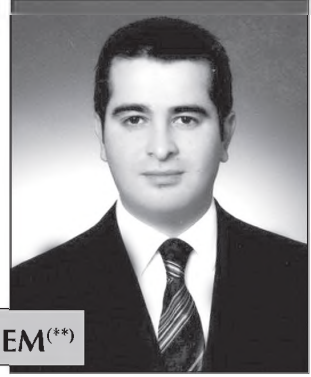




Bahadır COŞKUN(*)

KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ ÜZERİNDEN YAPILABİLECEK DİĞER İNDİRİMLER



Sadi Erinç ERDEM(**)

1 - GİRİŞ

Kurumlar Vergisi kurumların kazançları üzerinden alınan bir kazanç vergisidir. Kurumlar Vergisi'nde matrah ise kurumun elde ettiği hasılatтан gider ve maliyetlerin düşülmesi suretiyle ortaya çıkmaktadır. Ancak elde edilen hasılatтан gider ve maliyetlerin düşülmesinde temel ilke, ilgili gider ve maliyetlerin kazancın elde edilmesiyle doğrudan ilgili olması gereğidir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinde bu temel ilkenin istisnası olarak kazancın bulunması halinde beyanname üzerinden indirilebilecek giderler sayılmış ve kurumlara; bazı kurum ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımların da gider yazılabilmesi imkanı getirilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinde sayılan ve kazancın bulunması halinde beyanname üzerinden indirim konusu yapılabilecek giderler esasen dört grupta toplanmıştır. Bunlar; Ar-Ge Harcamaları, Sponsorluk Harcamaları, Bağış ve Yardımlar ve Diğer İndirimlerdir. (Girişim Sermayesi Fonu ve Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında faydalanılan hizmetler çalışmamızda "Diğer İndirimler" başlığı altında toplanarak açıklanmaya çalışılmıştır.)

2- KV Beyannamesi Üzerinden Yapılacak Diğer İndirimler

Kurumlar Vergisi Kanunu 10/1. maddesinde "Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde; Kurumlar Vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından sırasıyla aşağıdaki indirimler yapılır. " denilmek suretiyle kurumların kazançları üzerinden yapabilecekleri indirimler tek tek sayılmıştır. Kanunun lafzından da anlaşılacağı üzere burada öncelikli olarak kurumun olumlu bir kazanç beyan etmesi ve bu indirimlerin sıra ile yapılması gerekmektedir.

(*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

(**) Vergi Müfettiş Yardımcısı

2.1- Ar-Ge Harcamaları

KVK 10/1-a maddesinde: “Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik (5746 sayılı kanunun 5 inci maddesiyle değişen bent) araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100’ü oranında hesaplanacak(*) “Ar-Ge indirimi”.

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortismanla tâbi iktisadî kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz. Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devreder. Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamını ve uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeler ile usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.” denilerek Ar-Ge indiriminin şartları ortaya konulmuştur.

KVK’nin 10.maddesinde belirtilen “diğer indirimler” ilgili yılda kurum kazancının bulunması halinde indirim konusu yapılabilmekte, kazancın bulunmaması halinde sonraki dönemlere devredememektedir. Ancak KVK 10/1-a’da yer alan özel hüküm gereği, Ar-Ge İndirimi, bu genel kuralın istisnasıdır ve kazancın bulunmaması halinde sonraki dönemlere devreder. Yine ilgili maddede belirtilen harcamalar, beyanname üzerinden indirim konusu yapılırken; dönem içerisinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınır ise, dönem sonunda matraha KKEG olarak ilave edilir ve kazancın bulunması halinde beyanname üzerinden indirim konusu yapılır. Ancak Ar-ge indiriminde hem dönem içerisinde gider olarak dikkate alınır hem de ilgili dönemde kazanç bulunması halinde beyanname üzerinden indirim konusu yapılır. Bu durumda kurumların kazançları bulunması halinde yaptıkları Ar-ge Harcamaları için %200 “Ar-ge indirimi” yapabilmektedirler.

Üzerinde durulması gereken diğer önemli bir husus ise Ar-ge indiriminin KVK 10.maddesine göre mi, yoksa 5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun uyarınca mı yapılacağıdır. İki düzenleme birbirinin alternatifleri olarak görünmekle beraber bazı farklılıklar içermektedir. Bu farklılıklar aşağıdaki tablo ile ortaya koyulmaya çalışılmıştır.

