhiyat beyannamenin verildiği günde yapılır. Ancak beyanname posta ile vergi dairesine gönderilmişse, beyannamenin vergi dairesine intikal ettiği tarihten itibaren üç gün içinde tarhiyat yapılır.

KONUyla İLGİLİ ÖRNEKLER:

Örnek 1: Dar mükellef kurum (X) Türkiye'de bulunan işyeri vasıtası ile 2005 yılı içerisinde

800.000.-YTL tutarında ticari kazanç elde etmiştir. Bu kurumun ticari karı içerisinde 90.-YTL tutarında serbest bölgeden elde ettiği kazanç ile 25.000.-YTL tutarında iştirak kazancı istisnası vardır. Öte yandan mükellef kurum 2005 yılında GVK 19'uncu maddesi kapsamında 250.000.- tutarında yatırım harcaması yapmıştır. Kanunen kabul edilmeyen giderleri ise 75.000.-YTL dir.

Buna göre mükellef kurumun kurumlar vergisi şu şekilde hesaplanacaktır.

Ticari Bilanço Karı	800.000
K.K.E.G	75.000
Kar ve İlaveler Toplamı	875.000
Serbest Bölge Kazancı	90.000
İştirak Kazancı İstisnası	25.000
Zarar Dahi Olsa İndirim ve	
İstisna Toplamı	115.000
Kar	760.000
Yatırım İndirimi (250 x 0.40)	100.000
Kurum Kazancı Matrahı	660.000
Hesaplanan KV,	198.000

Örnek 2 : Mükellef kurumun ticari bilanço karı 1.500.000.-YTL 'dir. Mükellef kurumun ticari bilanço karı içerisinde 300.000.-YTL iştirak kazancı, 100.000.-YTL emisyon primi ve 150.000.-YTL serbest bölge kazancı mevcuttur. Ayrıca mükellef kurumun 2005 ticari bilanço karının içerisinde 1.10.2004 yılında edindiği ve 30.11.2005 tarihinde sattığı ve sermayesine ilave etme kararı aldığı 100.000.-YTL gayrimenkulün satış kazancı mevcuttur. Mükellef kurum 2005 takvim yılında bankalar kurulu tarafından vergi muafiyeti tanınan bir vakfa makbuz karşılığı 50.000.-YTL bağışta bulunmuştur. Ayrıca 2005 takvim yılında profesyonel bir spor kulübüne sponsor olmuş ve bu sponsorluk çerçevesinde 200.000.-YTL harcama yapmıştır. (Bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamaları herhangi bir gider hesabına kaydedilmemiştir.) 2004 yılından devreden geçmiş yıl zararı ise 250.000.-YTL dir.

Verilere ilişkin Açıklamalar: Mükellef kurumun iştirak kazancı, emisyon primi, serbest bölge kazancı KVK 8. maddesi ve serbest bölgeler ka-

nunu gereği kurumlar vergisinden istisnadır. Gayrimenkul satış karı ise KVK'nın 8/12. maddesinde belirtilen iki tam yıl aktifte bulunma şartı gerçekleşmediği için istisna kapsamında değildir.

Mükellef kurum Bakanlar Kurulu tarafından muafiyet tanınmış olan vakfa yapmış olduğu bağış tutarını KVK 14/1-b maddesi gereği (o yıla ait kurum kazancının %5'ine kadar olan kısmını) indirebilir. Mükellef kurumun indirebileceği bağış ve yardımın üst sınırı ise ticari bilanço karından iştirak kazançları ve geçmiş yıl zararı indirildikten sonra bulunan tutarın %5'i kadar olan kısmıdır. Öte yandan mükellef kurumun 14/1-e maddesi gereği yapmış olduğu sponsorluk harcamasının profesyonel bir spor dalı olması sebebiyle %50'lik kısmını indirim konusu yapabilir.

Bu veriler altında mükellef kurumun Kurumlar Vergisi aşağıda gösterildiği gibidir.

