

Barış GÜRSOY^(*)Murat GÖKKAYA^(*)Suat SARIGÜL^(*)

2010 YILINDA ELDE EDİLEN KURUM KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

1 - GİRİŞ

Kurumlar Vergisi, sermaye şirketlerinin, kooperatiflerin, iktisadi kamu kuruluşlarının, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin, iş ortaklıklarının bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanmaktadır. 2010 yılı itibarıyla 565.556 kurumlar vergisi mükellefi bulunmaktadır. Kurumlar vergisi, 2010 yılı bütçe gelirleri içinde 17 milyar 965 milyon TL gelir ile % 9,3'lük bir paya sahip olmuştur¹.

Kurumlar Vergisi safi kurum kazancı üzerinden hesaplanmaktadır. Safi kurum kazancının tespitine ilişkin hükümler 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda (KVK) tam mükellef kurum-

lar ve dar mükellef kurumlar açısından ayrı ayrı düzenlenmiştir. Tam mükellef kurumlar için safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Dar mükellef kurumların ticarî veya ziraî kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında ise, Gelir Vergisi Kanunu'nun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri uygulanır.

2010 yılında elde edilen kurum kazançlarının vergilendirilmesi ile ilgili açıklamalara aşağıda yer verilmiş olup, hazırlanan çalışma, "2009 Yılında Elde Edilen Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi" başlıklı çalışmamızın güncellenmiş halidir.

2. KURUMLAR VERGİSİNİN MÜKELLEFLERİ

13.01.2011 tarihinde 6102 sayılı Yeni Türk

^{*}Vergi Denetmen Yardımcısı

¹ Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, www.bumko.gov.tr (Erişim: 10.03.2011)

Ticaret Kanunu yayımlanmıştır. Dolayısıyla kurumlar vergisi mükelleflerinden anonim, limited ve eshamlı komandit şirketler açısından kapsamlı değişiklikler olmuştur. Kurumlar vergisi mükellefleri KVK'nın 2. maddesinde sıralanmış ve müteakip 2. maddesinde detaylı olarak açıklanmıştır. Gelir üzerinden alınan gelir ve kurumlar vergisi birbirini tamamlar nitelikte vergi kanunlarıdır. Gerçek kişiler tarafından elde edilen gelirlerin dışındaki tüm gelirler kurumlar vergisi ile kavranmaya çalışılmıştır. Bu nedenle mükellefiyet açısından temel kriter tüzel kişiliğin bulunması değil, gerçek kişiler dışındaki ekonomik birimlerdir. Kurumlar vergisi mükellefleri aşağıdaki gibi sıralanmıştır.

2.1. Sermaye şirketleri

Anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar sermaye şirkettir. Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tâbi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar da kurumlar vergisi açısından sermaye şirketi sayılır.

2.2. Kooperatifler

Kooperatifler Kanununa veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifleri ifade eder.

2.3. İktisadi Kamu Kuruluşları

Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticarî, sınai ve ziraî işletmeler iktisadî kamu kuruluşudur. Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticarî, sınai ve ziraî işletmeler, iktisadî kamu kuruluşu gibi

değerlendirilir.

2.4. Dernek veya Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler

Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler: Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve bu maddenin sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticarî, sınai ve ziraî işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadî işletmeleridir. Kurumlar vergisi açısından sendikalar dernek; cemaatler ise vakıf sayılır.

2.5. İş Ortaklıkları

Kurumların kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler iş ortaklıklarıdır.

İş ortaklıkları ile konsorsiyum arasındaki fark işin yapılmasını ortaklaşa yüklenmeleri noktasında ortaya çıkmaktadır. Konsorsiyumda belli bir işin yapılması ayrı ayrı yüklenilir. Dolayısıyla yüklenilmeyen kısma ilişkin sorumluluk doğmaz.

İş ortaklıkları KVK'da ayrı bir kurum olarak değerlendirilmekte ve kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmaktadırlar. İş ortaklıklarının faaliyetinden doğan kazanç, kurumlar vergisine tabi tutulmakta ve vergi sonrası kazanç ortakların hisselerine göre ortaklara dağıtılmaktadır. Kurumlar vergisi mükelleflerinin zararlarının, bu mükelleflerin ortaklarınca indirilebilmesi mümkün olmayıp aynı durum kurumlar vergisi mükellefi iş ortaklıklarının zararları için de geçerlidir.

3. MÜKELLEF ŞEKİLLERİ

Kurumlar vergisi mükellefleri, kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunup bulunmadığı-

na göre tam mükellefiyet veya dar mükellefiyet esasında vergilendirilecektir. Kanuni merkezden maksat, vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir. İş merkezi ise iş bakımından işlemlerin bilfiil toplandığı ve yönetildiği merkezdir.

3.1. Tam Mükellefiyet

Kurumlardan, kanuni veya iş merkezleri Türkiye’de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilecektir.

3.2. Dar mükellefiyet

Kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye’de bulunmayanlar, sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilecektir.

Dar mükellefiyette kurum kazancı aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşmaktadır:

- Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye’de işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançlar, (Bu şartları taşıyalar bile kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları malları Türkiye’de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye’de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye’de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının ya da her ikisinin Türkiye’de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye’de yapılmasıdır)

- Türkiye’de bulunan zirai işletmeden elde edilen kazançlar,

- Türkiye’de elde edilen serbest meslek kazançları,

- Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye’de kiralanmasından elde edilen iratlar,

- Türkiye’de elde edilen menkul sermaye iratları,

- Türkiye’de elde edilen diğer kazanç ve iratlar.

KVK’nın üçüncü maddesinde belirtilen kazanç ve iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye’de elde edilmesi ve Türkiye’de daimi temsilci bulundurulması konularında GVK’nın ilgili hükümleri uygulanacaktır.

4. SAFİ KURUM KAZANCININ TESPİTİ

Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Safi kurum kazancının tespitinde GVK’nın ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Zirai faaliyetle uğraşan kurumların bu faaliyetinden doğan kazançlarının tespitinde, GVK’nın zirai kazancın tespitine ilişkin hükümleri de dikkate alınır.

Vergi Usul Kanunu’nun 177. maddesinin birinci fıkrasının (4) ve (5) numaralı bentlerine göre her türlü ticaret şirketleri ile kurumlar vergisine tabi olan diğer tüzel kişiler birinci sınıf tüccar olup bilanço esasına göre defter tutmak zorundadırlar. GVK’nın 38 inci maddesinde, bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu belirtilerek, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce;

- İşletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği,

- İşletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı hükme bağlanmıştır.

Ticari kazancın bu şekilde tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanunu’nun değerlemeye ait hükümleri ile GVK’nın ticari kazancın tespitinde indirilecek giderlere ilişkin hükümlerine uyulması gerekmektedir.

KVK’da da safi kazancın belirlenmesinde temel ölçü, dönem sonu ve dönem başı öz sermaye kıyaslamasıdır. Safi kurum kazancının tespitinde KVK’nın 7. ve müteakip maddelerinin yanı

sıra GVK'nın indirilecek giderlere ilişkin 40. maddesi de dikkate alınacaktır. Zirai faaliyetle uğraşan kurumlar, safi kurum kazançlarını tespit ederken belirtilen hükümlerin yanı sıra, hasılatın ve giderlerin tespitine dair özel düzenlemeler nedeniyle GVK'nın 59. maddesinin son fıkrası hükmünü de ayrıca dikkate alacaklardır.

GVK'nın 59. maddesinin son fıkrasında, zirai kazancın bilanço esasına göre tespitinde anılan kanunun 56, 57 ve 58. madde hükümlerinin uygulanacağı belirtilmektedir. Bu hükmeye göre, zirai faaliyetle iştigal eden kurumlar, kurum kazancının tespitinde esas alınacak hasılat ve masraflar bakımından aynen zirai faaliyetlerle iştigal eden gelir vergisi mükellefleri gibi hareket edeceklerdir.

5. KONTROL EDİLEN YABANCİ KURUM KAZANCI

5520 sayılı KVK'nın 7. maddesiyle belli şartlar altında yurt dışı iştiraklere yatırım yapan mükelleflere bu iştiraklerinden fiilen kâr payı dağıtılmasa bile vergi uygulamaları açısından kâr payı dağıtılmış olduğu kabul edilmekte ve bu suretle bu iştiraklerin kazançlarının Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulması sağlanmaktadır.

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

Örnek: Türkiye'de tam mükellef olan (A) Kurumu, (F) ülkesinde kurulu (B) Kurumunun sermayesine %70 oranında iştirak etmektedir. (F) ülkesinde kurulu (C) Kurumunun ise %40 hissesi (B) Kurumuna aittir. (C) Kurumunun %25 hissesi ise yine Türkiye'de tam mükellef olan gerçek kişi (D)'ye aittir. Bu durumda, (A) Kurumu, (C) Kurumuna dolaylı olarak (%70 x %40) %28 oranın-

da iştirak etmektedir. Diğer taraftan, gerçek kişi (D)'nin de (C) Kurumuna doğrudan %25 oranında iştirak ettiği dikkate alındığında, (A) Kurumu ve gerçek kişi (D)'nin, (C) Kurumuna toplam iştirak oranı %53 olduğundan (C) Kurumu, diğer şartların da gerçekleşmesi halinde kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilecektir.

Tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az % 50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kurum kazançları, dağıtılsın veya dağıtılmasın aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde, Türkiye'de kurumlar vergisine tâbidir.

- İştirakin toplam gayrisafi hasılatının %25 veya fazlasının faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, zirai veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması,

- Yurt dışındaki iştirakin ticarî bilanço kârı üzerinden % 10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,

- Yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının 100.000 TL karşılığı yabancı parayı geçmesi,

Maddede geçen kontrol oranı olarak, ilgili hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte sahip olunan en yüksek oran dikkate alınır.

Yukarıda sayılan şartların birlikte gerçekleşmesi durumunda, yurt dışında bulunan iştirakin elde etmiş olduğu kâr, yurt dışı iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibarıyla tam mükellef kurumların, kurumlar vergisi matrahına hisseleri oranında dahil edilir.

Madde kapsamına giren kontrol edilen yabancı kurumların Türkiye'de vergiye tabi tutula-

cak kazancı, zarar mahsubu dahil giderler düşüldükten istisnalar düşülmeden önceki, vergi öncesi kurum kazançları olacaktır. Kontrol edilen yabancı kurumun geçmiş yıl zararları nedeniyle dağıtılabılır kârının olmaması durumunda Türkiye’de vergilendirilecek bir kazançtan söz edilemeyecektir.

Yurt dışı iştirakin kontrol edilen yabancı kurum kazancı kapsamında Türkiye’de vergilendirilmiş kazancının yurt dışındaki kurum tarafından sonradan dağıtılması halinde, elde edilen kâr paylarının daha önce Türkiye’de vergilendirilmiş kısmı ayrıca vergilendirilmeyecektir. Ancak, daha sonraki yıllarda, kontrol edilen yabancı kurumun Türkiye’de vergiye tabi tutulmuş kazancıdan daha fazla kâr payı dağıtılması halinde, aşan kısım kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

6. KURUMLAR VERGİSİ MATRAHININ TESPİTİNDE İNDİRİLECEK GİDERLER

6.1. GVK’ya Göre İndirilecek Giderler

Ticari kazancı tespitinde hangi gider kalemlerinin matrahtan indirilebileceği GVK 40. maddesinde belirtilmiştir. Ancak aşağıda da belirtilen bu gider unsurlarının indirim olarak dikkate alınması için;

- Ticari kazancın elde edilmesi veya idame ettirilmesi ilgili olması,
- Vergi kanunlarında belirtilen haller müstesna olmak üzere, tevsik edici bir belgeye dayanması gerekmektedir.

6.1.1. Ticari Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi için Yapılan Genel Giderler

Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi amacıyla yapılan giderler hasılatın indirilebilir. Ancak bu giderlerin indirilebilmesi için kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında bir illiyet bağı bulunması, giderlerin kazancın elde

edilmesine yönelik olması harcamanın ilgili olduğu gelir doğuran olayın vergiye tabi olması, yapılan gider karşılığında maddi veya maddi olmayan herhangi bir kıymet iktisap edilmemiş olması ve giderin maliyet unsuru olmaması gerekir. Aşağıda sayılan giderler genel olarak bu mahiyettedir.

- Kira giderleri,
- Kırtasiye, temizlik, ısıtma, aydınlatma, su ve telefon gideri,
- Ücret giderleri, personelle ilgili diğer giderler,
- İşyeri, araç ve işletme faaliyetiyle ilgili malların kira giderleri,
- Temsil ve ağırlama giderleri,
- Bina, taşıt, emtia ve bunlara yönelik sigorta giderleri
- Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri,
- Yapılan işle orantılı temsil ve ağırlama giderleri,
- Finansman giderleri
- Reklam giderleri vb. giderlerdir,

Ayrıca GVK’nın 40. maddesinin birinci bendine; İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten, bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla, yurt dışındaki bu işlemlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilecekleri belirtilmiştir. Bu hükümle, bazı giderlerin Vergi Usul Kanunu’nun ilgili hükümlerine göre tevsik edilemediği hallerde dahi ticari kazancın tespitinde indirebilmelerine olanak sağlanmıştır. Ancak götürü gider uygulamasından yararlanılabilmesi için inşaat, onarım, montaj veya taşımacılık faaliyetinin ihracat sayılması şarttır.

Örnek: X Şirketi, 2009 yılında döviz karşılığı yurtdışına yapılan inşaat işinden 15.000.000,00 TL hasılat elde etmiştir. Şirketin ilgili yılda inşaat

işle ilgili genel gider toplamı 10.000.000,00 TL'dir. Bu giderlerden 2.500.000,00 TL'lik kısmının belgesi bulunmamaktadır. Ticari kazançtan indirilebilecek götürü gider tutarı;

Belgelendirilmiş giderler: : 7.500.000,00 TL

Belgelendirilmemiş giderler : 2.500.000,00 TL

Toplam giderler : : 10.000.000,00 TL

Belgesiz giderlere karşılık olmak üzere ticari kazançtan indirilebilecek götürü gider tutarı;

(15.000.000,00x %0.5=) : 75.000,00 TL

Kanunen kabul edilmeyen giderler (2.500.000,00 -75.000,00=): 2.425.000,00 TL

Ticari kazançtan indirilecek belgeli giderler ile götürü olarak hesaplanan giderlerin toplamı

(75.000,00 + 7.500.000,00 =) : 7.575.000,00 TL

6.1.2. Hizmetli ve İşçilerin İşyerinde veya İşyerinin Müstemilatında İlaş ve İbate, Giderleri ile Tedavi ve İlaç Giderleri Ödenen Sigorta Primleri ve Emekli Aidatları, 27. Maddede Yazılı Giyim Giderleri

Mükellefin işinde çalışan hizmetli ve işçilerin işyerinde veya işyerinin eklentilerinde, yiyecek ve barınma giderleri ile tedavi ve ilaç giderleri ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilir. Ancak işçilere işyeri veya müstemilatının dışında bir yemek veriliyor ise buna ilişkin giderlerin de hasılattan indirilmesi GVK 40/1 (genel giderler) kapsamında mümkündür.

Örnek: Personele yemek verilmesi amacıyla anlaşılan şirkete yüz elli personele yemek verilmesi karşılığında 15.000 + KDV ödeme yapılmıştır.

...	...	...
770 Genel Yönetim Giderleri	15.000	
191 İndirilecek KDV	2.700	
102 Bankalar		17.700
...	...	...

Diğer yandan sigorta primleri ile emeklilik aidatlarının gider olarak indirilebilmesi için; ancak kanunla kurulan sigorta şirketleriyle emekli sandıklarına işveren payı olarak **fiilen ödenmiş olması** gerekir. Buna göre özel sigortalar için yapılan ödemeler bu kapsama dahil değildir. Özel sigorta şirketlerine işverenler tarafından yapılan ödemeler işçiye ödenen ücretin brüt tutarına dahil edileceği için ücret gideri olarak GVK'nın 40/1. maddesi gereğince gider olarak dikkate alınması gerekir.

