

GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ

BEYANNAME DÜZENLEME

REHBERİ - 2009

T.Tolga KALKAN
Hesap Uzmanı

TÜRMOB YAYINLARI- 373
Sirküler Rapor Serisi
Seri No: 2010 - 2

TÜRMOB Adına Sahibi
Dr. Masum TÜRKER

Sorumlu Yazışleri Müdürü
Ali E. DOĞANOĞLU

Dizgi - Düzenleme

TÜRMOB
Basın - Yayın Servisi

Yayın Türü

Yaygın Süreli

Baskı

Fersa Matbaacılık Paz.San.Tic.Ltd.Şti.
Ostim 36. Sk. No:5/C-D Yenimahalle/ANKARA
Tel: (0.312) 386 17 00 (pbx)

Baskı Tarihi

10 Şubat 2010

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

Sirküler Rapor kitaplarında yer alan yazılarda ileri sürülen görüşler yalnızca yazarlarına aittir Yayıncı kuruluş TÜRMOB'u bağlamaz.

ÖNSÖZ

Bilginin büyük öneme sahip olduğu bir çağı yaşıyoruz. Bu çağda tek başına bilgiye sahip olmakta yetmiyor. Elde edilen bilginin raporlanması ve amaca uygun olarak kullanılması da ayrı bir öneme sahip. Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik mesleği güncel bilgiye ve bu bilginin bir sonucu olarak üretilen raporlara dayanmaktadır.

Meslek mensuplarımızın teknik muhasebe bilgisine sahip olmanın yanında; gerektiğinde işletme danışmanı, finansal analist, iletişimci, müzakereci ve yönetici olmalarını sağlayan becerilerde gerekmektedir. Mesleki değerler, etik kurallar, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki anlamda sağlam bir duruş meslek mensuplarının önemli özelliklerindedir. Mensuplarının, mesleklerini yerine getirirken gerekli donanıma sahip olmalarını sağlamak ise meslek örgütünün temel görevidir.

TÜRMOB olarak bugüne kadar meslektaşlarımızın ihtiyaç duyacakları bilgiye kolay erişmelerini sağlamak için bir çok çalışma yürüttük ve yürütmeye devam edeceğiz.

Bu çalışmalarımızdan en önemlilerinden biri de yayın faaliyetleridir. Yayın yelpazemizin bir parçası olan **Sirküler Rapor** kitaplarımız bir plan doğrultusunda hazırlanarak, sizlere ulaştırılmaktadır. Kitaplarımız bir okuma komisyonu tarafından incelendikten sonra basılarak sizlerin istifadesine sunulmaktadır.

Siz değerli meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin beğeni ve takdirini toplayacağına inandığımız 2010-2 Seri Numaralı bu kitabı; Hesap Uzmanı T.Tolga Kalkan tarafından hazırlanan "**Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi - 2009**" isimli eser oluşturuyor. Bu çalışma bir kaynak kılavuz niteliğinde olup konuyu örnekleri ile açıklamaktadır.

Kitabın, meslek camiamıza ve uygulamacılara faydalı olmasını diliyorum.

Yücel AKDEMİR
Genel Sekreter

İÇİNDEKİLER

GELİR VERGİSİ BEYANNAME DÜZENLEME REHBERİ - 2009

I-	Giriş	3
II-	Yıllık Beyanname	5
III-	Gelir Vergisinde Tam ve Dar Mükellefiyet	6
	A- Tam Mükellefiyet	6
	B- Dar Mükellefiyet	8
IV-	Tam Mükellefiyette Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi Vermek Zorunda Olanlar	10
	A) Ticari Kazanç Sahipleri (Tacirler)	10
	B) Çiftçiler	29
	C) Ücret Geliri Elde Edenler	34
	D) Serbest Meslek Kazancı Elde Edenler	40
	E) Gayrimenkul Sermaye İradı Elde Edenler	52
	F) Menkul Sermaye İradı Elde Edenler	63
	G) Diğer Kazanç ve İrat Elde Edenler	83
	H) Yabancı Ülkelerden Gelir Elde Edenler	86
V-	Dar Mükellefiyette Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi Vermek Zorunda Olanlar	87
VI-	Tam Mükellefiyette Yıllık Beyanname Verilmeyecek ve Beyanname Toplanmayacak Gelirler	87
VII-	Dar Mükellefiyette Yıllık Beyanname Verilmeyecek ve Beyanname Toplanmayacak Gelirler	88
VIII-	Yıllık Beyanname Verilmesi ve Gelirin Toplanmasıyla İlgili Esaslar	89