	Ar-Ge Kanunu	Kurumlar Vergisi Kanunu
Yürürlük	Ar-Ge İndirimi uygulaması 31.12.2023 tarihine kadar geçerlidir.	Ar-Ge İndirimi uygulamasında herhangi bir sınırlama yoktur.
Endeksleme	Gelecek yıllara devreden indirim tutarları yeniden değerlendirme oranı ile endekslenir.	Gelecek yıllara devreden indirim tutarları endekslenmez.
Ar-Ge Departmanı	Ar-Ge departmanı kurulması zorunlu değil.	Ar-Ge departmanı kurulması zorunludur.
Personel Giderleri	Destek personeli giderleri belli kıstaslara göre Ar-Ge İndirimi hesaplamasında dikkate alınır.	Sadece tam zamanlı Ar-Ge personeli ücret giderleri dikkate alınır.

Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	Alınan danışmanlık hizmeti ve diğer hizmet alımlarına ilişkin harcamalar toplam Ar-Ge harcamalarının %20' sini geçemez.	Alınan danışmanlık hizmeti ile ilgili sınırlama bulunmamaktadır.
Amortisman Giderleri	İktisadi kıymet amortismanları Ar-Ge faaliyetinde kullanıldıkları gün sayısına göre Ar-Ge indirimi hesaplamasında dikkate alınır.	İktisadi kıymetin münhasıran Ar-Ge faaliyetinde kullanılması esastır. Ar-Ge faaliyeti dışındaki diğer işlerde de kullanılan iktisadi kıymet amortismanları Ar-Ge indirimi hesaplamasında dikkate alınmaz.
Finansman Giderleri	Finansman giderleri Ar-Ge indirimi hesaplamasında dikkate alınmaz.	Finansman giderleri Ar-Ge indirimi hesaplamasında dikkate alınabilir.
Ar-Ge Merkezleri	Belirli şartları taşıyan Ar-Ge Merkezlerine özgü olmak üzere o yıl yapılan Ar-Ge harcamalarının bir önceki yıla göre artışın yarısı ayrıca indirim konusu yapılır.	Böyle bir uygulama bulunmamaktadır.
Ar-Ge Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi	Ar-Ge harcamalarının tamamı V.U.K.'na göre aktifleştirilmek zorundadır.	Gayri maddi hakka yönelik yapılan harcamaların aktifleştirilmesi zorunlu; gayri maddi hakka yönelik olmayan harcamaların aktifleştirilmesi ihtiyari olup istenirse doğrudan gider yazılabilir.
TÜBİTAK Onayı	Destek yapan kurum tarafından yönetmelikte belirtilen rapor ve belgelerin onaylanması yeterli olup; ayrıca projenin TÜBİTAK tarafından onaylanması şartı bulunmamaktadır.	TÜBİTAK' ın projeyi onaylama şartı bulunmamaktadır.

2.2- Sponsorluk Harcamaları

KVK 10/1-b bendinde "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." Denilerek, kurumların ilgili dönemde kazançları bulunması halinde yaptıkları sponsorluk harcamalarının beyanname üzerinden indirim konusu yapabilecekleri hükme bağlanmıştır.

Kurumlar tarafından yapılan sponsorluk harcamaları, harcama yapıldığında gider olarak dikkate alındığından, dönem sonunda KKEG olarak matraha ilave edilir ve kazanç bulunması halinde beyanname üzerinde ayrıca gösterilerek indirim olarak dikkate alınabilir.

Sponsorluk harcamalarında, sponsor olan kurumun adının anılması koşulu ile,

- Resmi spor organizasyonları için yapılan saha, salon veya tesis kira bedelleri,
- Sporcuların iâşe. Seyahat ve ikamet giderleri,

• Spor malzemesi bedelleri, gibi harcamalar sponsorluk harcaması olarak dikkate alınırken, kurumlara doğrudan ticari fayda sağlayan veya kurumun tanıtımını amaçlayan harcamalar ise reklam harcaması olarak değerlendirilir ve “diğer indirimler” başlığı altında değerlendirilmez.