İşverenler tarafından hizmetli ve işçilere ifa ettikleri bir görevin gereği olarak verilen önlük, tulum, baret, çizme, şapka, eldiven, üniforma gibi işten ayrılma söz konusu olduğu takdirde geri alınan giyim eşyalarının da bu madde kapsamında indirilmesi kabul edilmiştir.

6.1.3. İşle İlgili Olmak Şartıyla Mukavelenameye veya İlama veya Kanun emrine İstinaden Ödenen Zarar, Ziyân ve Tazminatlar.

GVK'nın 40/3. maddesi gereğince işle ilgili olmak koşuluyla yazılı bir sözleşmeye veya ilama veya kanun emrine dayanılarak ödenen zarar, ziyân ve tazminatlar gider olarak dikkate alınabilmektedir.

Burada zarar, ziyan ve tazminatların gider olarak indirimine konu olabilmesi için, işle ilgili olması genel şartının yanı sıra, bir kanun hükmüne dayanması ve sözleşmeye veya mahkeme ilamına bağlı bulunması gerekmektedir. Ayrıca bu zarar ve tazminatların teşebbüs sahibinin suçlarından ve şahsi nedenlerden kaynaklanmamış olması gerekmektedir.

Örnek: Daha önce işletmede çalışmış olan Bay A, tazminat talebiyle işletme aleyhine dava açmış; dava sonuçlanmadan önce kendisiyle 5.000 TL tazminat ödeme karşılığı davadan vazgeçmesi konusunda anlaşmaya varılmıştır ve söz konusu tutar ödenmiştir.

...	...	...	...
770 Genel Yönetim Giderleri			5.000
770.02 K.K.E.G.	5.000		
100 Kasa			5.000
...	...	...	...

Örnekten de görüleceği gibi herhangi bir mukavelenameye ilama veya kanun emrine istinaden ödenmeyen tazminatın kurum kazancının tespiti açısından gider kaydı mümkün değildir. Dolayısıyla ilgili tutarın beyanname üzerinden kanunen kabul edilmeyen gider olarak kazanca ilavesi gerekmektedir.

6.1.4. İşle İlgili ve Yapılan İşin Genişliği ve Önemi ile Orantılı Seyahat ve İkamet Giderleri

GVK'nın 40/4. maddesine göre; işle ilgili, işin ehemmiyeti ve genişliği ile orantılı yapılan seyahat ve ikamet giderleri (seyahat maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı olarak), ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılır.

Seyahat ve ikamet giderlerinin fatura, bilet gibi belgelerle kanıtlanması ve seyahat maksadının gerektirdiği süreyi aşmaması gerekmektedir. Bunun yanında yurt dışı seyahatlerde seyahat gideri, bu amaçla alınan dövizin tamamı değil, bundan fiilen harcanan kısma isabet eden tutardır. Turistik mahiyetteki gezi harcamaları ile eşle çıkılan iş seyahati dolayısıyla yapılan harcamaların eşe isabet eden kısmı işle ilgili olmadığından gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Örnek: İşletme sahibi işle ilgili uluslararası bir fuar organizasyonuna katılmıştır. Yapılan seyahat sonucunda 5.450 TL + 680 TL KDV gider yapıldığı belgelendirilmiştir.

...	...	...	...
770 Genel Yönetim Giderleri			5.450
770.04 Seyahat ve İkamet Giderleri	5.450		
191 İndirilecek KDV			680
331 Ortaklara Borçlar			6.130
...	...	...	...

6.1.5. Kiralama Yoluyla Edinilen veya İşletmeye Dahil Olan ve İşte Kullanılan Taşıtların Giderleri

Taşıtların indirim konusu yapılabilmesi için, taşıtların işle ilgili olarak kullanılması ve işletmeye dahil olması gerekmektedir. Taşıtların işletmeye dahil olması demek, bilanço esasına göre defter

tutan mükelleflerde taşıtın bilançonun aktifinde yer almasıdır. İşletme hesabı esasında defter tutulması halinde ise taşıt işletme hesabı defterinin demirbaşların kaydedildiği sayfasında yer almalı, şayet ayrı bir amortisman defteri tutuluyorsa bu defterde ya da amortisman listelerinde taşıta yer verilmelidir. Ayrıca işletmenin aktifinde bulunmamakla birlikte kiralama yoluyla edinilen ve işte kullanılan taşıtların giderleri indirilebilecektir.

Taşıtlara ait olağan tamir bakım giderleri, taşıtların iktisadi değerlerini arttırıcı nitelikte olmadığından doğrudan gider olarak dikkate alınabilir. Ancak taşıtın iktisadi değerlerini arttırıcı giderlerin (kasa, karoser gibi) taşıtın maliyetine eklenerek amortisman yoluyla itfa edilmesi gerekmektedir.

Örnek: İşletme aktifine kayıtlı olan binek oto için 450 TL + KDV akaryakıt, 35 TL + KDV temizlik, 150 TL + KDV lastik yenilemesi için gider yapılmıştır.

...	...	...	...
770 Genel Yönetim Giderleri		675	
191 İndirilecek KDV		81	
			756

Örnek: İnşaat taahhüt işi yapan firmanın aktifine kayıtlı helikopter ile yurt dışında bulunan şantiyeye gidiş geliş için 12.400 TL gider yapılmıştır.

...	...	...	...
770 Genel Yönetim Giderleri		12.400	
770.02 K.K.E.G.	12.400		
102 Bankalar			12.400

6.1.6. İşletme ile İlgili Olmak Şartıyla Bina, Arazi, Gider, İstihlak, Damga, Belediye Vergileri, Harçlar Gibi Ödenen Aynı Vergi, Resim ve Harçlar

GVK'nın 40/6. maddesinde işletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçların ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre, işletme ile ilgili olup, maddede sayılan ve sayılanlarla aynı mahiyetteki vergiler, gider olarak kabul edilmektedir.

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'na eklenen mükerrer 44'üncü madde ile yürürlüğe giren Çevre Temizlik Vergisinin mükellefi, söz konusu vergiye konu olan konut, işyeri ve diğer şekillerde kullanılan binaları kullananlardır. Dolayısıyla, sahibi bulundukları veya kiraladıkları (kiracı sıfatıyla) işyerlerinde ticari faaliyetlerini idame ettiren ticaret erbabının söz konusu işyerleri için ödedikleri çevre temizlik vergilerini safi kazancın tespit edilmesinde gider olarak indirmeleri mümkündür.

6.1.7. Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Ayrılan Amortismanlar

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 313. maddesine göre maddi ve maddi olmayan duran varlıklara amortisman ayırabilmek için bu kıymetlerin işletmede kullanılması, kullanım ömrünün bir yıldan

fazla olması, yıpranmaya ve aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunması gerekmektedir, 2010 yılı için 680,00 TL'yi aşmayan alet, edevat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük gösterenlerde bu sınır topluca dikkate alınır.

6.1.8. İşverence Sendikalar Kanunu Hükümlerine Göre Sendikalara Ödenen Aidatlar

İşverenler tarafından bağlı oldukları sendikalara Sendikalar Kanunu hükümlerine göre ödenen aidatlar ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilir. Ancak aidat olarak ödenen bir aylık tutarın, o ay işçilere ödenen toplam net ücretin bir günlük tutarına kadar olan kısmı gider olarak dikkate alınabilir.

6.1.9. Ücretli Adına Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları

GVK'nın 40. maddesine göre, bireysel emeklilik sistemine ücretli adına ödenen katkı paylarını işverenler ticari kazançtan indirilebileceklerdir. Gider olarak dikkate alınacak katkı payı tutarı, ödendiği ayda elde edilen brüt ücretin % 10'unu ve yıllık olarak brüt asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz.

6.1.10. Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Bağışlanan Gıda Maddeleri

GVK'nın 40. maddesinde, fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda maddelerinin maliyet bedelleri ticari kazancın tespitinde gider olarak gösterilebilir.

6.2. KVK'ya Göre İndirilecek Giderler

Mükelleflerin kurum kazançlarının tespitinde, aşağıda yazılı giderleri hasılatattan indirebilecekleri KVK'da belirtilmiştir.

6.2.1. Menkul kıymet ihraç giderleri

İhraç edilen menkul kıymetlere ilişkin tüm giderler hasılatattan indirilebilecektir. Bu giderler arasında senetlerin kâğıt ve basım giderlerini, mahkeme, noter ve diğer tasdik ve tescil giderlerini, damga vergisini ve ihraç dolayısıyla ödenen sair harç ve resimleri, ihraç dolayısıyla bankalara verilen komisyonları, hisse ve tahvil senetlerinin bor-saya kaydı için yapılan giderleri ve bunlara benzer diğer her türlü giderleri saymak mümkündür.

6.2.2. Kuruluş ve örgütlenme giderleri

Kurumların kuruluşları sırasında yapılan; ana sözleşmenin hazırlanması, kuruluş genel kurul toplantılarının yapılması, tanıtma ve reklam gibi kuruluş ve örgütlenmeye ilişkin bir takım giderlerin kurum kazancından indirilebilmesi mümkündür.

6.2.3. Genel kurul toplantıları için yapılan giderler ile birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye giderleri

Genel kurul toplantıları için kurum tarafından yapılacak giderler; ilan ve posta giderleri, toplantı salonu kira bedeli ve benzeri giderlerden oluşur. Genel kurul üyelerinin genel kurula katılmak için yaptıkları giderler, kurumlarca karşılanırsa dahi gider kaydedilemez. Çünkü bu tür giderler genel kurul yapan kuruma ait giderler olmayıp, ortakların kuruma koydukları sermayelerinin idaresi ile ilgili giderlerdir.

Genel kurul toplantılarında, genel kurul üyelerinin ağırlanmaları ile ilgili giderler, genel örf ve adetlere uygun temsil ve ağırlama gideri niteliğinin ötesine geçmemek koşuluyla gider kayde-

dilebilir. Ayrıca birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye aşamalarında yapılan giderler de kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

6.2.4. Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortağın kâr payı

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde kurumlar vergisi matrahı, şirket kazancından komandite ortaklara düşen pay dışındaki tutardan ibarettir. Komandite ortakların şirket kârından aldıkları pay, GVK'nın ticari kazançla ilgili hükümleri uyarınca şahsi ticari kazanç sayılmaktadır. Bu nedenle, söz konusu payın şirket bünyesinde kurumlar vergisine tabi tutulmaması için komandite ortağın kâr hissesi gider olarak hasılatından indirilebilecektir.

6.2.5. Katılım bankalarınca katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları

Katılım bankalarınca katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları kurum kazancından indirilecek giderler arasında bulunmaktadır. Öte yandan, katılım bankalarının faizsiz olarak kredi temin etmeleri karşılığında yaptıkları kâr payı ödemeleri, finansman gideri niteliğinde olduğundan söz konusu giderlerin GVK'nın 40. maddesinin (1) numaralı bendi uyarınca gider olarak dikkate alınabileceği tabiidir. Ayrıca, mükelleflerin katılım bankalarından sağladıkları bu nitelikteki krediler için hesapladıkları finansman giderleri de ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel gider mahiyetinde olduğundan, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

6.2.6. Sigorta ve reasürans şirketlerince ayrılan teknik karşılıklar

Sigorta ve reasürans şirketlerinde bilanço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmeleri-

ne ait aşağıda belirtilen teknik karşılıklar, belirtilen hesaplama ve şartlar dikkate alınarak kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir.

6.2.6.1 Muallâk hasar ve tazminat karşılıkları

Bu karşılıklar,

- Tahakkuk etmiş ve hesaben tespit edilmiş hasar ve tazminat bedelleri veya bu hesap yapılmamışsa hasar ve tazminatın ve bunlarla ilgili tüm masrafların tahmini değerlerinden reasürör payı düşüldükten sonra kalan tutar,

- Gerçekleşmiş ancak rapor edilmemiş hasar ve tazminat bedelleri ve bunlara ilişkin masraflardan, reasürör payı düşüldükten sonra kalan tutar,

- Saklama payına isabet eden muallâk hasar karşılığı yeterlilik farklarından oluşmaktadır.

Sigorta kapsamına giren bir hasarın ortaya çıkması, sigorta şirketinin poliçede öngörülen şartlarla hasar bedelini ödemesini gerektirmektedir. Hesap dönemi içinde ortaya çıkmış hasarlarla ilgili tazminat, aynı dönem içinde ilgili kişiye ödenmiş ya da mahiyet ve miktar olarak kesinleşmiş olmasına rağmen henüz ödenmemiş olabilir. Bu gibi durumlarda ödenmiş veya tahakkuk etmiş olan tazminat bedeli, ticari kazancın tespitine ilişkin esaslar dahilinde aynı dönemde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Bazı durumlarda ise hasarla ilgili gerekli evrakların temin edilememesi, ekspertiz işlemlerinin sonuçlandırılmaması veya sigorta şirketi ile sigortalı arasındaki anlaşmazlık dolayısıyla ödenecek tazminat tutarı hesap dönemi sonuna kadar belirli bir hale gelip kesinleşmemektedir. Bu durumda, tazminatın tahmini değeri üzerinden bu madde uyarınca hesaplanacak muallâk hasar karşılığı giderlere intikal ettirilebilecektir.

6.2.6.2. Kazanılmamış prim karşılıkları

Bu karşılıklar, yürürlükte bulunan sigorta sözleşmeleri için tahakkuk etmiş primlerden komisyonlar düşüldükten sonra kalan tutarın gün esasına göre bilanço gününden sonraya sarkan kısmından, aynı esasa göre hesaplanan reasürör payının düşülmesinden sonra kalan tutardır. Bu tutar, nakliyat emtia sigortalarında yıllık primin komisyon düşüldükten sonraki tutarından şirketlerin kendi saklama paylarında kalanının %25'ini geçemez. Ayrıca, gün bazlı hesaplama yöntemi uygulamasının istisnası olarak kazanılmamış prim karşılığının gün esasına göre hesaplanması mümkün olmayan reasürans ve retrosesyon işlemlerinde 1/8 yöntemi uygulanabilir.

6.2.6.3. Hayat sigortalarında matematik karşılıklar

Hayat matematik karşılıkları her sözleşme üzerinden ayrı ayrı hesaplanacak olup karşılıkların, gelirleri vergiden istisna edilmiş olan menkul kıymetlere yatırılan kısmına ait faiz ve kâr payları giderler arasında gösterilemeyecektir.

6.2.6.4. Dengeleme karşılığı

Takip eden hesap dönemlerinde meydana gelebilecek tazminat oranlarındaki dalgalanmaları dengelemek ve katastrofik riskleri karşılamak üzere sadece deprem ve mühendislik sigorta branşlarında verilen deprem teminatı için hesaplanan dengeleme karşılıklarının sigorta ve reasürans şirketlerinin gider olarak dikkate alınabilmesi mümkün bulunmaktadır.

7. İNDİRİLEMEYECEK GİDERLER**7.1. Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler**

Öz sermaye, borç niteliği taşımadığından 5520 sayılı KVK'nın 11/1-a maddesi hükmünde,

öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

7.2. Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler

Sermaye niteliğinde olmasına karşın yabancı kaynak gibi gösterilen unsurlar üzerinden hesaplanan giderler de aynı niteliktedir. Konuya ilişkin düzenleme 5520 sayılı KVK'nın 11/1-b maddesinde yer almaktadır. Madde hükmüne göre, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamaz.

7.3. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar

Kazanç dağıtımı sonucu ortaya çıkacak vergisel yükten kaçınmak amacıyla emsalden yüksek veya düşük bedelle mal alım satımı yapılması da önlenmesi gereken bir durumdur. 5520 sayılı KVK'nın 11/1-c maddesi hükmünde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç olarak adlandırılan bu durumda, dağıtılan kazançlar kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamaz.

7.4. Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler

5520 sayılı KVK'nın 11/1-ç maddesi hükmüne göre; her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler (Türk Ticaret Kanununa, kurumların kuruluş kanunlarına, tüzüklerine, ana statülerine veya sözleşmelerine göre safî kazançlardan ayırdıkları tüm yedek akçeler ile Bankacılık Kanununa göre bankaların ayırdıkları genel karşılıklar dahil) kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamaz. Ancak 5411 sayılı Ban-

kacılık Kanunu'na göre ayrılan özel karşılıklar, kurum kazancının tespitinde indirilecek gider olarak dikkate alınabilecektir.