IX-	Gelirin Toplanması ve Beyanında Aile Bireylerinin Durumu	.90
X-	Yıllık Beyannameye Dahil Kazanç ve İratlarda Zarar Mahsubu	.90
XI-	Beyanname Üzerinde Yapılacak Diğer İndirimler	.91
	1- Sigorta Primi İndirimi	.91
	2- Eğitim ve Sağlık Harcamaları İndirimi	.92
	3- Sakatlık İndirimi	.92
	4- Bağış ve Yardım İndirimi	.93
	5- Sponsorluk Harcamaları	.96
	6- Ar-Ge İndirimi	.96
XII-	Gelir Vergisinde Bazı İstisnalar	.96
	1- Yatırım İndirimi İstisnası	.96
	2- Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası	.99
	3- Serbest Bölgelerden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna	.100
XIII-	2009 Yılı Gelirlerine İlişkin Gelir Vergisi Tarifesi	.102
XIV-	Yıllık Beyannamenin Verilmesi	.102
	1- Beyannamenin Verileceği Vergi Dairesi	.102
	2- Beyanname Verme ve Ödeme Süreleri	.103
	3- Yıl İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilerin Mahsubu	.104
	4- Yıllık Beyannameye Eklenecek Bildirim ve Belgeler	.105
	5- Diğer Hususlar	.107
XV-	Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflere Ait Ticari Kardan Mali Kara Ulaşmak İçin Yapılan Hesaplamayı Gösteren Bildirimin Doldurulması	.107
XVI-	2009 Yılında Elde Edilen Gelirlerin Yıllık Beyanname İle Bildirilmesine İlişkin Örnekler	.114

KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAME
DÜZENLEME REHBERİ - 2009

1. Giriş	121
2. Beyanname Verilecek Haller	122
3. Safi Kurum Kazancının Tespiti	124
3.1. Safi kurum kazancı	124
3.2. Kontrol edilen yabancı kurum kazancı	125
4. İndirilecek Giderler	126
4.1. Menkul kıymet ihraç giderleri	127
4.2. Kuruluş ve örgütlenme giderleri	127
4.3. Genel kurul toplantıları için yapılan giderler ile birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye giderleri	127
4.4. Sigorta ve reasürans şirketlerinde bilanço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait karşılıklar	128
4.5. Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortağın kâr payı	129
4.6. Katılım bankalarının katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları	129
4.7. Kurum çalışanlarına ödenen temettü ikramiyesi	130
5. İndirilemeyecek Giderler	130
5.1. Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler	130
5.2. Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler	130
5.3. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar	133
5.4. Ayrılan yedek akçeler	133
5.5. Hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü cezalar ve gecikme zamları	134
5.6. Menkul kıymetlerin itibari değerinin altında ihracından doğan zararlar	134
5.7. Esas faaliyet konusu ile ilgili olmayan deniz ve hava taşıtlarının giderleri	134
5.8. Suçtan kaynaklanan maddi ve manevi tazminat giderleri	135