Bunlara ek olarak sponsor olacak kurumun sponsor olabilmesi için bağlı olduğu vergi dairesine başvurarak vergi borcu olmadığına dair bir yazı almaları ve sözleşmenin bir örneğini ilgili vergi dairesine ibraz etmeleri gerekmektedir. Çünkü, Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliği’ne göre vergi ve sosyal güvenlik borçları nedeniyle hakkında yasal takibata başvurulmuş kurumların sponsorluk yapmalarına izin verilmemektedir.

2.3- Bağış ve Yardımlar

Bağış ve yardımların kurum kazancından indirimine ilişkin hükümlere KVK’nin 10/1-c,ç,d,e ve f bentlerinde yer verilmiştir. İlgili madde gereğince belirli şartlar dahilinde yapılan bağış ve yardımların bir kısmının %5’i, bir kısmının ise tamamı beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla indirilebilmesi mümkündür.

2.3.1- Kurum Kazancının %5’i ile Sınırlı Bağış ve Yardımlar

KVK 10/1-c maddesinde “Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve 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.” Denilerek, kurumların ilgili dönemde kazanç beyan etmeleri halinde, beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, yapılan bağış ve yardımın indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

KVK 10/1-c maddesi kapsamında yapılan bağış ve yardımların toplamı o yıla ait kurum kazancının %5’ini geçemez. 1 Seri No’lu KVK Genel Tebliği’ne göre, Kurum Kazancı=[Ticari Bilanço Karı-(İştirak Kazançları İstisnası+Geçmiş Yıl Zararları)] tutarı ifade etmektedir. Bununla birlikte ilgili maddede sayılan kurum ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımların mutlak suretle makbuz karşılığı yapılması gerekmekte olup ilgili bağış ve yardımın karşılıksız olması gerekmektedir. Aksi halde yapılan bağış ve yardımlar matrahın tespitinde dikkate alınamamaktadır.

2.3.2- Eğitim ve Sağlık Tesislerine İlişkin Bağış ve Yardımlar

KVK 10/1-(ç) bendinde; “KVK 10/1- (c) bendinde sayılan kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanan okul, sağlık tesisi, 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak kaydıyla öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve (6322 sayılı kanunun 36.maddesiyle değişen ibare; Yürürlük 15.06.2012) rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin(**) inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebil-

meleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı.”denilmek suretiyle belirtilen kurum ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımların beyanname üzerinden ayrıca gösterilmek şartıyla indirim konusu yapılabileceği hükme bağlanmıştır.

31.12.2012 tarih ve 28514 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 7 Seri No’lu KVK Genel Tebliği’nin 4 ve 5. Maddelerinde indirimin şartları belirlenmiş ve uygulamaya yön verilmiştir.

7 Seri No’lu KVK Genel Tebliği’nde “Düzenlemedeki “ibadethane” ve “yaygın din eğitimi verilen tesis” ifadelerinden de Diyanet İşleri Başkanlığınca ibadethane sayılan yerler ile Diyanet İşleri Başkanlığı denetimine tabi olan ve din eğitimi verilen tesislerin anlaşılması gerekmektedir.

Mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethanelerin umuma açık olması, inşasının mülki idare amirlerinin iznine istinaden gerçekleştirilmesi, inşa ve faaliyetine devam etmesi için yapılan bağış ve yardımların da yine mülki idare amirlerinin denetiminde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Yaygın din eğitimi verilen tesisler için yapılan harcamaların da Diyanet İşleri Başkanlığı teşkilatınca denetlenmesi gerektiği tabidir.”denilerek 6322 sayılı kanun ile değişen KVK 10/1-(ç) bendinde yer alan ibadethanelerin nelerden oluştuğu ve hangi çalışma usul ve esaslarına sahip olacağı belirlenmiştir.

Yine 7 Seri No’lu KVK Genel Tebliği ile bağış ve yardımların belgelendirilmesi hususuna açıklık getirilmiş ve “Mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin inşası ve/veya faaliyetine devam etmesi amacıyla kurulmuş bulunan vakıf veya derneklere yapılan bağışlar, anılan kurumlardan alınan makbuzlara veya bunlar tarafından bankalarda açılan hesaplara yatırıldığına ilişkin alınan banka dekontlarına istinaden kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir.