7.5. Hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları ile vergi cezaları ve gecikme zamları

213 sayılı GVK'nın 40/3. maddesine göre işle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir. Ancak 5520 sayılı KVK'nın 11/1-d maddesi hükmüne göre, hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamaz. Sayılanların dışında sosyal güvenlik kurumlarına ödenen gecikme cezaları ile gecikme zamları da bu kapsamda gider olarak indirilemeyecektir.

7.6. Menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında ihracından doğan zararlar

5520 sayılı KVK'nın 11/1-e maddesi hükmüne göre; kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak kaydıyla, menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında ihracından doğan zararlar ile bu menkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamaz.

Örnek: D A.Ş. tarafından 01.01.2010 tarihinden uzun vadeli nakit ihtiyacını karşılamak amacıyla 900.000 TL itibari değeri olan tahvil çıkarılmış ancak tahviller 850.000 TL bedelle satılabilmektedir.

01.01.2010		
100 Kasa	850.000	
408 Menkul Kıymet İhraç Farkı	50.000	
405 Çıkarılmış Tahviller		900.000
01.01.2010		
308 Menkul Kıymet İhraç Farkı	10.000	
408 Menkul Kıymet İhraç Farkı		10.000
İhraç farkının cari yıla isabet eden tutarı		
01.01.2010		
780 Finansman Giderleri	10.000	
780.02 KKEG		
308 Menkul Kıymet İhraç Farkı		10.000
Cari yıla isabet eden ihraç farkının giderleştirilmesi		
.../.../...		

7.7. Bazı taşıtlara ilişkin giderler ve amortismanlar

5520 sayılı KVK'nın 11/1-f maddesi hükmüne göre, kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan; yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak, helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ve amortismanları kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamaz.

7.8. Kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan tazminat giderleri

Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminat giderleri kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamaz.

7.9. Basın yoluyla işlenen fiillerden dolayı ödenen tazminatlar

Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamaz.

7.10. Bazı ürünlere ait ilan ve reklam giderleri

5520 sayılı KVK'nın 11/1-ı maddesi hükmünde, her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 50'si kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacağı belirtilmiştir. Ancak aynı madde hükmünde Bakanlar Kurulu'na bu oranı % 100'e kadar artırma veya sifıra kadar indirme yetkisi verilmiştir.

7.11. Bakanlar Kurulu'nun 90/1081 sayılı ka-

rarı ile söz konusu oran sıfır olarak tespit edilmiş olduğundan alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin tamamı gider olarak indirilebilmekteydi. Ancak 4207 sayılı Kanun'un 19.05.2008 tarihinde yürürlüğe giren değişik 4. maddesine göre; 213 sayılı GVK'nın 41/1-7. maddesinde belirtilen ilan ve reklam giderlerinin, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınmayacağı hükmüne bağlanmıştır. Bu nedenle 19.05.2008 tarihinden itibaren yapılacak olan, her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin tamamının, ticari kazancın ve kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

8. ÖRTÜLÜ SERMAYE

5520 sayılı KVK'nın 11/1-b maddesinde örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde indirim olarak kabul edilemeyeceği hükmü yer almış, 12.maddesinde ise kurum kazancının aşındırılmasını önleme amacını güden bir vergi güvenlik müessesesi olan örtülü sermaye müessesesi düzenlenmiştir.

8.1. Örtülü Sermaye Kavramı ve Borç/Öz Sermaye Oranı

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

Dolayısıyla, işletmede kullanılan borçların örtülü sermaye sayılabilmesi için;

- Doğrudan veya dolaylı olarak ortak veya ortakla ilişkili kişiden temin edilmesi,

- İşletmede kullanılması,

- Bu şekilde kullanılan borcun hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşması gerekmektedir.

Borç/Öz Sermaye karşılaştırmasında sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar hariç olmak üzere, ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar % 50 oranında dikkate alınır.

Ortaklık ilişkisi, bir kurumun hem ortak olduğu kurumlarla hem de söz konusu kuruma ortak olan gerçek kişi ve kurumlar ile olan ilişkisini kapsamaktadır. Bu ilişkide herhangi bir ortaklık payı sınırı bulunmamakla beraber İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisselerin elde bulundurulması halinde, bu hisselerin ait olduğu kurumlardan yapılan borçlanmalarda örtülü sermayenin oluşabilmesi için bu şekilde elde bulundurulan hisselerin sağladığı ortaklık payının en az %10 olması gerekmektedir.

Örtülü sermaye uygulanmasında ortakla ilişkili kişi;

- Ortağın, doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında ortağı olduğu veya en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da

- Doğrudan veya dolaylı olarak ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az %10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu ifade etmektedir.

Dolayısıyla, ortakla ilişkili sayılan kişi ve kurumlarda, en az %10 oranında sermaye, oy ya da kâr payı hakkına sahip olma şartı aranmaktadır. Gerçek kişi veya kurumların, borç kullanan kurumlara, %10 oranından daha az sermaye, oy veya kâr payı hakkı bulunması halinde, ortakla

ilişkili kişi sayılmaları söz konusu olmayacaktır.

Borcu kullanan kurumun, borcu ortaklık ilişkisi olan bir kurumdaki veya ortakları ile ilişkili bir başka kurumdaki doğrudan temin etmemesi örtülü sermayenin mevcut olmayacağı anlamına gelmemektedir. Borcun, ortak veya ortakla ilişkili kişiden ancak üçüncü kişi üzerinden dolaylı olarak temin edilmesi durumunda da örtülü sermaye söz konusu olabilecektir. Dolaylı olarak temin edilen borçlanmalarda araya birden fazla kurumun girmesi borcun örtülü sermaye olarak kabul edilmesine engel teşkil etmemektedir.

Örneğin; Kurum (X), Kurum (Y)'nin %60 oranında ortağıdır. Kurum (X), hem kendisi hem de ortağı olan Kurum (Y)'nin ortaklık ilişkisi içinde olmadığı Kurum (Z)'ye, Kurum (Z) de Kurum (Y)'ye borç vermiştir. Bu durumda, Kurum (Y)'nin kendi ortağı olan Kurum (X)'den Kurum (Z) üzerinden dolaylı olarak borç temin ettiği kabul edilecek ve diğer şartların varlığı halinde bu borçlanma örtülü sermaye sayılacaktır.

Örtülü sermayeden söz edilebilmesi için borcu alan kurumun bu borcu işletme veya yatırım harcamalarında kullanması gerekmektedir. Bu borcun aynı şartlarla diğer başka bir kuruma aktarılması halinde, işletmede kullanılan bir borçtan söz etmek mümkün olmayacak ve bu borçlanma nedeniyle örtülü sermaye oluşmayacaktır. Örneğin; Kurum (T), Kurum (F)'nin %70 oranında, Kurum (F)'de Kurum (S)'nin aynı oranda ortağıdır. Kurum (F), Kurum (T)'den aldığı 2.000.000.-TL borcun yarısını aynı şartlarla Kurum (S)'ye borç vermiştir. Bu durumda, Kurum (F)'nin Kurum (T)'den almış olduğu borcun yarısı, işletmede kullanılmadan devredildiğinden, borcun bu tutar kadar kısmının Kurum (F) için örtülü sermaye olduğundan söz edilemez. Diğer taraftan, Kurum (S)'nin kullandığı borç tutarı her halükarda örtülü sermaye hesabında dikkate alı-

nacaktır.

Ortak veya ortakla ilişkili kişiden temin edilip işletmede kullanılan borçların örtülü sermaye olarak kabul edilebilmesi için bu borçların hesap döneminin başındaki öz sermayenin üç katını aşması gerekmektedir. Dolayısıyla, ortak veya ortakla ilişkili kişilerden yapılan borçlanmalarda, bu kişilerden alınan borçların toplamının hesap dönemi başındaki öz sermayenin üç katı ile karşılaştırılması ve bu oranı aşan borç tutarlarının oranı aştıkları sürece ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Öz sermaye kavramı; kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş olan hesap dönemi başındaki öz sermayesini ifade etmektedir. Vergi Usul Kanununun 192.maddesi uyarınca öz sermaye, aktif (mevcutlar ile alacaklar) toplamı ile borçlar arasındaki farktır.

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

8.2. Örtülü Sermaye Sayılmayacak Borçlanmalar

5520 sayılı KVK'nın 12.maddesinin 6.fıkra-sında örtülü sermaye sayılmayacak borçlanmalar

açıklanmıştır.

- Kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayri nakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yaptıkları borçlanmalar örtülü sermaye sayılmaz. Nakdi teminat karşılığında sağlanan krediler ise borç/öz sermaye oranının hesabında işletmeye verilen borç olarak dikkate alınacaktır. Kurumun kasasında veya bankada bulunan yerli veya yabancı paralar ile her an nakde çevrilebilen çekler, altın, Devlet Tahvili, Hazine bonosu, Toplu Konut İdaresince çıkarılan veya İMKB'de işlem gören hisse senetleri, tahvil ve bonolar dışındaki her türlü teminat gayri nakdi teminat olarak değerlendirilecektir.

- Kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin banka veya finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla, yani kredi sözleşmesinin içerdiği vade, faiz oranı ve benzeri kullandırılma şartlarında herhangi bir değişiklik yapılmadan kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar, örtülü sermaye kapsamı dışında tutulmuştur.

- 5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar örtülü sermaye sayılmaz.

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

9. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI

5520 sayılı KVK'nın 11/1-c maddesinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak da-

ğıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirim olarak kabul edilemeyeceği hükmü yer almış,13.maddesinde ise transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım müessesesi düzenlenmiştir.

KVK'nın 13.maddesine göre, kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları durumunda, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacaktır.

Mal veya hizmet alım ya da satımı; alım, satım, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması ve verilmesi işlemleri ile ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren diğer işlemleri ifade etmektedir.

İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır.

Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.

Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder. Emsalle-

re uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur.

Kurumlar, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, aşağıdaki yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit edeceklerdir.

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

Bu yöntemin uygulanabilmesi için ilişkili kişilerle yapılan işlemin, birbirleriyle ilişkili olmayan kişilerin yaptıkları işlem ile karşılaştırılabilir nitelikte olması gerekmektedir.

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

Buradaki uygun brüt kâr oranı, söz konusu mal veya hizmet alım veya satım anında ilişkisiz kişilere satılması halinde uygulanacak fiyatı yansıtan kâr oranını ifade etmektedir.Bu yöntemin özellikle hammadde ve yarı mamuller ile imal edilen mallara ilişkin işlemlerde uygulama alanı bulması öngörülmektedir.

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

Bu yöntemde, emsallere uygun fiyat veya bedele ulaşmak için temel alınan unsur, aralarında

herhangi bir bağlantı bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yapılması muhtemel satış ve bu satışta uygulanacak fiyat veya bedeldir. Varsayımlara dayalı olarak saptanan söz konusu fiyat veya bedelden uygun bir brüt satış kârı düşülerek ilgili işlem için emsallere uygun fiyata ulaşılabacaktır.

- Diğer yöntemler: Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyeceği diğer yöntemleri kullanabilir.

İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirlenebilir. Bu şekilde belirlenen yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşır.

Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

5766 sayılı Kanunla KVK'nın transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım konusunu düzenleyen 13. maddesine 2008 ve müteakip yıllar kazançlarına uygulanmak üzere " Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü Hazine zararının doğ-

ması şartına bağlıdır. Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir." hükmü eklenmiştir. Dolayısıyla 2008 yılı dahil olmak üzere, kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak yaptıkları işlemler nedeniyle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının bulunduğu kabul edilebilmesi için bu işlemler nedeniyle hazine zararının doğmuş olması yani vergi ziyana sebebiyet verilmiş olması gerekecektir.

10. İSTİSNALAR

5520 Sayılı KVK'nın 5. maddesinde kurumlar vergisinden istisna olan kazançlar sıralanmıştır. Aşağıda sıralanan istisna konusu kazançlardan (iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç) doğan zararların kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir.

10.1. İştirak Kazançları İstisnası

10.1.1. Yurt İçi İştirak Kazançları İstisnası

Kurumların da ayrı birer kişilik olarak kamu hizmetlerinden faydalanması nedeniyle vergi ödemesi gerektiği görüşü, kurumlar vergisinin kaynağını teşkil etmiştir. Ancak bir kuruma ortak olan başka bir kurumun elde ettiği kazanç, daha önce vergilendirilmiş gelir niteliğinde olduğundan vergi dışı bırakılması gerekliliği ortadadır. 5520 Sayılı KVK'nın 5/1-a maddesi ile daha önce vergilendirilmiş olan kurum kazancının, bu karı alan ikinci bir kurumda mükerrer vergilendirilmesinin önüne geçilmek amaçlanmıştır.

Anılan madde hükmüne göre; kurumların, tam mükellefiyete tâbi başka bir kurumun sermayesine katılmaları nedeniyle elde ettikleri kazançlar (Fonların katılma belgeleri ile yatırım or-

taklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları hariç) ile tam mükellefiyete tâbi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları kurumlar vergisinden istisnadır.

- İştirak Eden Kurum Olmalıdır: İstisna uygulaması için ilk şart, istisnadan yararlanacak şirketin kurum niteliğinde olması gerektiğidir. 5520 sayılı KVK'nın 1. maddesinde kurumlar; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıkları olarak sıralanmıştır. İstisnadan yararlanacak olan kurumun dar veya tam mükellef olması durumu değiştirmemektedir.

- İştirak Edilen Tam Mükellef Kurum Olmalıdır: Diğer bir husus, iştirak edilen kurumun kanuni veya iş merkezinin Türkiye'de bulunması gerektiğidir. İstisnanın kapsamı yalnızca tam mükellef kurumlara iştiraklerden ortaya çıkan kazançları kapsamaktadır. Dar mükellef iştiraklere ilişkin istisna hükümleri aynı madde hükmünün "b" bendinde farklı şartlara tabi olmak üzere düzenlenmiştir.

İstisnanın kapsamı aslen, iştirak edilen kurumun sermayesine veya kârına katılma karşılığında elde edilen kazançları kapsamaktadır. Ayrıca iştirak edilen kurumun, yönetim kurulunda bulunan temsilcileri vasıtasıyla elde edilen kar payları da bu kapsama dahildir.

Örnek: Dar mükellef C A.Ş., tam mükellef D A.Ş.ye %20 oranında ortaklık payı vardır. 2010 hesap dönemi sonucu elde edilen kardan 10.000 TL kar payı dağıtılacağı duyurulmuş, daha sonra söz konusu kar payı tahsil edilmiştir.

_____	.../.../....	_____	.	.
132 İştiraklerden Alacaklar		10.000		
640 İştiraklerden Temettü Gelirleri		10.000		
- Kar payı dağıtım kararı verilmesi				
_____	.../.../....	_____		
100				
Kasa		10.000		
132 İştiraklerden Alacaklar		10.000		
- Karpayının tahsil				
_____	.../.../....	_____		

Yer verilen örnekte kar hesabına alınan temettü gelirleri, beyanname üzerinden istisna olarak indirim konusu yapılacaktır.

11. Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası

Her ne kadar dar mükellef kurumların kazançları yurt dışında vergilendirilmiş olsa da, vergilendirme yetkisinin devletin egemenlik gücüne dayanması ve daha önce vergilendirme işleminin yabancı bir ülke tarafından yapılmış olması nedeniyle yurt dışı iştiraklerden elde edilen kazançların da bazı durumlarda vergilendirilmesi gerektiği benimsenmiştir. Ancak çifte vergilendirmenin önüne geçmek

amacıyla yurt dışı iştiraklerden elde edilen kazançlar bazı şartların varlığı halinde kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

5520 Sayılı KVK'nın 5/1-b maddesine hükmüne göre kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri iştirak kazançları aşağıda sayılan şartların varlığı halinde kurumlar vergisinden istisnadır;

- **İştirak Eden Kurum Olmalıdır:** Yurt dışı iştirak kazançları istisnası hükümlerinden faydalanmak için de kurum olmak yeterlidir. Tam veya dar mükellef kurum olmak durumu değiştirmektedir.