Ticari Bilanço Karı	1.500.000.-
Kar ve İlaveler Toplamı	1.500.000.-
Serbest Bölge Kazancı(-)	150.000.-
İştirak Kazancı İstisnası (-)	300.000.-
Emisyon Primi (-)	100.000.-
Zarar Dahi Olsa İndirim ve İstisnalar Toplamı	550.000.-
Kar	950.000.-
Geçmiş yıl zararı (-)	250.000.-
İndirime esas tutar	700.000.-
Bağış ve yardımlar (-)	47.500.-
Sponsorluk Harcaması (-)	100.000.-
Kazancın bul. Hal. İnd.İst. Ve İndirimler Toplamı	147.500.-
Kurumlar Vergisi Matrahı	552.500.-
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	165.750.-

Örnek 3: Fırat İnşaat ve Ticaret A.Ş.'nin 2005 hesap dönemine ilişkin verileri aşağıdaki gibidir:

1. Bilanço Karı	1.000.000 YTL
2.Kanunen Kabul Edilmeyen	

Giderler (KKEG) (75.000 +10.000)	
(KVK Mük md 14 gereği bağış ve yardımlar dahil)	85.000 YTL
3. Yatırım İndirimi (01.4.2005 tarihinde Fabrikaya alınan kamyon, GVK md 19'a göre 100.000 YTL x %40=)	40.000 YTL
4. Yurt Dışı İnşaat İş Kazancı :	25.000 YTL
5. Gayrimenkul Satış Karı (KVK md 8/12'ye göre sermayeye eklenmiş)	45.000 YTL
6. Serbest Bölgelerden Elde Edilen Kazanç	150.000 YTL
7. Kredi Yurtlar Kurumu'na Öğrenci Yurdu İnşaatı İçin Yapılan Bağış : (100 Yatak Kapasiteli)	75.000 YTL
8. Yıl İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler	55.000 YTL
9. Ödenen Geçici Vergi	120.000 YTL
10. Toplam Geçmiş Yıl Zararı	15.000 YTL

Buna göre kurumlar vergisi şöyle hesaplanacaktır:

I -Ticari Bilanço Kârı	1.000.000 YTL
------------------------	---------------

II- İLAVELER

KKEG (+)	
-Kredi Yurtlar Kurumu...75.000	
- Diğer KKEG10.000	
	85.000 YTL

III- Zarar Olsa Dahı İndirilecek İstisna ve İndirimler

Yurtdışı İnşaat İş Kazancı (-)	25.000 YTL
Bina Satış Karı (KVK md 8/12) (-)	45.000 YTL
Serbest Bölgelerden Elde Edilen Kazanç (-)	150.000 YTL
Kar ve İlaveler Toplamı	1.085.000 YTL

Zarar Olsa Dahı İnd. İstisna ve İndirimler Toplamı	220.000 YTL
Kâr	865.000 YTL
Mahsup Edilecek Toplam	

ÖZEL BÖLÜM

Geçmiş Yıl Zararı	15.000 YTL
İndirime Esas Tutar	850.000 YTL
IV- Kazancın Bulunması Halinde	
İnd. İstisna ve İndirimler	
Eğitim ve Sağlık Tes. ile Yurt İnşaatına	
İlişkin Bağış ve Yardım	
(KVK, mük md 14/c) (-)	75.000 YTL
Yatırım İndirimi (-)	40.000 YTL
Kazanç Bulun. Halinde İndirilecek	
İstisna ve İndirim Toplamı	115.000 YTL
V-Dönem Safi Kurum Kazancı	
(KV Matrahı)	735.000 YTL
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	
(Matrah x %30)	220.500 YTL
Yıl İçinde Kesinti Yoluyla	
Ödenen Vergiler	55.000 YTL
Geçici Vergi	120.000 YTL
Mahsup Edilecek Vergiler	
Toplamı	175.000 YTL
Ödenmesi Gereken Kurumlar	
Vergisi	45.500 YTL

Örnek 4 : Ufuk A.Ş. tam mükellef bir kurumdur ve inşaat sektöründe faaliyet göstermektedir. Mükellef kurumun 01.01.2005-31.12.2005 hesap dönemi faaliyetlerinin sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıda yer almaktadır.

1- Şirket Türkiye’de yapmış olduğu inşaat malzemeleri satışından 30.000.000.-YTL tutarında hasılat elde etmiş olup, yurt içinde satılan bu malların toplam maliyeti 18.000.000.-YTL’dir.

2- Şirket 2005 yılı içinde döviz karşılığı Almanya’ya 20.000.000.-YTL tutarında inşaat malzemesi satmış olup bu malların toplam maliyeti ise 12.000.000.-YTL’dir.