Ancak, bunlar dışındaki diğer dernek veya vakıflara bu amaçla yapılan bağış ve yardımların ise; mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin inşası ve/veya faaliyetine devam etmesi amacıyla gerekli harcamaları finanse etmek üzere bağış ve yardım toplama amacıyla bir organizasyon oluşturulması ve bu hususta mülki idare amirleri ile bir protokol yapılması, nakdi olarak yapılacak bağış ve yardımlar için sadece protokol kapsamındaki işte kullanılmak üzere bir hesap açılması ve yapılan bağış ve yardımların bu hesaba yatırılması, aynı olarak yapılan bağış ve yardımların protokol kapsamındaki işte kullanılmak üzere şartlı olarak makbuz karşılığında yapılması, banka dekontu ile makbuzda hangi amaçla yapıldığına ilişkin bir açıklamanın yer alması, yapılan bağış ve yardımların, sadece yapılacak o işle ilgili olarak mülki idare amirleri gözetim ve denetimi altında kullanılması şartlarıyla, tamamının kurum kazancından indirim konusu yapılabilmesi mümkün olacaktır.” Denilmiştir.

2.3.3- Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yardımlar

KVK 10/1-(d) bendinde “Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan veya Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen ya da desteklenmesi uygun görülen;

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

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

3) Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,

4) 21/7/1983 tarihli ve 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,

5) Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,

6) Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmalarına,

7) Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,

8) Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,

9) Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve faaliyetler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatının tedariki ile film yapımına,

10) Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültür ve sanat faaliyetlerinin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına,

ilişkin harcamalar ile makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların % 100'ü. Bakanlar Kurulu, bölgeler ve faaliyet türleri itibarıyla bu oranı, yarısına kadar indirmeye veya kanunî seviyesine kadar getirmeye yetkilidir." Denilmek suretiyle bağış ve yardımın hangi kurumlara yapılacağı belirlenmiştir.

Buna ek olarak 1 Seri No'lu KVK Genel Tebliği'nde; "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." Denilerek indirim konusu yapılacak bağış ve yardıma şekil şartı getirilmiştir.

2.3.4- Doğal Afetlere İlişkin Bağış ve Yardımlar

KVK10/1-(e) bendinde "Bakanlar Kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığı ile makbuz karşılığı yapılan aynî ve nakdî bağışların tamamı." Denilmek suretiyle doğal afetler kapsamında gerçekleştirilen bağış ve yardımların, beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla indirim konusu yapılabileceği belirlenmiştir. Buna göre 04.09.2012 tarih ve 28374sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 2012/17 sayılı Genelge ile Nyanmar Yardım Kampanyası kapsamında Başbakanlık aracılığıyla makbuz karşılığı yapılacak ayni ve nakdi yardımların tamamı 2012 yılı kurum kazancından indirilebilecektir.

2.3.4- Kızılay Derneği ve Yeşilay Cemiyetine Yapılan Bağış ve Yardımlar

7 Seri No'lu KVK genel Tebliği'nin 6.maddesi ile 5904 Sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasına eklenen (f) bendi ile 3/7/2009 tarihinden itibaren uygulanmak üzere Türkiye Kızılay Derneğine ve 6322 sayılı Kanunla aynı bentte yapılan değişikliklerle 15/6/2012 tarihinden itibaren uygulanmak üzere Türkiye Yeşilay Cemiyetine, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından makbuz karşılığı yapılan nakdî bağış veya yardımların tamamı, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilebilecektir.

Anılan Dernek ve Cemiyete yapılacak aynı bağış ve yardımlar ise çalışmamızın **“2.3.1 Kurum Kazancının %5'i ile Sınırlı Bağış ve Yardımlar”** başlıklı bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde değerlendirilecektir.

Diğer taraftan, anılan Dernek ve Cemiyetin iktisadi işletmelerine yapılan bağış veya yardımların kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün değildir.

2.4- Diğer İndirimler

KVK 10.maddesinde 15.06.2012 tarih ve 6322 sayılı kanun ile yapılan değişikliklerle; Girişim Sermayesi Fonu ve Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında faydalanan hizmetlerden elde edilen kazancın da ilgili dönem beyannamesinde ayrıca gösterilmek şartıyla indirim konusu yapılacağı belirtilmiştir. Nitekim bu iki yeni düzenleme için 7 Seri No'lu KVK Genel Tebliği'nde ayrıntılı olarak açıklanma yapılmış ve uygulamaya yön verilmiştir.