- **İştirak Edilen Dar Mükellef Kurum Olmalıdır:** Buna göre kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan iştiraklerden elde edilen kazançlar bu istisna kapsamındadır.

- **Ortaklık Payı:** İştirak payını elinde tutan şirketin, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az % 10'una sahip olması gerekir.

- **Ortaklık Süresi:** Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süreyle elde tutulması (Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurt dışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle elde edilen iştirak payları için sahip olunan eski iştirak paylarının elde edilme tarihi esas alınır) gerekmektedir.

- **Vergi Yükü:** Yurt dışı iştirak kazancının kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü (toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamı-

na oranlanması suretiyle bulunur) taşınması gerekir. Ancak iştirak edilen şirketin esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşınması gerekmektedir.

- **Türkiye'ye Transfer Edilmesi:** İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi gerekir.

5520 Sayılı KVK'nın 5/1-h maddesi hükmünde; yurt dışı inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerden elde edilerek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar başka bir şart aranmaksızın istisna konusu kazançlar arasında sayılmıştır. Ancak sayılan işler, yurt dışında bulunan iştirakler aracılığıyla gerçekleştirilmişse istisna için yukarıda sayılan şartlar aranacaktır. Bu durumun istisnası, ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olmasıdır. İlgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda; iştirakin özel amaç için kurulduğunun ana sözleşmelerinde belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması şartıyla, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlar için yurt dışı iştirak kazançları istisnası için sayılan şartlar aranmaz.

11.1. İştirak Hisseleri Satış Kazancı İstisnası

11.1.1. Yurt İçi İştirak Hisseleri Satış

Kazancı İstisnası

Kurumlar tarafından yurt içinde bulunan iştiraklerden elde edilen kazançların istisna konusu olduğu daha önce açıklanmıştı. Bu defa söz ko-

nusu iştiraklere ait hisselerin satılmasından elde edilen kazançlara ilişkin istisna üzerinde durulacaktır. Ancak söz konusu istisna hükmü, iştirak hisseleriyle birlikte taşınmaz, kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışını da kapsadığından, ilgili açıklamalara aşağıda KVK 5/1-e hükmüne ilişkin açıklamalarda yer verilmiştir.

11.1.2. Yurt Dışı İştirak Hisseleri Satış Kazancı İstisnası

5520 Sayılı KVK'nın 5/1-c maddesine göre, kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının % 75 veya daha fazlası, kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az % 10 oranında iştirakten oluşan tam mükellefiyete tâbi anonim şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları kurumlar vergisinden istisnadır.

Söz konusu istisnaya ilişkin madde hükmü incelendiğinde istisnadan yararlanabilmek için öngörülen şartlar aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- İştirak Eden Tam Mükellef Anonim Şirket Olmalıdır: Öncelikle iştirak hisseleri satışından kazanç elde eden kurumun kanuni veya iş merkezi Türkiye'de olmalıdır. Ayrıca ilgili kurum, anonim şirket olmalıdır.

- İştirak Edilen Şirketin Kanuni veya İş Merkezi Türkiye'de Bulunmamalıdır: İlk bakışta iştirak edilen şirketin dar mükellef olması gerektiği düşünülebilir. Ancak bu şart, daha geniş bir mana içermektedir. Şöyle ki, "veya" bağlacı her iki şartın aynı anda sağlanması ile şartlardan sadece birinin sağlanması anlamını ifade etmek için kullanılmıştır. Dolayısıyla iştirak edilen şirket dar mü-

kellef olabileceği gibi kanuni veya iş merkezinin biri yurt dışında bulunan tam mükellef de olabilir.

- İştirak Edilen Şirket Anonim veya Limited Şirket Niteliğinde Olmalıdır: Kanuni veya iş merkezi yurt dışında bulunan ilgili şirket, anonim veya limited şirket niteliğinde olmalıdır.

- İştirak Hisseleri İki Yıl Aktifte Kalmış Olmalıdır: İstisnaya konu iştirak hisseleri en az iki tam yıl aktifte yer almış olmalıdır. Bu şart, satışa konu iştirak hisseleri, elden çıkarma tarihi itibarıyla en az iki tam yıl (730 gün) süreyle aktifte tutulmuş olması gerektiğini ifade etmektedir.

- İştiraklerin Aktif Toplamına Oranı Şartı: Nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha fazlası yukarıda sayılan iştiraklerden her birinin sermayesine en az % 10 oranında iştirakten oluşmalıdır ve bu şart en az bir yıl süreyle sağlanmalıdır. Nakit ve benzeri varlıklar olarak; şirketin kasasında veya bankada bulunan nakit varlıklar, şirket tarafından alınan çekler, altın, Devlet tahvili, Hazine bonosu, Toplu Konut İdaresince çıkarılan veya İMKB'de işlem gören hisse senetleri, tahvil ve bonoların anlaşılması gerekmektedir. Ayrıca iştiraklerin toplamı hesabında, sermayesine %10'dan daha az iştirak edilen şirketler dikkate alınmamalıdır.

11.2. Emisyon Primi (Hisse Senedi İhraç Primi) İstisnası

5520 sayılı KVK'nın 5/1-ç maddesi hükmüne göre anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların bedelinin itibarî değeri aşan kısmı kurumlar vergisinden istisnadır.

Örnek: D A.Ş. tarafından ihraç edilen hisse senetlerine talebin yüksek olması nedeniyle 150.000 TL itibari değerli hisse senetleri 200.000 TL bedelle satılmıştır. Aracı banka 3.000 TL ko-

misyon gideri sonrası söz konusu bedeli şirketin banka hesabına yatırdığını bildirmiştir. Söz konusu karlar daha sonra sermayeye ilave edilmiştir.

...	...	...
501 Ödenmemiş Sermaye	150.000	
500 Sermaye		150.000
...	...	...
102 Bankalar	197.000	
770 Genel Yönetim Giderleri	3.000	
501 Ödenmemiş Sermaye		150.000
520 Hisse Senetleri İhraç Primleri		50.000
...	...	...
520 Hisse Senetleri İhraç Primleri	50.000	
500 Sermaye		50.000
...	...	...

11.3. Türkiye’de Kurulu Yatırım Fonlarının Kazançlarına İlişkin İstisna

Türkiye’de kurulu;

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

11.4. Taşınmaz, İştirak Hisseleri, Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri ve Rüçhan Haklarının Satışından Doğan Kazançlar

Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75’lik kısmı.

Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak sa-

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

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

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

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

Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralınmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

Holding şirketlerin sahip olduğu iştirak hisseleri 110 Hisse Senetleri Hesabı'na kaydedilmişse kısa vadeli yatırım amacıyla tutulduğunu gösterdiğinden KVK 5/1-e kapsamında iştirak hisseleri satış kazancı istisnasından yararlanılması mümkün değildir. Ancak 24- Mali Duran Varlıklar hesap grubunda kayıtlı ise KVK 1 Seri No'lu Genel Tebliğ uyarınca diğer şartların da varlığı halinde istisnadan yararlanılacaktır.

Örnek: Aktifte beş yıldır kayıtlı bulunan 800.000 TL maliyet bedelli binanın 1.000.000 TL bedelle peşin satılması durumunda yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir.

25.03.2007	
102 Bankalar	1.000.000
252 Binalar	800.000
649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar	200.000
.../.../....	

Kayıtta kar hesabına alınan 200.000 TL'nin %75'i beyanname üzerinde istisna satırına dahil edilecek ve ticari bilanço karından düşülecektir. Daha sonra sonraki yıl kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar pasifte özel bir fon hesabına alınacaktır.

10.01.2008	
570 Geçmiş Yıl Karları	150.000
549 Özel Fonlar	150.000
.../.../....	

Yukarıda yer verilen örnekte, bedelin yarısının peşin tahsil edildiği kalan yarısının ise üç yıl sonra tahsil edildiği varsayılırsa kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır. Karlar 75.000

25.03.2007		
102 Bankalar	500.000	
120 Alıcılar	500.000	
252 Binalar		800.000
649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar		200.000
10.01.2008		
570 Geçmiş Yıl Karları	150.000	
549 Özel Fonlar		150.000
31.12.2008		
900 Matraha Dahil Edilecek Karlar	75.000	
901 Matraha Dahil Edilecek Karlar Karş.		75.000
.../.../....		

11.5. Bankalara veya TMSF'ye Olan Borçların Tasfiyesinde Ortaya Çıkan Kazançlara İlişkin İstisna

Bankalara borçları nedeniyle kanunî takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı ile bankaların bu şekilde elde ettikleri söz konusu kıymetlerin satışından doğan kazançların %75'lik kısmı.

11.6. Yurt Dışı Şube Kazançları İstisnası

Kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan kurum kazançları;

- Bu kazançların, doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,
- Kazançların elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması,
- Ana faaliyet konusu, finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olan kurumlarda, bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması.

Bu bent uyarınca toplam vergi yükü, birinci fıkranın (b) bendindeki tanıma göre tespit edilir

11.7. Yurt Dışı İnşaat, Onarım, Montaj İşleri İle Teknik Hizmetlerden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna

Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

11.8. Eğitim Tesisleri İle Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna

Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usûller çerçevesinde beş hesap dönemi itibarıyla elde edilen kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. İstisna, belirtilen okulların ve rehabilitasyon merkezlerinin faaliyete geçtiği hesap döneminden itibaren başlar.

11.9. Risturn İstisnası

Kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar ile aşağıda belirtilen kooperatiflerin ortakları için;

- Tüketim kooperatiflerinde, ortakların kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine,
- Üretim kooperatiflerinde, ortakların üreterek kooperatife sattıkları veya kooperatiften üretim faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların değerine,
- Kredi kooperatiflerinde, ortakların kullan-

dıkları kredilere,

göre hesapladıkları risturnlar.

Bu risturnların ortaklara dağıtımı, kâr dağıtımı sayılmaz. Risturnun nakden veya aynı değerinde mal ile ödenmesi istisnanın uygulanmasına engel değildir.

Ortaklardan başka kimselerle yapılan işlemlerden doğan kazançlar ile ortaklarla ortaklık statüsü dışında yapılan işlemlerden doğan kazançlar hakkında risturnlara ilişkin istisna hükmü uygulanmaz. Bunların genel kazançtan ayrılmasında, ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine olan oranı esas alınır.

12. ZARAR MAHSUBU

Kurumların ticari faaliyetlerden doğan zararlar, aşağıda yapılan esaslara göre sonraki dönemlerde doğan kazançlarından indirilebilirler.

12.1. Geçmiş Yıl Zararları

Kurumlar vergisi beyannamesinde, her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve 5 yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar kurum kazançından indirilebilecektir.

Mükelleflerce bir hesap dönemi içerisinde oluşan zararın, müteakip 5 hesap döneminde oluşacak kârlarla mahsup edilememesi halinde mahsup imkânı ortadan kalkmaktadır.

12.2. Devir ve Bölünme Durumunda Zarar Mahsubu

Devir veya tam bölünme hallerinde, varlıkları devralan kurumlar, devralınan veya bölünen kurumların zararlarını aşağıda belirtilen sınırlamalar çerçevesinde mahsup imkânına sahiptirler.

Buna göre devralan kurumlar, kendi bünyelerinde oluşan zararların yanı sıra;

- Devir halinde devralınan kurumların devir

tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararlarını,

- Tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumun öz sermaye tutarını geçmeyen zararlarını kazançlarından indirebileceklerdir.

Devir ve bölünme hallerinde devreden zarar tutarları, devralınan veya bölünen kurumun öz sermayesi ile sınırlıdır. Tam bölünme işleminde, bölünen kurumun zararlarından, söz konusu kurumun öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zarar kısmı mahsup edilebilecektir.

Öz sermaye, kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca devir veya bölünme tarihi itibarıyla tespit edilmiş olan öz sermayesidir. Vergi Usul Kanununun 192 nci maddesi uyarınca, aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark öz sermayeyi teşkil etmektedir.

Devralınan veya bölünen kurumun öz sermaye tutarının sıfır veya negatif olması halinde bu kurumların zararlarının mahsubu mümkün değildir. Devir ve bölünme halinde zarar mahsubu yapılabilmesi için;

- Devralınan veya bölünen kurumların son 5 yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması,

- Devir veya bölünme neticesinde zarar mahsubu yapacak kurumun, aynı faaliyete devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az 5 yıl süreyle devam etmesi gerekmektedir.

KVK'nın 9 uncu maddesi ile devir ve bölünme işlemlerinde zarar mahsubu yapılabilmesi için "aynı faaliyete devam" şartı getirilmiştir. Bu şart, mülga 5422 sayılı Kanunun mükerrer 14 üncü maddesinde yer alan "aynı sektörde faaliyet gösterme" şartından daha dar kapsamlı bir şart olup devralan kurumların devir veya bölünmenin meydana geldiği tarihten itibaren en az 5 yıl sü-

reyle, devralınan veya bölünen kurumların faaliyetlerini devam ettirme zorunluluğu bulunmaktadır.

Vergiden kaçınma amacına yönelik olarak ekonomiye kazandırılması mümkün olmayan kurumların devir veya bölünme suretiyle devralınması ya da devralınan veya bölünen kurumların faaliyetinin 5 yıllık süre içinde arızı hale getirilerek kısmen durdurulması veya sona erdirilmesi gibi ekonomik olmayan sebeplerle devir ve bölünme işleminin yapılması halinde zarar mahsubu mümkün değildir.

Şartların ihlali halinde zarar mahsubu olanağı ortadan kalkacağından, gerekli düzeltme işlemi yapılacak; yersiz zarar mahsubu nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyayı doğmuş sayılacaktır.

Devralınan zararlar, devreden veya bölünen kurumda doğduğu dönemden itibaren beş yıllık süre içinde mahsup edilebilecektir. Devir ve bölünme halinde mahsup edilebilecek zararlar, hangi hesap dönemine ait olduğu devralan kurumların beyannameleri ekinde ayrıca bildirilmek şartıyla, mükelleflerce serbestçe belirlenebilecektir. Öz sermaye sınırlamasını aşan zarar tutarları ise iptal edilecektir.

12.3. Yurt Dışı Zararların Mahsubu

Kurumların yurt dışı faaliyetlerinden zarar doğması halinde, maddede belirtilen koşullar dahilinde yurt dışı zararların kurum kazancından indirilebilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, kazançları Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen faaliyetlere ilişkin yurt dışı zararların mahsup imkânı yoktur.

Buna göre, yurt dışı inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançlar Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendine göre Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilmiş oldu-

ğundan, bu faaliyetlerden zarar doğması halinde, bu zararlar diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirim konusu yapılamaz. Türkiye’de indirim konusu yapılan yurt dışı zararların ilgili ülkede mahsup edilmesi veya gider yazılması halinde, Türkiye’de beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, mahsup ya da gider yazılmadan önceki tutar olacaktır.

Kurumların yurt dışı faaliyetlerinden doğan zararlarını, Türkiye’de beyan ettikleri kazançlardan indirebilmeleri için faaliyette bulundukları ülkenin vergi kanunlarına göre beyan ettikleri vergi matrahlarını (zarar dahil), her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisini haiz kuruluşlara incelettirip rapora bağlatmaları ve bu raporun aslı ile birlikte tercüme edilmiş bir örneğini Türkiye’deki ilgili vergi dairesine vermeleri şarttır. Ayrıca, söz konusu denetim kuruluşlarınca hazırlanan rapor ekinde yer alacak vergi beyanları ile bilanço ve gelir tablosunun, yabancı ülkedeki yetkili makamlara onaylatılması zorunludur.

Faaliyette bulunulan yabancı ülkede denetim yetkisini haiz bir denetim kuruluşunun olmaması halinde, her yıla ait vergi beyannamesi ve eki bilanço ile gelir tablosunun, yabancı ülkenin yetkili makamlarından alınacak veya onaylatılacak birer örneğinin, mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılarak, aslının ve tercüme edilmiş bir örneğinin ilgili vergi dairesine verilmesi gereklidir.

13. DİĞER İNDİRİMLER

5520 sayılı KVK’nın 10. maddesinde, kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla ve kanundaki sırasıyla kurum kazancından indirilebilecek diğer indirimler düzenlenmiştir. Bu maddede yer alan diğer indirimler (Ar-Ge in-

dirimi hariç) esas itibarıyla kazancın bulunması halinde beyanname üzerinden indirilebilen ve kazancın bulunmaması veya yetersiz olması halinde ise sonraki dönemlere devretmeyen indirimlerdir.