5.9.	Basın yoluyla işlenen fiillerden dolayı ödenen tazminatlar ..	135
5.10.	Alkol ve tütün mamullerinin reklam giderlerinin %50'si ...	135
5.11.	Dar mükellef kurumların ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelerine yaptıkları bazı ödemeler.	135
5.12.	Kurumların yönetim kurulu başkan ve üyelerine verilen temettü ikramiyeleri	136
5.13.	Diğerleri	136
6.	Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı	137
6.1.	Yasal Düzenlemeler	137
6.2.	İlişkili Kişi Kavramı	138
6.3.	Emsallere Uygunluk ve Uygun Fiyat Tespiti	139
6.4.	Mükelleflerden İstenecek Belge ve Bilgiler	141
6.5.	Düzeltilme ve Uygulanacak Cezalar	142
6.6.	Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararı.	143
7.	Beyanname Üzerinde Yapılacak İndirimler	144
7.1.	Zarar Mahsubu	144
7.1.1.	Geçmiş yıl zararlarının mahsubu	144
7.1.2.	Yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar	145
7.2.	Diğer İndirimler	146
7.2.	Diğer İndirimler	146
7.2.1.	Ar-Ge indirimi	146
7.2.1.1.	Ar-Ge faaliyetinin tanımı ve kapsamı.	147
7.2.1.2.	Ar-Ge faaliyetinin sınırı	149
7.2.1.3.	Ar-Ge harcamaları	149
7.2.1.4.	Ar-Ge harcamalarının kayıtlarda izlenmesi	150
7.2.1.5.	Ar-Ge indiriminin uygulanması	151
7.2.1.6.	Aktifleştirilen kıymetlerin devri	152
7.2.1.7.	Diğer hususlar	152
7.2.1.7.1.	Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler	152
7.2.1.7.2.	Mükelleflerden istenecek belgeler ve diğer hususlar	153
7.2.1.7.3.	Projenin Ar-Ge projesi olarak değerlendirilmemesinin sonuçları	154
7.2.1.7.4.	Yeminli mali müşavir tasdik raporu	154
7.2.1.7.5.	Diğer kurumlardan sağlanan Ar-Ge destekleri	155

7.2.1.7.6.	Teknoloji geliştirme bölgelerinde ve serbest bölgelerde yapılan Ar-Ge harcamaları	156
7.2.2.	Sponsorluk harcamaları	157
7.2.3.	Bağış ve Yardımlar	161
7.2.3.1.	Kurum kazancının %5'i ile sınırlı bağış ve yardımlar	162
7.2.3.2.	Sınırsız (kurum kazancıyla sınırlı) bağış ve yardımlar	163
7.2.3.2.1.	Eğitim ve sağlık tesislerine ilişkin bağış ve yardımlar	163
7.2.3.2.2.	Kültür ve turizm amaçlı bağış ve yardımlar	166
7.2.3.2.3.	Doğal afetlere ilişkin bağış ve yardımlar ile Kızılay'a Yapılan Bağış ve Yardımlar	169
7.2.3.3.	Diğer Kanunlarda Yer Alan Bağış ve Yardımlar	169
7.2.3.3.1.	Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonuna veya Bu Fona İlişkin Vakıflara Yapılan Bağış ve Yardımlar	169
7.2.3.3.2.	Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair 7269 Sayılı Kanuna Göre Afet Felaketzedelerine Yapılacak Bağış ve Yardımlar	170
7.2.3.3.3.	Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Hakkındaki 2828 Sayılı Kanuna Göre Bu Kuruma ve Kuruluşlara Yapılan Bağış ve Yardımlar	171
7.2.3.3.4.	Üniversitelere ve Yüksek Teknoloji Enstitülerine Yapılan Bağışlar	171
7.2.3.3.5.	222 Sayılı İlköğretim Kanununa Göre İlköğretim Kurumlarına Yapılan Bağış ve Yardımlar	172
7.2.3.3.6.	Türkiye Bilimsel Araştırma Kurumuna (TÜBİTAK) Yapılan Bağışlar	173
7.2.3.3.7.	Atatürk Kültür Dil ve Tarih Kurumu Kanununa Göre Yapılan Bağışlar	173
7.2.3.3.8.	4122 Sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu Çerçevesinde Yapılan Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Harcamaları	173
7.2.3.3.9.	Sekiz Yıllık Kesintisiz Eğitim İçin Yapılan Bağışlar	174
7.2.3.3.10.	5434 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu'nu Kapsamında Yapılan Bağışlar	174
7.2.3.3.11.	2955 Sayılı Gülhane Askeri Tıp Akademisi Kanunu Uyarınca Yapılan Bağışlar	175
7.2.3.3.12.	Diğer Düzenlemeler	175