2.4.1- Girişim Sermayesi Fonu

6322 sayılı Kanun ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununa eklenen 325/A maddesiyle kurumlar vergisi mükelleflerine, girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konulması veya girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması amacıyla, ilgili dönem kazancından girişim sermayesi fonu ayırabilme imkanı getirilmiştir.

VUK'da yapılan düzenlemeye paralel olarak; KVK10/1-(g) bendinde “213 sayılı Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların beyan edilen gelirin %10'unu aşmayan kısmı.” denilmek suretiyle girişim sermayesi fonu için ayrılan tutar için kurumlar, dönem sonunda kazanç beyan etmeleri ve beyanname üzerinde ayrıca göstermeleri şartıyla indirim hakkını kullanabileceklerdir.

7 Seri No'lu KVK genel Tebliği ile indirimin şartları, indirim tutarının hesaplanması ve şartların ihlali halinde vergilendirme işlemlerinin nasıl gerçekleşeceği hususunda uygulamaya yön verilmiştir.

2.4.1.1- İndirimin Şartları

Girişim sermayesi fonunun indirim konusu yapılabilmesi için;

- İlgili yılda ayrılan fon tutarının beyan edilen gelirin %10'unu, toplam fon tutarının ise öz sermayenin %20'sini aşmaması (iki şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir),
- Fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak olan ve Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılması,

- Ayrılan fon tutarının ilgili yılın kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmesi gerekmektedir.

2.4.1.2- İndirim Tutarının Hesaplanması

İndirim tutarının tespitinde beyan edilen gelir olarak ticari bilanço kâr veya zararına kanunen kabul edilmeyen giderler eklenmek ve geçmiş yıl zararları ile varsa tüm indirim ve istisnalar düşülmek suretiyle bulunan tutar [Ticari bilanço kârı (zararı) + kanunen kabul edilmeyen giderler - geçmiş yıl zararları - tüm indirim ve istisnalar] dikkate alınacaktır.

Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu ilgili dönem kazancından ayrılacağından, pasifte özel bir fon hesabına alınacak tutar hesap dönemi sonu itibarıyla tespit edilebilecektir. Bu çerçevede, fon hesabına alınma işleminin, izleyen hesap döneminin başından itibaren kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir. Bu şekilde, indirim konusu yapılacak olan kazanç tutarı, ilgili dönemin genel sonuç hesaplarına yansıtacak olup kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle de indirimden yararlanılabilecektir.

Dolayısıyla geçici vergilendirme dönemlerinde fon ayrılması ve indirim uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.

Girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların mükelleflerce pasifte geçici bir hesapta tutulması, fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılması gerekmektedir. Söz konusu yatırımın yapılmaması halinde, indirim konusu yapılan tutar nedeniyle tahakkuk ettirilecek vergi gecikme faizi ile birlikte mükelleften tahsil edilecektir.

İndirim konusu yapılacak tutarın tespitinde, her yıl girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar ayrı ayrı dikkate alınacak, önceki yıllarda ayrılan fon tutarları için tekrar indirim uygulanmayacaktır. Ancak, ayrılan toplam fon tutarı hiçbir suretle öz sermayenin %20'sini aşamayacaktır.

2.4.1.3- Fon Tutarının Vergilendirilmesi

Fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılmakla birlikte, girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların;

- Amacı dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi,
- İşletmeden çekilmesi,
- Ortaklara dağıtılması,
- Dar mükelleflerce ana merkeze aktarılması,
- Mükelleflerce işin terki,
- İşletmenin tasfiyesi, devredilmesi veya bölünmesi,

- Girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin veya girişim sermayesi yatırım fonu katılma paylarının elden çıkarılmasından itibaren altı ay içinde aynı amaçla yeniden kullanılmaması hallerinde, bu işlemlerin yapıldığı veya sürenin dolduğu dönemde diğer kazançlarla ilişkilendirilmeksizin vergiye tabi tutulması gerekmektedir. Dolayısıyla, bu fon tutarları, beyan edildiği döneme ilişkin dönem zararı, geçmiş yıl zararları, indirim ve istisnalar ile ilişkilendirilmeksizin vergilendirilecektir.