13.1. Ar-Ge İndirimi

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

- Bilimsel ve teknolojik alanlardaki belirsizlikleri gidermek ve bunları aydınlatmak amacıyla, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni teknik bilgilerin elde edilmesi,
- Yeni yöntemlerle yeni ürünler, madde ve malzemeler, araçlar, gereçler, işlemler, sistemler geliştirilmesi, tasarım ve çizim çalışmaları ile yeni teknikler ve prototipler üretilmesi,
- Yeni ve özgün tasarıma dayanan yazılım faaliyetleri,
- Yeni üretim yöntem, süreç ve işlemlerinin araştırılması veya geliştirilmesi,
- Bir ürünün maliyetini düşürücü, kalite, standart veya performansını yükseltici yeni tekniklerin /teknolojilerin araştırılması.
- Aşağıda sayılan faaliyetler Ar-Ge faaliyetleri kapsamında değerlendirilmez:
 - Pazar araştırması ya da satış promosyonu,
 - Kalite kontrol,
 - Sosyal bilimlerdeki araştırmalar,
 - Petrol, doğalgaz, maden rezervleri arama ve sondaj faaliyetleri,
 - İcat edilmiş ya da mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanımı,
 - Biçimsel değişiklikler
 - Bilimsel ve teknolojik yenilik doğurmayan rutin faaliyetler (rutin veri toplama, rutin analiz-

ler için kullanılan program, yazılım gibi üretilen prototiplerin rutin ayarlamaları),

- İlk kuruluş aşamasında kuruluş ve örgütlenmeyle ilgili araştırma giderleri,

- Proje sonucunda geliştirilen ürüne ilişkin fikri mülkiyet haklarının korunmasına yönelik çalışmalar,

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

Ar-Ge faaliyeti, esas itibarıyla denemelerin son bulunduğu, ilk üretimin yapıldığı aşamada sona erer. Ar-Ge projesi neticesinde elde edilen ürünün pazarlanabilir aşamaya geldiği andan itibaren Ar-Ge projesi bitmiş sayılır. Bu tarihten sonra yapılan harcamalar Ar-Ge harcaması kapsamında değerlendirilmez. Ancak, tamamlanan bir proje sonucunda elde edilen ürünün geliştirilmesi amacıyla yapılacak çalışmalar, yeni Ar-Ge projesi olarak değerlendirilir. Nihai ürünün oluşturulması aşamasında elde edilen ürünlerin kullanılabilirliğini ölçmek ve gerektiğinde değişiklik yapılmak üzere işletme içinde veya dışında test edilmesi amacıyla yapılan harcamalar Ar-Ge faaliyeti kapsamındadır. Ancak, ticari üretimin planlanması ve seri üretim sürecine ilişkin harcamalarla, ürünün tanıtılması amacıyla üretilip dağıtılan numuneler için yapılan harcamalar Ar-Ge faaliyeti kapsamı dışındadır.

Ar-Ge harcamalarının indirim kapsamında değerlendirilebilmesi için işletmelerin ayrı bir Ar-Ge departmanı kurmaları zorunlu olup, Ar-Ge faaliyeti kapsamında değerlendirilen harcamalar arasında ilk madde ve malzeme giderleri, personel giderleri, genel giderler, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, vergi, resim ve harçlar, amortisman ve tükenme payları ve finansman giderleri sayılabilir.

Kurumlar, hesap dönemi içerisinde gayri

maddi hakka yönelik yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamalarının tamamını aktifleştirmek zorundadırlar. Ancak, gayri maddi hakka yönelik olmayan ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde aktifleştirilmesi gerekmeyen harcamalar doğrudan gider yazılabilecektir. Örneğin, yapılan araştırma faaliyetleri sonucunda patent, lisans gibi bir gayri maddi hak ortaya çıkacağından, yapılan araştırma harcamalarının aktifleştirilmesi gerekecektir. Proje sonucu ortaya bir gayri maddi hak çıkması halinde, aktifleştirilmesi gereken bu tutar, amortisman yoluyla itfa edilecektir. Ancak projeden, daha sonraki yıllarda vazgeçilmesi veya projenin tamamlanmasına imkân kalmaması durumunda, kurumun Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapmış olduğu ve önceki yıllarda aktifleştirilmiş olan tutarların doğrudan gider yazılabilmesi mümkün bulunmaktadır.

İster aktifleştirilsin ister doğrudan gider yazılsın ilgili dönemde yapılan Ar-Ge harcamalarının tamamı üzerinden; 01.04.2008 tarihine kadar 5746 sayılı kanunun 5.maddesiyle 5520 sayılı KVK'nın 10.maddesinin 1.fıkrasının (a) bendinde yapılan değişiklikten önceki oran olan %40 oranında, 01.04.2008 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 5746 sayılı kanunun 5.maddesiyle 5520 sayılı KVK'nın 10.maddesinin 1.fıkrasının (a) bendinde yapılan değişiklikten sonraki oran olan %100 oranında Ar-Ge indirimi ayrıca hesaplanacak ve indirim konusu yapılacaktır.

Dolayısıyla 2010 takvim yılı için kurumlar vergisi mükellefleri yapmış oldukları Ar-Ge harcamalarının tamamını kurum kazancından indirebileceklerdir.

5520 sayılı KVK'nın 10.maddesinin 2.fıkrasında "Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devreder ." hükmü yer aldığından mükellefler kazançlarının yetersiz

olmaları nedeniyle indirmedikleri Ar-Ge harcamalarını sonraki hesap dönemlerine devrederek indirim konusu yapabilirler.

Ayrıca, 2/1/1990 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan “Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” hükümleri uyarınca “Ar-Ge indirimi” ile ilgili işlemler yeminli mali müşavirlerin tasdik edeceği konular kapsamına alınmıştır. Bundan dolayı, Ar-Ge indiriminden yararlanan mükelleflerin, kurumlar vergisi beyannamesinde yararlanan Ar-Ge indiriminin doğru hesaplandığı ve uygulandığına ilişkin YMM tasdik raporunu ilgili mevzuatta belirtilen süre içinde bağlı bulundukları vergi dairelerine vermeleri gerekmektedir. Ar-Ge indirimine ilişkin hususlara tam tasdik raporunda yer verilmiş olması durumunda, Ar-Ge indirimine ilişkin olarak ayrıca tasdik raporu düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.

13.2. Sponsorluk Harcamaları

5520 sayılı KVK’nın diğer indirimler başlığını taşıyan 10. maddesinin 1. fıkrasının (b) alt bendinde sponsorluk harcamalarına ilişkin düzenlemeye yer verilmiştir. Söz konusu madde gereğince 21/5/1986 tarihli ve 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17/6/1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50’si kurum kazancının yeterli olması halinde kurum kazancından indirilebilecektir.

Sponsor olan kurumun adının anılması koşuluyla,

- Resmi spor organizasyonları için yapılan sa-

ha, salon veya tesis kira bedelleri,

- Sporcuların iâşe, seyahat ve ikamet giderleri,
- Spor malzemesi bedeli,

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

- Sporcuların transfer edilmesini sağlayacak bonservis bedelleri,

- Spor müsabakaları sonucuna göre sporculara veya spor adamlarına prim mahiyetinde ayni ve nakdi ödemeler gibi harcamalar sponsorluk harcaması olarak değerlendirilecektir.

Bağışın nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardım konusunu oluşturan mal veya hakkın maliyet bedeli veya kayıtlı değeri, bu değer mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek değerleri esas alınır.

13.3. Kurum Kazancının %5’i İle Sınırlı

Bağış ve Yardımlar

5520 sayılı KVK’nın diğer indirimler başlığını taşıyan 10. maddesinin 1. fıkrasının (c) alt bendinde kurum kazancının %5’i ile sınırlı bağış ve yardımlar düzenlenmiştir.

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

Matrahtan indirilmesi için bağış ve yardım;

- Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakan-

lar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara yapılması,

- Makbuz karşılığı olması,
- Karşılıksız yapılması,
- Sadece ilgili dönem kazancından indirilmesi
- Beyannameye ayrıca gösterilmesi gerekir.

İndirilemeyen kısım diğer yıla nakledilemez.

Kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecek bağış ve yardımların tutarı, o yıla ait kurum kazancının %5'i ile sınırlıdır.

İndirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespitinde esas alınan kurum kazancı, zarar mahsubu dahil giderler ile iştirak kazançları istisnası düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki [Ticari bilanço kârı – (iştirak kazançları istisnası + geçmiş yıl zararları)] tutardır.

13.4. Eğitim ve Sağlık Tesislerine İlişkin Bağış ve Yardımlar

5520 sayılı KVK'nın diğer indirimler başlığını taşıyan 10.maddesinin 1.fıkrasının (ç) alt bendi gereğince, eğitim, sağlık ve bakım hizmetlerini geliştirmek ve devam ettirmek amacıyla yapılan harcamalar kurum kazancının tespitinde indirim unsuru olarak dikkate alınabilecektir.

- Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamaların,

- Söz konusu tesislerin inşası için yukarıda belirtilen kamu kuruluşlarına yapılan her türlü bağış ve yardımların,

- Mevcut okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurtları ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, ba-

kım ve rehabilitasyon merkezlerinin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan nakdi ve aynı bağış ve yardımların tamamı kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

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

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

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

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

13.5. Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yardımlar

5520 sayılı KVK'nın diğer indirimler başlığını taşıyan 10.maddesinin 1.fıkrasının (d) alt bendinde kültür ve turizm amaçlı bağış ve yardımlar düzenlenmiştir.

Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler, Bakanlar Kuru-

lunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan veya Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen ya da desteklenmesi uygun görülen harcamalar ile makbuz karşılığı yapılan ve ilgili maddede belirtilen bağış ve yardımların tamamı kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirilebilecektir.

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

Bağış ve yardımların nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu oluşturan mal veya hakkın maliyet bedeli veya kayıtlı değeri, bu değer mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek değeri esas alınır.

13.6. Doğal Afetlere İlişkin Bağış ve Yardımlar

5520 sayılı KVK'nın diğer indirimler başlığını taşıyan 10.maddesinin 1.fıkrasının (e) alt bendinde yer alan düzenlemeye göre, Bakanlar Kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığı ile makbuz karşılığında yapılan aynı ve nakdi bağışların tamamı kurum kazancından indirilebilecektir.

13.7. Türkiye Kızılay Derneğine Yapılan Bağış veya Yardımlar

5904 sayılı Kanunla KVK'nın 10.maddesinin 1.fıkrasına eklenen ve 3/7/2009 tarihinden itibaren yürürlüğe giren (f) bendi ile kurumlar vergisi mükellefleri tarafından iktisadi işletmeleri hariç olmak üzere Türkiye Kızılay Derneğine makbuz

karşılığı yapılan nakdi bağış veya yardımların tamamı, Kanunun yürürlük tarihinden itibaren kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilebilecektir.

14. TAM MÜKELLEF KURUMLARDA VERGİLENDİRME DÖNEMİ VE TARHİYAT, BEYAN VE VERGİNİN ÖDENMESİ

14.1. Vergilendirme Dönemi ve Tarhiyat

Kurumlar vergisinde vergilendirme dönemi, hesap dönemidir. Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerin vergilendirme dönemi ise özel hesap dönemidir. Kesinti suretiyle ödenen vergilerde, istihkak sahiplerince ayrıca yıllık beyanname verilmeyen hallerde, vergi kesintisinin ilgili bulunduğu dönemler vergilendirme dönemi sayılır.

Kurumlar vergisi, beyannamenin verildiği vergi dairesince tarh olunur. Kurumlar vergisi,

- KVK'ya göre mükellef olanların tüzel kişiliği adına,

- İktisadi kamu kuruluşları ile derneklere ve vakıflara ait iktisadi işletmelerden tüzel kişiliği haiz olmayanlar için bağlı oldukları kamu tüzel kişileri ya da dernek veya vakıf adına,

- Fonlarda fonun kurucusu adına,

- İş ortaklıklarında ise verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere yönetici ortak veya ortaklardan herhangi birisi adına, tarh olunur.

Kurumlar vergisi, bağlı olunan vergi dairesine beyannamenin verildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse, vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi izleyen üç gün içinde tarh edilir.

14.2. Beyan

5520 sayılı KVK'nın 14.maddesinde tam mükellef kurumlar için beyana ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Söz konusu maddede Kurumlar vergisinin mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunacağı belirtilmiştir.

Her mükellef vergiye tabi kazancının tamamı için bir beyanname verecektir. Mükelleflerin şubeleri, ajanlıkları, alım-satım büro ve mağazaları, imalathaneleri veyahut kendilerine doğrudan doğruya bağlı sair işyerleri için bağımsız muhasebeleri ve ayrılmış sermayeleri olsa dahi ayrı beyanname verilmesi söz konusu olmayacaktır. Ancak, tüzel kişiliği bulunmayan iktisadi kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait tüzel kişiliği bulunmayan iktisadi işletmelerin her biri için bunların bağlı oldukları kamu tüzel kişileri ile dernek veya vakıflar tarafından ayrı beyanname verilmesi gerekecektir. Bu nedenle, söz konusu kuruluşlara ait iktisadi işletmelerin her biri için ayrı kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilecektir. İktisadi işletmelerin ortak yönetimi veya sermayesi olsa dahi faaliyetlerinin bağımsız ve farklı olması ve/veya farklı işyerlerinin bulunması halinde ayrı ayrı mükellefiyet tesis ettirilmesi gerekmektedir.

Kurumlar vergisi beyannamesi, hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilecektir. Buna göre, kurumlar vergisi beyannamesinin hesap döneminin takvim yılı olduğu hallerde 1-25 Nisan tarihleri arasında, özel hesap dönemi uygulanıyorsa bu dönemin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar verilmesi gerekmektedir. Bağlı olunan vergi dairesi, kurumun kanuni veya iş merkezinin bulunduğu yerin vergi dairesidir. Kanuni merkez, vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir. İş merkezi ise iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve yönetildiği merkezdir.

Kooperatiflerin taşınmazlarını kiraya vermeleri ortak dışı işlem olarak değerlendirileceğinden, ku-

rumlar vergisi mükellefiyetlerinin tesis edilmesi gerekmektedir. Ancak, anılan kooperatiflerin başkaca gelir getirici faaliyetinin bulunmaması ve gelirlerinin sadece vergi kesintisine tabi tutulmuş taşınmaz kira gelirleri ile vergi kesintisine tabi tutulan mevduat faizlerinden ibaret olması halinde, kurumlar vergisi beyannamesi (geçici vergi beyannameleri dahil) vermelerine gerek bulunmamaktadır. Yapılan vergi kesintileri nihai vergileme olacaktır.

Tasfiye beyannamesi, tasfiyenin aynı takvim yılı içinde başlayıp sonuçlanması halinde, tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren otuz gün içinde kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilecektir. Tasfiyeye giriş tarihi ile tasfiyenin sonuçlanma tarihinin farklı takvim yıllarında gerçekleşmesi durumunda, her bir tasfiye dönemine ilişkin tasfiye beyannamesi, tasfiye memuru tarafından tasfiye döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilecektir. Tasfiyenin sona erdiği döneme ilişkin tasfiye beyannamesi ise tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren otuz gün içinde kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilecektir.

Devre ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi, birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde münfesihi kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verilecektir. Devir işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, münfesihi kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlanacak kurumlar vergisi beyannamesi de devre ilişkin kurumlar beyannamesi ile birlikte verilecektir. Söz konusu beyannamelerin de münfesihi kurum ve birleşen kurum tarafından müştereken imzalanarak münfesihi kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

Bölünme işlemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi, bölünmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde bölünme suretiyle infisah eden (bölünen) kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilecektir. Bölünme işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, bölünen kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlanacak kurumlar vergisi beyannamesi de bölünmeye ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi ile birlikte verilecektir. Söz konusu beyannamenin de bölünen kurum ve bu kurumun varlıklarını devralan kurumlar tarafından müştereken imzalanarak münfesihi kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

Kısmi bölünme işlemlerinde, bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından, bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumlar, devraldıkları varlıkların emsal bedeli ile sınırlı olarak müteselsilen sorumlu olacaklardır.