7.2.3.4.	Ayın Olarak Yapılan Bağış ve Yardımların Katma Değer Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu	176
8.	Kurumlar Vergisinden İstisna Kazançlar	179
8.1.	İştirak Kazançları İstisnası ve Yurtdışı İştirak Kazançları İstisnası	179
8.2.	Yurtdışı İştirak Hisselerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kurum Kazançları İstisnası	181
8.3.	Emisyon Primi Kazancı İstisnası	183
8.4.	Yatırım Fonları ve Yatırım Ortaklıklarının Kazançlarına İlişkin İstisna	183
8.5.	Taşınmazlar ve İştirak Hisseleri ile Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri ve Rüçhan Hakları Kazanç İstisnası	184
8.6.	Bankalara Borçları Nedeniyle Kanuni Takibe Alınmış Kurumlara Tanınan İstisna	186
8.7.	Kurumların Yurtdışında Bulunan İşyerleri veya Daimi Temsilcilikleri Aracılığıyla Elde Ettikleri Kurum Kazançlarına İlişkin İstisna	186
8.8.	Yurtdışı İnşaat, Onarma, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlara İlişkin İstisna	187
8.9.	Eğitim ve Rehabilitasyon Merkezlerinde Kazanç İstisnası	188
8.10.	Risturn İstisnası (KVK Md.5/1-i)	189
8.11.	Kaldırılan Yatırım İndirimi	190
8.12.	Vergi Kanunları Dışındaki Kanunlarda Yer Alan İstisna Hükümleri	191
8.12.1.	Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna (4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu)	191
8.12.2.	Teknoloji Geliştirme Bölgelerindeki Yönetici Şirketlerin Kazançları ile Mükelleflerin Yazılım ve Ar-Ge Faaliyetlerinden Elde Ettikleri Kazançlara İlişkin İstisna	192
8.12.3.	Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazanç İstisnası	193
8.13.	İstisnalarla İlgili Bazı Genel Hususlar:	194
9.	İndirimli Kurumlar Vergisi	195
9.1.	Kurumlar/Gelir Vergisi İndirim Oranı Uygulaması	196
9.2.	İndirim Uygulama Süresi	197

9.3.	İndirim Uygulamasından Yararlanamayacak Harcamalar . . .	198
9.4.	İndirim Uygulaması Uygulanacak Kazanç	198
9.5.	İndirim Uygulamasından Yararlanamayacak Sektörler	198
9.6.	Tekstil, Konfeksiyon Ve Hazır Giyim, Deri Ve Deri Mamulleri Sektörlerine Taşınma Desteği Uygulaması	199
10.	Kurumlar Vergisinin Hesaplanması	200
11.	Kurumlara Yapılacak Ödemelerden Tevkifat	204
11.1.	Tam Mükellef Kurumlara Yapılan Ödemelerde Vergi Kesintisi	204
11.2.	Vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar	205
11.3.	Vergi kesintisi oranına ilişkin Bakanlar Kuruluna verilen yetki	206
11.4.	Vergi kesintisine tabi tutulacak kazanç ve iratlar	206
11.4.1.	Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin olarak yapılan hakediş ödemeleri	206
11.4.1.1.	Konsorsiyum olarak yapılan işlere ilişkin ödemelerin durumu	207
11.4.2.	Taşınmazların kiralanması karşılığında yapılan kira ödemeleri	209
11.4.2.1.	Kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında yapılan kira ödemeleri	209
11.4.2.2.	Dernek veya vakıflara ait taşınmazların kiralanması karşılığında yapılan kira ödemeleri	209
11.4.2.3.	Diğer kurumlar vergisi mükelleflerine ait taşınmazların kiralanması karşılığında yapılan kira ödemeleri	210
11.4.2.4.	Devlete, özel idarelere, belediyelere ve köylere ait taşınmazların kiralanması karşılığında yapılan kira ödemeleri	210
11.4.3.	Her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler	211
11.4.3.1.	Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışlarında vergi kesintisi	211