3- Şirket yıl içerisinde sermaye artımında bulunmuş ve itibari değeri 250.000.-YTL olan hisse senetlerini 400.000.-YTL ‘ye satmıştır.

4- Ufuk A.Ş. tam mükellef kurum olan Çağlayan A.Ş.’nin %50 oranında hissedarıdır. Çağlayan A.Ş.’nin 2004 yılı dağıtılabilir karı 3.000.000.-YTL’dir.

5- Mükellef kurum 2005 takvim yılında İtal-

ya’da bir binanın onarım işini yüklenmiş olup bu iş dolayısı ile 1.200.000.-YTL kazanç sağlamış ve bu kazancı 2005 takvim yılı hesaplarına kaydetmiştir.

6- Mükellef kurum 2002 yılında 40.000.-YTL ‘ye satın aldığı ve aktifine kaydettiği arsayı 2005 yılı içinde 150.000.-YTL peşin bedelle satmış ve bu satıştan 110.000.-YTL kazanç elde etmiştir. Şirket satıştan doğan kazancını sermayeye ekleme kararı almış ve 2005 takvim yılında sermaye artırımını işini tamamlamıştır.

7- Mükellef kurum 2004 takvim yılında başladığı fabrika binası için 2005 takvim yılında 100.000.000.-YTL harcama yapmıştır.

8- Mükellef kurum yıl içerisinde 150.000.-YTL tutarında Ar-Ge harcamasında bulunmuş ve Ar-Ge indirimine ilişkin gerekli koşulları gerçekleştirmiştir.

9- Şirket inşaat malzemesi ihracatı ile ilgili olarak muhasebe kayıtlarında izlediği ve genel giderler içinde yer alan ancak belgelendiremediği 85.000.-YTL tutarında harcama yapmıştır.

10 - Şirket 2005 yılında ticari faaliyetin elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olarak 1.300.000.-YTL gider yapmıştır. Bu giderlerin 200.000.-YTL lik kısmı Kanunen Kabul Edilmeyen Gider niteliğindedir.

11- Şirketin 2004 yılı ticari zararı 3.700.000.-YTL mali zararı ise 3.500.000.-YTL’dir.

12- Şirket 2005 takvim yılında geçici vergi dönemleri itibari ile toplam 2.000.000.YTL geçici vergi ödemiştir.

Verilere İlişkin Açıklamalar:

1- Şirketin yurtiçinde yapmış olduğu inşaat malzemesi satışlarından elde ettiği 30.000.000.-YTL tutarında hasılat ticari kazancın bir unsuru olup herhangi bir istisnaya tabi değildir.

2- Almanya’ya yapılan ihracat sonucu elde edilen 20.000.000.-YTL hasılat da ticari kazancın bir unsuru olup herhangi bir istisnaya tabi değildir.

3- Şirketin nominal bedelleri 250.000.-YTL olan hisse senetlerini 400.000.TL bedelle satması sonucu oluşan 150.000.-YTL lik kazanç emisyon primidir ve KVK ‘nın 8/5. maddesi gereğince ku-

rumlar vergisinden istisnadır.

4- Mükellef kurumun Çağlayan A.Ş.den aldığı 1.500.000.-YTL tutarındaki kar payı iştirak kazancı olduğundan KVK'nın 8/1. maddesi hükmü gereği Kurumlar Vergisinden istisnadır.

5- Şirketin 2005 takvim yılında İtalya'da yaptığı işin onarım işi olması ve bu faaliyetten elde edilen kazancın Türkiye'de genel netice hesaplarına aktarılmış olması sebepleri ile KVK'nın 8/7. maddesi hükmü ile Kurumlar Vergisinden istisnadır.

6 - Şirket 2001 takvim yılında 40.000.-YTL bedelle aktifine aldığı arsayı iki tam yıl aktifinde bulundurduktan sonra 150.000.-YTL bedelle peşin olarak satmış ve oluşan kazancı sermayeye ilave etme kararı alarak sermaye artırımını da aynı takvim yılında gerçekleştirmiştir. KVK'nın 8/12. maddesinde belirlenen şartları gerçekleştirdiğinden gayrimenkul satış kazancı kurumlar vergisinden istisnadır.