14.3. Verginin Ödenmesi

Kurumlar vergisi beyannamesi, 5520 sayılı KVK'nın 14. maddesi uyarınca hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilmektedir. Aynı kanunun 21. maddesi gereğince ise kurumlar vergisinin beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar ödenmesi gerekmektedir.

Tasfiye ve birleşme hallerinde, tasfiye edilen veya birleşen kurumlara ait beyannameler tasfiyenin sona erdiği tarihi takip eden otuz gün içinde kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verileceğinden, bu beyannamelere göre tahakkuk eden vergilerin beyanname verme süresi içinde

ödenmesi gerekmektedir. Tasfiye edilen veya birleşen kurumların bu Kanuna göre tahakkuk etmiş olup henüz vadeleri gelmemiş bulunan vergileri de aynı süre içinde ödenecektir.

5520 sayılı KVK'nın 19 ve 20. maddelerine göre gerçekleşen devir ve tam bölünmelerde, münfesihi kurum adına kıst döneme (hesap dönemi başından devir veya bölünmenin gerçekleştiği tarihe kadar geçen süreye) ilişkin tahakkuk eden vergilerin, devralan veya birleşilen kurumun devir veya bölünmenin gerçekleştiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar devralan veya birleşilen kurumlarca ödenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla bu kurumların, münfesihi kurumlara ait vergileri de kendi vergileri ile birlikte aynı sürede ödemeleri gerekecektir.

Örneğin, devir işleminin 20.09.2010 tarihinde gerçekleştiğini varsayarsak, münfesihi kurum için kıst döneme ait (01.01.2010-20.09.2010) beyanname en geç 20.10.2010 tarihine kadar münfesihi kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilecek, verilen bu beyanname ile tahakkuk eden vergiler ise devralan kurum tarafından 2010 yılı kurumlar vergisi beyannamenin verileceği 2011 yılı Nisan ayının sonuna kadar ödenecektir.

Öte yandan, devir veya bölünme işlemlerinin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, münfesihi kurumun önceki hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi ile devir veya bölünme işlemine ilişkin beyannamesinin, devir veya bölünmenin gerçekleştiği tarihi takip eden otuz gün içinde verilmesi ve önceki hesap dönemine ilişkin tahakkuk eden vergilerin de bu süre içinde ödenmesi, kıst döneme ilişkin tahakkuk eden vergilerin ise devralan veya birleşilen kurumun devir veya bölünmenin gerçekleştiği hesap döne-

mine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar ödenmesi gerekmektedir.

Örneğin, devir işleminin 20.01.2010 tarihinde gerçekleştiğini varsayarsak, münfesihi kurumun 2009 takvim yılı kurumlar vergisi beyannamesi ile kıst döneme ait (01.01.2010-20.01.2010) beyanname en geç 19.02.2010 tarihine kadar verilecek, münfesihi kurumun 2009 takvim yılı beyannamesi ile tahakkuk eden vergiler 19.02.2010 tarihine kadar, kıst dönem beyannamesi ile tahakkuk eden vergiler ise 2010 yılı kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği 2011 yılı Nisan ayının sonuna kadar devralan kurum tarafından ödenecektir.

Muhtasar beyanname ile beyan edilen vergilerin, muhtasar beyannamenin verildiği ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar ödenmesi gerekmektedir.

15. TAM MÜKELLEF KURUMLARDA VERGİ TEVKİFATI

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

Öte yandan, Kanunun geçici 1 inci maddesinin;

- Birinci fıkrasında, bu kanun uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden, GVK'nın 94 üncü maddesi uyarınca,

- İkinci fıkrasında ise GVK'nın geçici 67 nci maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden, bu kanun uyarınca ayrıca vergi kesintisi yapılmayacağı hükmüne yer verilmiştir. Dolayısıyla, KVK'nın 15 inci maddesi çerçevesinde vergi kesintisine tabi tutulacak ödemelerden GVK'nın 94 üncü maddesi uyarınca

ayrıca vergi kesintisi yapılmayacak, bu madde kapsamında olan kazanç ve iratların GVK'nın geçici 67'nci maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulması durumunda da anılan kazanç ve iratlar bu madde uyarınca kurumlar vergisi kesintisine tabi tutulmayacaktır.

Aşağıda sayılan kişi, kurum ve kuruluşların KVK'nın 15'inci maddesi gereğince vergi kesintisi yapma zorunluluğu bulunmaktadır.

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

Söz konusu sorumlular, GVK'nın 94 üncü maddesinde belirtilen sorumlularla paralellik göstermektedir.

Buna göre, yukarıda belirtilen sorumlularca, KVK'nın 15'inci maddesinde sayılan ödemelerin (avans olarak ödenenler de dahil olmak üzere) nakden veya hesaben yapılması halinde, bu ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır.

Hesaben ödeme deyimi, kesintiye tabi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade etmektedir.

Kanunun 15. maddesi tam mükellefiyete tabi kurumlara uygulanacak vergi kesintisine dair hükümlere yer verilmektedir. Kurum kazançları ile ilgili olduğu halde bu güne kadar GVK'nda düzenlenmiş bulunan vergi kesintisine dair hüküm-

ler ile yapılan kesintilerin beyanına ilişkin diğer düzenlemeler tamamen KVK'nın içine alınmak suretiyle kanunun bütünlüğü sağlanmıştır. Bu tercih, kuşkusuz GVK ile olan irtibatı tamamen koparmak amacı gütmemektedir. Nitekim, madde-nin düzenlenişinde yine GVK'nın ilgili hükümlerine atıfta bulunulmuştur. Kanuna eklenen bir geçici madde ile bu madde çerçevesinde vergi kesintisine tabi tutulacak ödemeler konusunda GVK'nın 94 üncü maddesinin ayrıca uygulanmayacağı hususuna açıklık getirilmiştir. Aynı geçici madde, GVK'nın Geçici 67 nci maddesinin uygulanmasına öncelik veren uyum sağlama amaçlı bir diğer düzenlemeyi de içermektedir.

Son olarak 03.02.2009 tarih ve 27130 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 5520 sayılı KVK'nın 15. maddesi uyarınca kurumlara yapılan bazı ödemelere ilişkin vergi kesintisi oranları aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir.

1) Birden Fazla Takvim Yılına Yaygın İnşaat Ve Onarım İşlerine İlişkin Olarak Yapılan Hakediş Ödemelerinden %3,

2) Kooperatiflere Ait Taşınmazların Kiralanması Karşılığında Yapılan Kira Ödemelerinden %20,

3) Her Nevi Tahvil Ve Hazine Bonosu Faizleri İle Toplu Konut İdaresi Ve Özelleştirme İdaresince Çıkarılan Menkul Kıymetlerden Sağlanan Gelirler

a) Devlet tahvili ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlere sağlanan gelirlerden % 0,

b) Diğerlerinden % 10,

4) Mevduat Faizlerinden %15,

5) Katılım Bankaları Tarafından Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kâr Paylarından %15,

6) Kâr Ve Zarar Ortaklığı Belgesi Karşılığında Ödenen Kâr Paylarından % 15,

7) Repo Gelirlerinden %15,

8) Vergiden Muaf Olan Kurumlara Dağıtılan Kâr Paylarından %15,

9) Emeklilik yatırım fonlarının kazançları hariç olmak üzere dağıtılsın veya dağıtılmasın KVK'nın 5. maddesinin birinci fıkra d bendinin (1), (2), (3), (4) ve (6) numaralı alt bentlerinde yazılı kazançlardan %0.

KVK'nın 15 inci maddesinin beşinci fıkrasına göre, bu madde gereğince vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirmek zorundadırlar. GVK'ya göre yapılan gelir vergisi kesintisine ilişkin usul ve esaslar, bu maddeye göre verilecek muhtasar beyannameler hakkında da uygulanacaktır. GVK'nın 100 üncü maddesinde, genel bütçeye dahil idare ve kuruluşların yaptıkları vergi kesintisi için muhtasar beyanname vermeyecekleri belirtilmiştir. Bu ilke, KVK uyarınca yapılacak vergi kesintileri için de geçerlidir.

Yapılan kesintilerin GVK'da belirtilen süre içinde muhtasar beyanname ile beyanı gerekmektedir. KVK'nın 15 inci maddesi uyarınca verilecek muhtasar beyanname de aynı süre içinde verilecektir.

Ancak, kazançları kurumlar vergisinden istisna edilen fonların ve yatırım ortaklıklarının kazançları üzerinden yapılacak kesinti, kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği döneme ait muhtasar beyanname ile beyan edilecektir. Bu kesinti için ayrıca muhtasar beyanname verilmeyecektir.

16. DAR MÜKELLEF KURUMLARDA VERGİLENDİRME DÖNEMİ, BEYAN, VERGİNİN ÖDENMESİ

16.1. Vergilendirme Dönemi ve Beyan

5520 sayılı KVK'nın 24 ve 25. maddelerinde dar mükellef kurumlar açısından beyan ve vergi-

lendirme dönemi düzenlenmiştir.

Dar mükellefiyette kurumlar vergisi, dar mükellef kurumun veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur. Mükelleflerin şubeleri, ajanslıkları, alım-satım büro ve mağazaları, imalathaneleri veyahut kendilerine bağlı diğer işyerleri için bağımsız muhasebeleri ve ayrılmış sermayeleri olsa dahi ayrı beyanname verilmesi söz konusu olmayacaktır.

Yıllık beyan esasında vergilendirilen dar mükellef kurumların vergilendirme dönemi, hesap dönemidir. Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerin vergilendirme dönemi ise özel hesap dönemleridir.

Kesinti suretiyle ödenen vergilerde, istihkak sahiplerince ayrıca yıllık veya özel beyanname verilmeyen hallerde, vergi kesintisinin ilgili bulunduğu dönemler vergilendirme dönemi sayılır.

Dar mükellef kurumların özel beyanname ile bildirilmesi gereken kazançlarının vergilendirilmesinde, vergilendirme dönemi yerine kazancın elde edilme tarihi esas alınacaktır.

Dar mükellefiyette yıllık kurumlar vergisi beyanamesi, dar mükellef kurumun;

- Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcisinin bulunduğu yerin,

- Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci bulunmaması halinde, yabancı kuruma kazanç sağlayanların bağlı olduğu yerin vergi dairesine verilecektir.

Kurumlar vergisi beyanamesi, hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilecektir. Buna göre, kurumlar vergisi beyanamesinin hesap döneminin takvim yılı olduğu hallerde 1-25 Nisan tarihleri arasında, özel hesap dönemi uygulanıyorsa bu dönemin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın birinci gününden yir-

mi beşinci günü akşamına kadar verilmesi gerekmektedir. Ayrıca, dar mükellef kurumlarda tarhiyatın muhatabının Türkiye'yi terk etmesi halinde beyannamenin, dar mükellefin ülkeyi terk etmesinden önceki onbeş gün içinde verilmesi gerekmektedir.

16.2. Özel Beyanname

5520 sayılı KVK'nın 26 ve 27. maddelerinde özel beyannameye ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

Dar mükellef kurumların, vergiye tabi kazancının GVK'da yazılı telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller hariç olmak üzere diğer kazanç ve iratlardan ibaret olması halinde bu kazançların; yabancı kurum veya Türkiye'de bunlar adına hareket eden kimseler tarafından kazancın elde edildiği tarihten itibaren on beş gün içinde, KVK'nın 27.maddesinde belirtilen vergi dairesine beyanname ile bildirilmesi gerekmektedir.

Diğer kazanç ve iratların belirlenmesi konusunda GVK'nın ilgili hükümlerinin uygulanması gerekmekte olup diğer kazanç ve iratlara ilişkin hükümlerde yer alan vergilendirilmeme konusunda getirilen kayıt, şart ve süreler ile istisnalar dar mükellef kurumlarca elde edilen diğer kazanç ve iratların belirlenmesinde dikkate alınmayacaktır. Bunun tek istisnası, Türkiye'ye bizzat getirilen nakdi ve ayni sermaye karşılığında elde edilen menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin elden çıkarılması sırasında kur farkı kazancına dair hükümlerdir. Bu nedenle, GVK'nda yer alan, diğer kazanç ve iratların tespitinde kur farkı kazancı ile ilgili belirlemeler, dar mükellef kurumlar için de geçerli olacaktır.

Özel beyan zamanı tayin olunan gelirlerle ilgili olarak kurumlar vergisi beyanamesinin veri-

leceği vergi daireleri hakkında KVK'nın 27.maddesinde yer alan düzenleme gereğince,

Dar mükellef kurumlar tarafından elde edilen diğer kazanç ve iratların türüne göre kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği vergi daireleri;

- Taşınmazların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarda taşınmazın bulunduğu,

- Taşınırın ve hakların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarda mal ve hakların Türkiye'de elden çıkarıldığı,

- Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde edilen diğer kazanç ve iratlarda işletmenin bulunduğu,

- Arızı olarak ticari işlemlerin yapılmasından veya bu nitelikteki işlemlere aracılıktan elde edilen kazançlar ile arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen kazançlarda faaliyetin yapıldığı,

- Arızı olarak Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda yolcu veya yükün taşıta alındığı,

- Zarar yazılan değersiz alacaklarla karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil olmak üzere terk edilen işlemlerle ilgili olarak sonradan elde edilen diğer kazanç ve iratlar ile ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girilmemesi veya ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen diğer kazanç ve iratlarda ödemenin Türkiye'de yapıldığı,

- Diğer hallerde Maliye Bakanlığınca belirlenen yerin vergi dairesidir.

16.3. Tarhiyatın Muhatabı, Tarh Zamanı ve Yeri İle Verginin Ödenmesi

5520 sayılı KVK'nın 28.maddesinde dar mükellefiyette tarhiyatın muhatabı, tarh zamanı ve tarh yeri ile ilgili düzenlemelere yer verilmiştir.

Dar mükellefiyete tabi yabancı kurumların

vergisi, bu kurumların;

- Türkiye'deki müdür ve temsilcileri,

- Müdür ve temsilcileri mevcut değilse, kazanç ve iratları yabancı kuruma sağlayanlar adına tarh olunur.

- Kurumlar vergisi,

- Vergi dairesine beyannamenin verildiği gün de,

- Beyanname posta ile gönderilmişse, vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi izleyen üç gün içinde beyannamenin verildiği veya gönderildiği vergi dairesince tarh olunacaktır.

- 5520 sayılı KVK'nın 29.maddesi gereğince dar mükellefiyette kurumlar vergisi,

- Yıllık beyanname ile bildirilenlerde beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar,

- Muhtasar beyanname ile bildirilenlerde beyannamenin verildiği ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar,

- Özel beyannameyle bildirilenlerde beyanname verme süresi içinde,

- Tarhiyatın muhatabının Türkiye'yi terk etmesi halinde beyanname verme süresi içinde,

- Tasfiye veya birleşme hallerinde verilecek beyannamelerde ise beyanname verme süresi içinde ödenecektir.

17. DAR MÜKELLEF KURUMLARDA VERGİ TEVKİFATI

KVK'nın 30. maddesine göre, dar mükellefiyete tabi kurumların bu madde uyarınca vergi kesintisine tabi kazançlarına ilişkin kesinti, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından yapılacaktır.

KVK'nın 30. maddesinin sekizinci fıkrası uyarınca, Bakanlar Kurulu, bu maddede belirtilen vergi kesintisi oranlarını, gelir unsurları veya faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sı-

fıra kadar indirmeye veya maddenin önceki fıkralarında belirtilen oranın bir katına kadar artırıma yetkilidir.

Aynı Kanunun geçici 1 inci maddesinin dördüncü fıkrasında, bu Kanunla tanınan yetkiler çerçevesinde Bakanlar Kurulu tarafından yeni kararlar alınincaya kadar, GVK ile mülga 5422 sayılı KVK kapsamında vergi oranlarına ve diğer hususlara ilişkin olarak yayınlanan Bakanlar Kurulu Kararlarında yer alan düzenlemelerin, bu Kanunda belirlenen yasal sınırları aşmamak üzere geçerliliğini koruyacağı belirtilmiştir.