Yukarıda sayılan hallerde sadece girişim sermayesi fonu hesabında tutulan ve önceki yıllarda indirim konusu yapılan tutarlar vergiye tabi tutulacak olup daha önce beyannamede indirim konusu yapılan tutarlar bakımından ise herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

2.4.2- Türkiye'den Yurtdışı Mukimi Kişi ve Kurumlara Verilen Hizmetler

Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine eklenen (ğ) bendi ile 15/6/2012 tarihinden itibaren uygulanmak üzere "Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleriyle ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'sinin beyan edilen kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Yine 7 Seri No'lu KVK genel Tebliği ile indirimin şartları detaylı olarak açıklanarak uygulamaya yön verilmiştir. Bunlar:

• **İndirimden faydalanabilecek şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konusu mutlak suretle KVK 10/1-(ğ) bendinde sayılan işlerden olmalıdır.**

• Hizmetin, Türkiye'den münhasıran yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için yapılmış olması gerekmektedir.

• Faturanın yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum adına düzenlenmesi şarttır.

• Türkiye'den verilen, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmetlerinden yurt dışında yararlanılması gerekmektedir.

• **İlgili bakanlığın izin ve denetimine tabi olarak Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere verilen eğitim ve sağlık hizmetlerinde ise yararlanıcısının yurt dışında olması gerekmektedir.**

Burada önemli bir diğer husus ise yukarıda sayılan şartlar dahilinde verilen hizmetler ile şartlar olmayan hizmetlerin kayıt ve hesaplarının ayrılması gereğidir. İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde, indirim uygulanacak kazançla ilişkin hasılat, gider ve maliyet unsurlarının ayrı olarak tespit edilmesi esastır. Gider ve maliyet unsurlarının ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespitinin mümkün olmadığı hallerde ise müşterek genel giderler, bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan hasılatın toplam hasılatla oranı esas alınarak dağıtılacaktır.

Diğer bir husus ise ilgili şirketlerin esas faaliyet konusu dışındaki işlemlerinden elde ettikleri gelirleri ile olağandışı gelirlerinin indirim kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, kasadaki dövizlerin değerlemesinden kaynaklanan kur farkları ve iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

3- SONUÇ

Kurumlar, dönem içerisinde elde ettikleri hasılatlarından gider ve maliyetlerine düşerek matrahlarını tespit ederler. Gider ve maliyetlerin düşülmesinde temel ilke bu gider ve maliyetlerin kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilgili olması gereğidir. Ancak kurumların harcamaları veya giderleri sadece kazanç elde etmek amacıyla gerçekleşmemekte, siyasi, dini, sosyal vb. nedenlerle karşımıza çıkabilmektedir. Ekonomik hayatın gerekleri içinde de yer alan bu tür harcamalar için, vergi sistemimiz esas olarak güvenlik müesseseleri geliştirerek vergi kayıp ve kaçığını asgari seviyelere çekmeye çalışmaktadır. Bununla birlikte; ekonomik hayatın sosyal hayatın bir parçası olması dolayısıyla bazı düzen-

lemeler yapılmış ve gider ve maliyet unsuru olarak gerçekleşen ve yukarıdaki temel ilkenin istisnası niteliğinde gerçekleşen bazı ödemeleri de vergi sistemimiz kabul etmiştir.

Çalışmamızda istisna niteliğinde gerçekleşen bu harcamaların KVK 10. Maddesi temel alınarak açıklanmaya çalışılmıştır.

KAYNAKÇA

- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği
- 7 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği
- 213 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği Beyanname Düzenleme Kılavuzu (Syf-669-684)
- PwC Business School Giderler ve İndirimler,(Güncellenmiş 6. Baskı),(Syf-813-834)
- 04.09.2012 tarih ve 28374sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 2012/17 sayılı Başbakanlık Genelgesi
- www.bdo.com.tr/vergi/dosyalar/veraset/kisim2.pdf, BDO Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik tarafından hazırlanan makale.
- www.gib.gov.tr
- www.ivdb.gov.tr