7- Şirket 2004 takvim yılında başladığı yatırımı için 2005 takvim yılında 100.000.000.-YTL harcama yapmıştır. GVK'nın 19. maddesi ile düzenlenen yatırım indirimi istisnası için şirket harcamasının %40'ını yatırım indirimi istisnası olarak indirebilecektir. $(100.000.000.- \times \%40 = 40.000.000.-YTL)$

8- Şirket 2005 takvim yılında 150.000.-YTL tutarında Ar-Ge harcaması yapmıştır. Mükellef kurumun KVK'nın 14/6 maddesi hükmü ile genel esaslara göre indirim konusu yaptığı bu harcamaların %40'ı oranındaki tutarı beyanname üzerindeki kazançtan indirebilecektir. Bu durumda $(150.000.- \times \%40 =) 60.000.-YTL$ beyanname üzerindeki kazançtan indirilebilecektir.

9- GVK'nın 40. maddesinin birinci bendinin parantez içi hükmüne göre ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatlarının binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderlerini de indirebilirler. Bu durumda Ufuk A.Ş. yapmış olduğu ihracatı ile ilgili harcadığı 85.000.-YTL belgesiz giderinin tamamını

$(20.000.000 \times \% 05 =) 100.000.-YTL$ 'den küçük olduğu için indirim konusu yapabilir. (Bu gider genel gider hesapları içinde yer aldığı için ayrıca indirim konusu yapılmayacaktır.)

10- Şirket yapmış olduğu genel giderler toplamı olan 1.300.000.-YTL nin tamamını ticari kazancın tespitinde gider olarak indirecek ancak bu giderlerin 200.000.-YTL 'lik kısmı mali karın tespitinde indirimi mümkün olmayan gider niteliğinde olduğundan kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurum kazancına ilave edecektir.

11- Şirket 2004 yılı mali zararı olan 3.500.000.-YTL yi 2005 yılı karından mahsup edebilecektir.

12- Şirket 2005 yılında geçici vergi dönemleri itibari ile ödemiş olduğu 2.000.000.-YTL geçici verginin tamamını GVK mükerrer 120. maddesi gereğince hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edebilecektir.

Bu durumda Ufuk A.Ş.'nin Kurumlar Vergisi Beyanı aşağıdaki gibi olacaktır.

A) İndirim ve İlavelerden Önceki

Kurum Kazancı

I	Toplam Hasılat	53.000.000
	1-Yurt içi Satış Hasılatı	30.000.000
	2- İhracat Hasılatı	20.000.000
	3-Emisyon Primi	150.000
	4-İştirak Kazancı	1.500.000
	5-Yurtdışı Onarım İş	1.200.000
	6- Arsa Satış Hasılatı	150.000
II	Toplam Maliyet	30.040.000
	1-Yurt içi Satış Maliyeti	18.000.000
	2-İhracat Maliyeti	12.000.000
	3- Arsa Maliyeti	40.000
III	Toplam Giderler	1.450.000
	1- Genel Giderler	1.300.000
	2-Ar-Ge Harcaması	150.000
IV	Ticari Kar	21.510.000

B) Kurumlar Vergisi Matrahının Hesabı

I-	Ticari Kazanç	21.510.000
----	---------------	------------

K.K.E.G.	200.000
II- İstisnalar ve İndirimler	6.560.000
1- İştirak Kazançlar	1.500.000
2- Emisyon Primi	150.000
3- Yurt dışı Onarım işi	1.200.000
4-G.menkul Satış Kazancı	110.000
5-Ar-Ge İndirimi	60.000
6-Geçmiş Yıl Zararı	3.500.000
7-Yatırım İndirimi	40.000
C) Kurumlar Vergisi Matrahı	15.150.000
D)Hesaplanan Kurumlar Vergisi (%30)	4.545.000
E)Mahsup Edilecek Vergiler	2.000.000
F)Ödenmesi Gereken Kur. vergisi	2.545.000

KAYNAKLAR:

1) Türkiye Cumhuriyeti Vergi Kanunları, Tebliği ve Sirküleri

- 2) Kurumlar Vergisi Ders Notları Emrullah Kirazcı
- 3) Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2004-2005
- 4) Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları 2003 Yılmaz Özbacı
- 5) Kurumlar Vergisi Rehber 2005 A. Murat Yıldız
- 6) Vergi Dünyası 2005 Nisan Sayısı
- 7) Diyalog 2005 Nisan Sayısı
- 8) Diyalog 2005 Mayıs Sayısı
- 9) Vergi Dünyası 2005 Aralık Sayısı
- 10) Gelir İdaresi Başkanlığı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi Rehberi