Buna göre, KVK'nın 30. maddesinde vergi kesintisine tabi kazançlar arasında sayılıp, anılan Kanun öncesinde herhangi bir Bakanlar Kurulu Kararı ile kesinti oranı tayin edilmemiş kazançlar için yapılacak kesinti oranı bu konuda bir Bakanlar Kurulu Kararı alınincaya kadar %15 olarak dikkate alınacaktır.

KVK'nın 30. maddesinin birinci fıkrası uyarınca, dar mükellefiyete tabi kurumlara GVK'da belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri ile anılan kurumların;

- Serbest meslek kazançları,
- Gayrimenkul sermaye iratları,
- GVK'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının

(1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere menkul sermaye iratları üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır.

Kanunun 22. maddesinin birinci fıkrasında, dar mükellef kurumların işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde ettikleri kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir.

Anılan Kanunun 15. maddesine göre, tam mükellef kurumların, birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili hakedişle-

rinden, her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirlerinden, mevduat faizlerinden, katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kâr paylarından, kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr paylarından, repo kazançlarından ve kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden vergi kesintisi yapılmaktadır.

Bu nedenle, tam mükellef kurumların vergi kesintisine tabi tutulan kazanç ve iratlarının, Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci bulundurmak suretiyle ticari faaliyette bulunan dar mükellef kurumlar tarafından da elde edilmesi halinde, söz konusu kazanç ve iratlar üzerinden KVK'nın 30. maddesine göre her halükârda vergi kesintisi yapılacaktır.

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

Ancak, dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilcisi bulunmadan veya Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci bulunsa da bu işyerlerinde yürüttükleri ticari faaliyetle bağlantılı olmamak suretiyle elde ettikleri, serbest meslek kazançlarından, gayrimenkul sermaye iratlarından ve kâr payları hariç menkul sermaye iratlarından Kanunun 30 uncu maddesine göre vergi kesintisi yapılacağı tabiidir.

Örneğin; yabancı bankaların Türkiye’de bulunan şubelerinin bizzat bankacılık faaliyeti çerçevesinde elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden KVK’nın 30. maddesinin birinci fıkrasına göre vergi kesintisi yapılmayacaktır. Ancak, bu bankaların şube dışında elde ettikleri ve bankacılık faaliyetine dahil olmayan kazanç ve iratları üzerinden yine anılan madde uyarınca vergi kesintisi yapılacaktır.

Vergi kesintisi yapma sorumluluğu bulunanların dar mükelleflere nakden veya hesaben ödeme yapmaları sırasında, dar mükellefin Türkiye’de işyerlerinin veya daimi temsilcilerinin bulunup bulunmadığının bilinmemesi halinde anılan madde uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekeceği tabiidir.

Diğer taraftan, telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında yapılan ödemeler üzerinden bu kazanç ve iratların ticari veya zira-

i kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın sorumlularca kurumlar vergisi kesintisi yapılacaktır. KVK’nın 30. maddesinin diğer fıkralarına göre yapılacak vergi kesintilerinde ilgili fıkralardaki hükümlerin dikkate alınacağı tabiidir.

KVK’nın 30. maddesi uyarınca kurumlara yapılan bazı ödemelere ilişkin vergi kesintisi oranları Bakanlar Kurulu tarafından şu şekilde tespit edilmiştir.

17.1. GVK’da belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hak ediş ödemelerinden %3,

17.2. KVK’nın 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, dar mükellef kurumların elde edecekleri serbest meslek kazançları üzerinden vergi kesintisi yapılması öngörülmüş bu oran,

-Petrol Arama Faaliyetlerinden % 5

-Diğer Serbest Meslek Kazançları Üzerinden % 20 olarak belirlenmiştir.

17.3. KVK’nın 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde, dar mükellef kurumların elde edecekleri gayrimenkul sermaye iratları üzerinden vergi kesintisi yapılması öngörülmüş olup bu oran,

-3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamındaki faaliyetlerden sağlanacak gayrimenkul sermaye iratlarından % 1,

-Diğer Gayri Menkul Sermaye İratları Üzerinden % 20 olarak belirlenmiştir.

17.4. Her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil) ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirlerden (Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları kesintiye tabi tutulmaz);

a) Devlet tahvili ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlere sağlanan gelirlerden % 0,

b) Diğerlerinden % 10,

17.5. KVK’nın 30 uncu maddesinin ikinci fıkrasında, ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın dar mükellef kurumların telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi haklarının satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedellerin, nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından % 20 oranında vergi kesintisine tabi tutulacağı hükme bağlanmıştır.

17.6. Tam mükellef kurumlar tarafından, dar mükellef kurumlara veya kurum statüsünde olup bu Kanunla veya özel kanunlarla kurumlar vergi-

sinden muaf tutulmuş bulunan yabancı kurumlara dağıtılan GVK'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kâr payları üzerinden Kanun'un 30. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisi yapılacaktır. Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla faaliyet gösteren dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden ise kesinti yapılmayacaktır. Kâr dağıtımına ilişkin vergi kesintisi oranı %15 olarak belirlenmiştir.

17.7. KVK'nın 5. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde, kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha fazlası, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az %10 oranında iştiraktan oluşan tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Ayrıca, anılan bentte belirtilen tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin Kanunun 5. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde yer alan şartları taşıyan iştirak kazançları da kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

KVK'nın 30. maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, yukarıda yer verilen kurumlar vergisinden istisna edilmiş söz konusu kazançlardan, anonim veya limited şirket niteliğindeki dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr paylarından vergi kesintisi yapılacak olup söz konusu kesinti oranı anılan maddenin üçüncü fıkrası uyarınca uygulanacak olan oranın yarısını aşmayacaktır.

Anılan kâr paylarından yapılacak vergi kesintisi oranı, Kanunun 30. maddesinin dördüncü fıkrasına göre,

Dördüncü fıkra ile Kanunun 5. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendindeki kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar ile (c) bendinde

belirtilen şirketlerin (b) bendindeki şartları taşıyan iştirak kazançlarının anonim veya limitet şirket niteliğindeki dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr paylarından yapılacak kesinti oranı, 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında belirlenen oranın (% 15) yarısını aşamayacaktır. Yani en yüksek % 7,5 olarak uygulanabilecektir.

17.8. KVK'nın 30. maddesinin beşinci fıkrasında, Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan dar mükelleflerin, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayirlarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar üzerinden, kurum bünyesinde vergi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır. Bakanlar kurulu buradaki stopaj oranını sıfır(0) olarak tespit etmiştir.

17.9. Yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutar üzerinden, kurum bünyesinde % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır.

KVK'nın Muhtasar Beyanname başlıklı 31. maddesinde kanunun 30. maddesi gereğince vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirmek zorundadırlar. Muhtasar beyanname konusunda GVK'da belirtilen usul ve esaslar bu maddeye göre verilecek muhtasar beyannameler hakkında da uygulanır hükmü yer almaktadır.

18. KURUMLAR VERGİSİ VE GEÇİCİ VERGİ ORANI İLE İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ ORANI

18.1. Kurumlar Vergisi ve Geçici Vergi Oranı

Kurumlar vergisi, tam ve dar mükellef kurumlar için KVK'nın 32. maddesi hükmüne göre kurum kazancı üzerinden % 20 oranında alınır. Ku-

rumlar vergisi mükelleflerince, (dar mükellefiyete tâbi kurumlarda ticarî ve ziraî kazançlarla sınırlı olarak) câri vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen esaslara göre ve câri dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödenir.

18.2. İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı

İndirimli kurumlar vergisi oranı, 5838 sayılı Kanun'un 9. maddesi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na 32/A maddesi olarak eklenmiştir. Getirilen düzenleme ile daha önce uygulanmış olan yatırım indirimine benzer şekilde yatırım yapan mükelleflere, yapılan yatırım tutarının belli oranında vergi yükümlülüğünün dışında kalma olanağı getirilmiştir. Ancak burada belirtmemiz gereken bir husus, teşvik unsurundan gelir vergisi mükelleflerinin de yararlanabileceğidir. Bu yüzden indirimli gelir ve kurumlar vergisi oranı olarak telafuz edilebecektir.

18.2.1. Teşvik Kapsamındaki Yatırımlar:

5520 sayılı KVK'nın 32/A maddesi hükmüne göre aşağıdaki şartları birlikte taşıyan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döne-

minden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşınca ya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulur. Diğer bir ifadeyle kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanması nedeniyle vazgeçilen vergi gelirleri toplamı, işletme için hesaplanan yatırıma katkı tutarına eşitleninceye dek indirimli kurumlar vergisi uygulanır. Yer verilen şartlar aşağıdaki gibidir;

- 2005/15199 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı² ek-1'de bölgeler itibarıyla sınıflandırılmış iller için ek-2'de yer alan sektörlere yapılan ve asgari tutarı belirlenen yatırımlardan belirlenen tutarı aşanlar. Ayrıca büyük ölçekli yatırımlar için ek-3'te belirlenen sektörlere göre asgari yatırım tutarlarının üzerindeki yatırımlar için de özel olarak indirimli oranlar tanımlanmıştır.

- Yukarıda yer verilen şartlara haiz olsalar da, indirimli kurumlar vergisi oranının uygulanabilmesi için yatırımların mutlaka Hazine Müsteşarlığı tarafından teşvik belgesine bağlanmış olması gerekmektedir.

2005/15199 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımı Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı'nın "Vergi İndirimi" başlıklı 10. maddesinde kurumlar vergisi veya gelir vergisine uygulanacak indirim oranları ile yatırıma katkı oranları belirtilmiştir. Belirtilen oranlar aşağıdaki gibidir.

Bölgeler	Bölgesel Uygulama		Büyük Ölçekli Yatırımlar	
	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)
I	10	25	25	25
II	15	40	30	40
III	20	60	40	60
IV	25	80	45	80

² 16.07.2009 tarih ve 27290 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Örnek: İstanbul'da yatırım yapmaya karar veren bir mükellef, 2009/15199 sayılı BKK ile yürürlüğe konulan Kararın 2. ekinde yer alan "Bölge Bazında Desteklenecek Sektörler" başlıklı tablodan desteklenen sektörleri ve bu sektörler için öngörülen asgari yatırım tutarları ve kapasitelerini aşağıdaki gibi görebilirler.

Bölgeler	Düzey 2	SEKTÖRÜN US 97 KODU	Bölgesel Teşviklerden Yararlanacak Sektörler	Asgari Yatırım Tutarları ve Kapasiteleri
1.BÖLGE	TR10 (İstanbul)	1911	*derinin tabaklanması, işlenmesi (sadece İstanbul Deri İhtisas OSB ve Tuzla OSB'de yapılacak yatırımlar)	1 Milyon TL
		2423	*ilaç / eczacılıkta ve tıpta kullanılan kimyasal ve bitkisel kaynaklı ürünlerin imalatı	5 Milyon TL
		2929	*sınai kalıp	5 Milyon TL
		30	*büro, muhasebe ve bilgi işlem makineleri imalatı	5 Milyon TL
		32	*radyo, televizyon, haberleşme teçhizatı ve cihazları imalatı	5 Milyon TL
		33 (333 hariç)	*tıbbi aletler hassas ve optik aletler imalatı (saat hariç)	5 Milyon TL
		80 (809 hariç)	*eğitim hizmetleri (yetişkinlerin eğitilmesi ve diğer eğitim faaliyetleri hariç)	1 Milyon TL
			*tehlikeli atık geri kazanım ve bertaraf tesisleri	

DNG A.Ş. İstanbul'da, tıpta kullanılan kimyasal ve bitkisel kaynaklı ürünlerin imalatına yönelik 10.000.000 TL yatırımla üretim tesisi yapımına karar vermiştir. Söz konusu yatırım için yatırım teşvik belgesi alınmış ve 05.12.2010 tarihinde yatırıma başlanmıştır. Yatırım 06.07.2011 tarihinde tamamlanmış ve aynı dönemde üretime başlanmıştır. DNG A.Ş.'nin söz konusu üretim tesisinden dönemler itibarıyla elde ettiği kazanç üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi matrahları aşağıdaki gibi olsun.

I.	Dönem	: 2.000.000 TL
II.	Dönem	: 2.000.000 TL
III.	Dönem	: 3.000.000 TL
IV.	Dönem	: 3.000.000 TL
V.	Dönem	: 5.000.000 TL
VI.	Dönem	: 5.000.000 TL

Toplam yatırım tutarı : 10.000.000 TL

Yatırıma katkı oranı : % 20

(Yatırıma 31.12.2010 tarihine kadar başlandığı için yatırıma katkı oranı %20 olarak alınmıştır. Daha sonra başlanmış olsaydı %10 olarak alınacaktı.)

Yatırıma katkı tutarı : 2.000.000 TL

(10.000.000,00 TL x %20)

Kurumlar Vergisi İndirim Oranı : % 50

İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı : % 10

	I.Hes.Dön.	II.Hes.Dön.	III.Hes.Dön.	IV.Hes.Dön.	V.Hes.Dön.	VI.Hes.Dön.
Matrah	2.000.000	2.000.000	3.000.000	3.000.000	5.000.000	5.000.000
İndirimli Kur. Vergisi Oranı	10%	10%	10%	10%	10%	10%
Mükellefçe Ödenen Vergi	200.000	200.000	300.000	300.000	500.000	500.000
Devletçe Vazgeçilen Vergi	200.000	200.000	300.000	300.000	500.000	500.000
Kümülatif Vazgeçilen V.	200.000	400.000	700.000	1.000.000	1.500.000	2.000.000

Yukarıdaki tablodan da görüleceği gibi; mükellef kurum tarafından yapılan yatırımın işletilmesinden elde edilen kazanç üzerinden her hesap döneminde % 20 kurumlar vergisi ödenmesi gerekirken, indirimli kurumlar vergisi (%10) uygulanarak devletçe bir kısım vergiden vazgeçilmiştir. Sonuç olarak VI. hesap döneminde devletçe vazgeçilen vergi gelirleri toplamı yatırıma katkı tutarına ulaşmıştır. Bu dönemden sonra, mükellef kurum tarafından elde edilen kazançlar üzerinden % 20 kurumlar vergisi hesaplanması gerekecektir.

18.2.2. Teşvik Kapsamı Dışındaki Yatırımlar:

Aşağıda sayılan yatırımlar, yukarıda sayılan şartlara haiz olup olmamalarına bakılmaksızın teşvik uygulaması dışında bırakılmıştır.

- Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar tarafından yapılan yatırımlar.

- İş ortaklıkları tarafından yapılan yatırımlar. İş ortaklıkları, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2/7. maddesinde; kurumların kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler şeklinde tanımlanmıştır.

- Taahhüt işlerine konu yatırımlar.

- 16.07.1997 tarihli ve 4283 sayılı Yap-İşlet Modeli ile Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması ve İşletilmesi ile Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanun kapsamında yapılan yatırımlar. Bu kanun ile termik santral kurma ve işletme izni verilmesi ile enerji satışına dair esas ve usuller düzenlenmiştir.

- 08.06.1994 tarihli ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanun kapsamında yapılan yatırımlar. Bu kanun ile köprü, tünel, baraj, sulama ve benzeri yatırım ve hizmetlerin yaptırılması, işletilmesi ve devredilmesi konularında, yap-işlet-devret modeli çerçevesinde sermaye şirketlerinin veya yabancı şirketlerin görevlendirilmesine ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir.

- Röдовans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlar. Röдовans sözleşmesi, maden işletmeciliğinde yapılan bir sözleşmedir. Buna göre ruhsat sahibi olan madenci, işletme iznini devretmekte ve bunun karşılığında röдовans bedeli almaktadır³.

18.2.3. Özel Durumlar

- Aynı mükellef tarafından farklı grupta bulunan illerde yatırım yapılmış ise toplam yatırımın her bir ile isabet eden oranına göre ilgili ilin yatırıma katkı oranı ve indirimli vergi oranı uygulanır.

- Faal olan işletmelerde yenileme yatırımı yapılması durumunda, hem olağan faaliyetlerinden hem de yenileme yatırımlarının faaliyete girmesi ve işletilmesi nedeniyle kazanç elde edilecektir. İndirimli oran uygulaması ile yalnızca yapılan yenileme yatırımının işletilmesinden elde edilen kazanç için vergi teşviki uygulanacaktır. Bu durumda yapılan yenileme yatırımdan elde edilen kazancın, olağan faaliyetlerden elde edilen kazançtan ayrıştırılması gerekmektedir. Bu şekilde elde edilen kazancın ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, indirimli oran bu kazançta uygulanır. Kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde ise indirimli oran uygulanacak kazanç, yapılan yenileme yatırımı tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirlenir. Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlendirilmiş tutarları ile dikkate alınır. İndirimli oran uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminde başlanır.

- Mükellef tarafından yatırım yapılmış, işletilmeye başlanmış ve elde edilen kazanç üzerinden indirimli oran uygulanmak suretiyle gelir veya kurumlar vergisi ödenmiş olup da, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen şartların sağlanamamış olması halinde; zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın

³ M. TOPALOĞLU, "Röдовans Sözleşmesi; Hukuksal Durum, Sorunlar ve Çözüm Önerileri", http://www.maden.org.tr/resimler/ekler/afd8346a677af9d_ek.pdf

gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur. Mükellef hakkında ceza uygulanmamasının nedeni, bu durumun caydırıcılığını ortadan kaldırmak istenmesi ve olağan durum olarak kabul edilmesidir.

- Yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde, devralan kurum aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla indirimli vergi oranından yararlanır. Yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devri halinde ise, indirimli vergi oranından devir tarihine kadar devreden, devir tarihinden sonra ise devralan, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla yatırıma katkı tutarının kalan kısmı için yararlanır.

19. YURT DIŞINDA ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBU

5520 sayılı KVK'nın 33. maddesi uyarınca yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, Türkiye'de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebilir. Yurt dışında yabancı para ile ödenen vergilere, bunların ilgili bulunduğu kazançların genel sonuç hesaplarına intikali esnasındaki kur uygulanacaktır.

Yurt dışı kazançlar üzerinden ödenip Türkiye'de tarh olunacak vergilerden mahsup edilebilecek yurt dışında ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, hiçbir surette yurt dışında elde edilen kazançlara %20 kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacaktır. Bu sınır dahilinde zarar mahsubu veya istisnalar sonucu ilgili yılda Türkiye'de vergiye tabi kurum kazancının oluşmaması nedeniyle, Türkiye'deki beyannamelere dahil edilen yurt dışı kazançlar üzerinden mahallinde ödenen vergilerin kısmen veya tamamen mahsubuna imkan bulunmazsa, bu mahsup hakkı izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar kullanılabilecektir.

Yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye'de he-

saplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilmesi istendiğinde, Türkiye'deki vergi matrahına dahil edilen yurt dışı kazanç tutarının bu vergileri de içerecek şekilde brütleştirilmiş olması gerekmektedir. Örneğin; (A) Kurumu, (B) Ülkesindeki işyerinde 100.000 TL karşılığı kurum kazancı elde etmiştir. Bu kazanç üzerinden yabancı ülkedeki vergi mevzuatı uyarınca %25 oranında kurumlar vergisi ve benzeri vergi ödenmiştir. Bu durumda, (A) Kurumu, 100.000 TL'yi Türkiye'de kurum kazancına dahil edecek, ancak bu kazançla ilişkin yurt dışında ödenen verginin, Türkiye'de bu kazançla ilişkin olarak hesaplanan vergiyi aşan kısmını yani $[25.000 - (100.000 \times \%20) =]$ 5.000 TL'yi Türkiye'de hesaplanan vergiden mahsup edemeyecektir. Bu verginin, câri yılda olduğu gibi sonraki yıllarda da mahsup edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

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

KVK'nın 7. maddesinin uygulandığı hallerde, kontrol edilen yabancı kurumun ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler, söz konusu kurumun Türkiye'de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

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

da ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler dahil edilmek suretiyle dikkate alınacaktır.

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

Yabancı ülkelerde vergi ödendiği, yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa mahallinde Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı nitelikteki temsilcileri tarafından tasdik olunan belgelerle tevsik olunmadıkça, yabancı ülkede ödenen vergiler Türkiye’de tarh olunan vergiden indirilemeyecektir.

Kurumlar vergisinden indirim konusu yapılan vergilerin yabancı ülkelerde ödendiğini gösterir belgelerin, tarhiyat sırasında mükellef tarafından ibraz edilememesi halinde, yabancı ülkede ödenen veya ödenecek olan vergi, %20 kurumlar vergisi oranını aşmamak şartıyla o memlekette cârî olduğu bilinen oran üzerinden hesaplanacaktır. Tarhiyatın bu suretle hesaplanan miktara isabet eden kısmının ertelenmesi, ibraz edilmesi gereken belgelerin, tarh tarihinden itibaren en geç 1 yıl içinde ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi halinde, bu belgelerde yazılı kesin tutara göre tarhiyatın düzeltilmesi gerekmektedir.

Mücbir sebepler olmaksızın belgelerin anılan süre zarfında ibraz edilmemesi veya bu belgelerin ibrazından sonra ertelenen vergi tutarından daha düşük bir mahsup hakkı olduğunun anlaşılması halinde, ertelenen vergiler için 6183 sayılı Kanun hükümlerine uygun olarak gecikme zammı hesaplanacaktır.

20. YURT İÇİNDE KESİLEN VERGİLERİN MAHSUBU

5520 sayılı KVK’nın 34. maddesinde yurt içinde kesinti yoluyla ödenen vergilerin kurumlar vergisinden mahsubuna ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

KVK’nın 34. maddesinin birinci fıkrası uyarınca, beyannamede gösterilen kazançlardan, KVK’nın 15. maddesinin birinci fıkrasına ve 30. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına göre, kaynağında kesilmiş olan vergiler beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.

Kanunun 15. maddesinin birinci fıkrası ile 30.maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına göre yapılan vergi kesintilerinin bir kısmı, GVK’nın geçici 67. maddesi kapsamında vergi kesintisine tabi tutulduğundan, beyannameye dahil kazançlar üzerinden bu hüküm uyarınca kesilen vergilerin de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkündür.

Ancak, GVK’nın geçici 67. maddesinin (2) ve (3) numaralı fıkraları kapsamında vergi kesintisi yapılması halinde, kesinti suretiyle ödenen verginin, işlemten doğan kazancın tabi olduğu vergi kesintisiyle çarpımı sonucu bulunacak tutarı aşan kısmı, yıllık kurumlar vergisinden mahsup edilemeyecektir.

Sigorta ve reasürans şirketlerinde, hayat sigorta branşında teminat sağlayan şirketlerin, hayat matematik karşılıklarının yatırıma yönlendirilmesinden elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden yapılan vergi kesintileri de aynı şekilde söz konusu sigorta şirketinin beyannamesi üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.

Ayrıca, dar mükellefiyete tabi kurumların vergi kesintisi yoluyla alınan ve kurumlar vergisi beyannamesine dahil edilmesi ihtiyari kılınan kazançları için beyanname verilmesi halinde, bu kazançlar üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden,

evvelce kesinti yoluyla alınan vergiler genel hükümler çerçevesinde mahsup edilebilecektir.

KVK'nın 15. maddesinin üçüncü fıkrasına göre, fonların ve yatırım ortaklıklarının Kanunun 5.maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde yazılı istisna kazançları üzerinden fon bünyesinde kesilen vergiler, söz konusu fon ve ortaklıkların katılma belgeleri ile hisse senetlerinden kâr payı alan kurumlar tarafından, aldıkları kâr payının içerdiği vergi kesintisi miktarı ile sınırlı olmak üzere hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir. Mahsup edilecek tutar, ele geçen net kâr payının geçerli kesinti oranı kullanılarak brütleştirilmesi suretiyle hesaplanacaktır. Kâr payının elde edildiği tarih ile vergi kesintisinin yapıldığı tarih arasında dönem farkı olmasının önemi bulunmamaktadır. Dolayısıyla, vergi mahsubunda geçerli vergi oranı, kâr payının elde edildiği dönem için geçerli olan vergi oranı olacaktır.

Kontrol edilen yabancı kurumlara yapılan ödemeler üzerinden KVK'nın 30. maddesinin yedinci fıkrası uyarınca kesilen vergiler, bu şirketin Türkiye'deki beyannameye dahil edilen kurum kazancı üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir. Ancak, söz konusu mahsup edilecek verginin, kontrol edilen yabancı kurumun bu ödemelerden kaynaklanan kazancına isabet eden kurumlar vergisini aşması gerekmektedir.

Geçici vergilendirme dönemi içinde elde edilen gelir üzerinden kesinti yoluyla ödenmiş vergiler varsa bu vergilerin, o dönem için hesaplanan geçici vergi tutarlarından mahsubu mümkün bulunmaktadır. Bununla birlikte, ilgili hesap dönemine ilişkin tahakkuk ettirilen geçici verginin sadece ödenen kısmı, yıllık kurumlar vergisi beyanamesi üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.

KVK'nın 34. maddesinde yer alan esaslar çerçevesinde mahsup edilecek vergilerin beyanna-

me üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olması halinde, bu durum vergi dairesince mükellefe yazı ile bildirilecektir. Fazla olan bu tutar, mükellefin söz konusu yazıyı tebellüğ tarihinden itibaren bir yıl içinde başvurusu şartıyla kendisine iade edilecek olup; bu süre içinde başvurmayanların bu farktan doğan alacakları düşecektir.

Kanunun 34. maddesiyle verilen yetki doğrultusunda, Maliye Bakanlığı, iadeyi mahsuben veya nakden yaptırmaya, inceleme raporuna, yeminli mali müşavir raporuna veya teminata bağlamaya ve iade için aranılacak belgeleri belirlemeye yetkilidir. Bu yetki; kazanç türlerine, iade şekillerine, geliri elde edenin veya ödemeyi yapanın hukuki statüsüne göre ayrı ayrı kullanılabilir.

Kesinti yoluyla ödenen vergilerin mahsuben iade işlemi, aranan tüm belgelerin tamamlanması şartıyla, yıllık kurumlar vergisi beyanamesinin verildiği tarih itibarıyla yapılacaktır. İkmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlarda mahsup işlemi, mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınarak yapılacaktır. Aranan belgelerin tamamlanması aşamasında yapılan tahsilatlar yönünden ise düzeltme yapılmayacaktır.

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

Vadesi değerlendirme gününden sonra olan repo

ve ters repo işlemleri ile vadeli mevduat hesaplarına ilişkin olarak, değerleme gününe kadar tahakkuk eden ve kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınan faiz tutarları üzerinden, ilgili dönem beyannamesinin verilmesi gereken sürenin sonuna kadar kesinti suretiyle ödenmiş olan verginin, beyannameye dahil edilen gelire isabet eden kısmı hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir.

Aynı şekilde, beyanname tarihine kadar satılan veya itfa edilen Devlet tahvili ve Hazine bonoları ile menkul kıymet yatırım fonlarının katılma belgelerinden, değerleme gününe kadar tahakkuk eden ve kurum kazancına dahil edilen gelirlere isabet eden vergi kesintileri de beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir.

ÖRNEK UYGULAMA

İstanbul'da taşınmaz alım satım işi faaliyetinde bulunan Beyoğlu Vergi Dairesi Mükellefi (X) A.Ş.'nin 2010 hesap dönemi ticari bilanço karı 15.000.000 TL'dir. Bahse konu ticari bilanço karına esas kazançlardan bazıları aşağıda sıralandığı gibidir.

1- Tam mükellef (A) A.Ş.'ye %20 oranında ortaklık payı vardır. (A) A.Ş. 2009 yılında 10.000 TL kar elde etmiştir. Elde edilen kar payından mükellef kurum da **40.000 TL** kar payı tahsil etmiştir.

2- Kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan (B) A.Ş.'ye 2006 yılından bu yana %60 oranında ortaklık payı vardır. (B) A.Ş. 2010 yılında 1.000.000 TL karşılığı kazanç elde etmiş olup, mükellef kurum **600.000 TL** kar payı elde etmiştir. Bahse konu kar payı, (B) A.Ş. tarafından mükellef kurumun Türkiye'de bulunan banka hesabına 15.03.2011 tarihinde transfer edilmiştir. (B) A.Ş. faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca % 25 oranında kurumlar vergisi vergi yükü taşımaktadır.

3- (C) A.Ş. 2010 yılında 750.000 TL sermaye artırımında bulunmuş ve sermaye artırımı sırasında çıkarılan hisse senetlerine olan talebin yüksek olması sayesinde itibarın değerinde satılabilmektedir. Bu şekilde **60.000 TL** emisyon primi kazancı elde edilmiştir.

4- 10 yıldır işletme aktifinde bulunan gayrimenkul, 2010 yılında satılmıştır. Bu satıştan **400.000 TL** kar elde edilmiştir.

5- Yurt dışında alınan bir ihale ile yüklenilen inşaat taahhüt işi tamamlanmış ve geçici kabul onaylanmıştır. Bahse konu işten **1.500.000 TL** kazanç elde edilmiştir. Bu tutarın tamamı genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmiş ancak yarısı Türkiye'de bulunan vadesiz mevduat hesabına kalanı ise ilgili ülkede bulunan banka hesabına aktarılmıştır.

Amatör futbol takımına 5.000 TL, profesyonel futbol takımına 10.000 TL sponsorluk harcaması yapmıştır.

Ayrıca vergi muafiyeti tanınan bir vakfa 10.000 TL, Başbakanlık Çocuk Esirgeme Kurumu çocuk yuvası inşaatı için 5.000 TL nakdi yardım yapmıştır.

(X) A.Ş.'nin 2009 yılı zararı 30.000 TL olup, önceki yıllardan devreden zarar bulunmamaktadır.

KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN DÜZENLENMESİ

1-Ticari Bilanço Karı	15.000.000
2-KKEG	30.000
Bağış ve Yardımlar (5+10+10+5)	
-Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna Ve İndirimler	

3-Yurtiçi İştirak Kazançları	40.000
4-Yurtdışı İştirak Kazançları	600.000
5-Emisyon Primi Kazancı	60.000
6-Taşınmaz Satış Kazancı (400 x % 75)	300.000
7-Yurtdışı İnş. ve On. İş. Kazancı	1.500.000
8-Kâr ve İlaveler Toplamı	15.030.000
9-Cari Yıla Ait Zarar Ve İndirim Toplamı (3+4+5+6+7)	2.500.000
10-Kâr (8-9)	12.530.000
14-Geçmiş Yıl Zararı	30.000
15-İndirime Esas Tutar (13-14)	12.500.000
Kazancın Bulunması Halinde İnd. İstisna ve İndirimler	
16-Sponsorluk Harcamaları (5+10/2)	10.000
17-Bağış ve Yardımlar ⁴ (10/1-c)	10.000
Üst Sınır = [15.000.000 - (30.000 + 640.000)]x %5 = 716.500	
18-Bağış ve Yardımlar (10/1-ç)	5.000
19-Matrah	12.475.000
20-Hesaplanan Kurumlar Vergisi(%20)	2.495.000

KAYNAKÇA

- **Beyanname Düzenleme Rehberi**, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, Ankara 2010
- **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara 2008
- ÇAKMAK, Şefik: **“Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi”**, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını, Ankara 2008
- ÇETİN Hikmet, SÜNGÜ Hulusi: **“2007 Yılında Elde Edilen Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi”**, Vergi Raporu Dergisi, Vergi Raporu Dergisi, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, Sayı 103, Nisan 2008
- GÜRSOY Barış, GÖKKAYA Murat, SARIGÜL Suat: **“2009 Yılında Elde Edilen Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi”**, Vergi Raporu Dergisi, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, Sayı: 18, Nisan 2010
- **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, Nisan 2007
- ÖZTÜRK Bünyamin, ÖĞREDİK Güray: **“Sermaye Şirketlerinde Kurumlar Vergisi ve Kar Dağıtımı”**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Nisan 2008

⁴ İndirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespitinde esas alınan kurum kazancı, zarar mahsubu dahil giderler ile iştirak kazançları istisnası düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki [Ticari bilanço kârı – (iştirak kazançları istisnası + geçmiş yıl zararları)] tutardır.