11.4.3.2.	Her nevi tahvil ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirlerin kurumlar vergisine tabi olmayan veya kurumlar vergisinden muaf olanlar tarafından elde edilmesi halinde vergi kesintisi uygulaması	212
11.4.4.	Mevduat faizleri	213
11.4.5.	Katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları	214
11.4.6.	Kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığında ödenen kâr payları	214
11.4.7.	Repo gelirleri	215
11.4.8.	Vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan kâr paylarında vergi kesintisi	216
11.4.9.	Fon ve yatırım ortaklıklarının istisna kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisi	216
11.4.9.1.	Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının istisna kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisi	217
11.4.9.2.	Portföyü Türkiye’de Kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisi	217
11.4.9.3.	Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının istisna kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisi	217
11.4.9.4.	Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının istisna kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisi	218
11.4.9.5.	Emeklilik yatırım fonlarının istisna kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisi	218
11.4.9.6.	Konut finansmanı fonları ve varlık finansmanı fonlarının istisna kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisi	218
11.5.	Vergi kesintilerine ilişkin beyannamenin verilme yeri ve zamanı	219
11.6.	Dağıtılan kâr paylarında vergi kesintisi	220
11.7.	Vergi kesintisi oranı	223
11.8.	Geçmiş Yıl Karlarının Dağıtılması Halinde Tevkifat Uygulaması	223
11.9.	Kar Payı Elde Eden Kişilerin Hukuki Statülerinin Belirlenememesi Durumunda Tevkifat Uygulaması	225

11.10.	İstisna kazançların vergi kesintisi karşısındaki durumu	229
11.11.	Avans kâr payı dağıtımı	229
11.12.	Dar Mükellefiyette Vergi Kesintisi	231
11.12.1.	Dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye’de bulunan işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen kazanç ve iratlarda vergi kesintisi	232
11.12.2.	Vergi kesintisine tabi kazanç ve iratlar	233
12.	Kurumlar Vergisi Oranı ve Geçici Vergi	236
13.	Yurtdışında Ödenen Vergilerin Mahsubu	237
13.1.	Yurt dışında ödenen vergilerin geçici vergiden mahsubu . . .	238
14.	Yurt İçinde Kesilen Vergilerin Mahsubu	239
15.	Yurt Dışında Ödenen Vergilerin, Yurt İçinde Ödenen Vergilerin ve Geçici Verginin Mahsup Sırası	239
16.	Kurumlar Vergisi Beyannamesine Eklenecek Bildirim ve Belgeler İle Kurumlar Vergisinin Ödenmesi	240
17.	E-Beyanname Uygulaması	241

GELİR VERGİSİ
BEYANNAME DÜZENLEME
REHBERİ - 2009

I – GİRİŞ

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

Gelir teoride genel olarak iki şekilde tanımlanmaktadır. Bunlar “kaynak teorisi” ve “net artış teorisi”dir. Kaynak teorisine göre gelir; kişilerin sahip oldukları üretim faktörlerini (emek, sermaye) üretim sürecine sokmaları karşılığında elde ettikleri değerler akımı olarak tanımlanmaktadır. Bu teoriye göre gelir sayılabilmek için iki önemli unsurun bir arada bulunması gerekmektedir. Bunlar; belirli bir kaynağa (üretim faktörüne) bağlılık ve devamlılık unsurlarıdır. Devamlı bir şekilde elde edilmeyen değerler, gelir olarak kabul edilmemektedir. Dolayısıyla hangi kaynaktan sağlanırsa sağlansın, arızı olarak elde edilen gelirler ile üretim faktörlerinin kullanımı sonucunda oluşmayan transfer niteliğindeki değer akımları (miras, piyango ikramiyeleri, bağışlar vb.) gelir olarak nitelendirilmemektedir. Ayrıca bu teoriye göre, çeşitli nedenlerle servet unsurlarında meydana gelen değer artışları, realize edilmiş olsalar dahi vergiye tabi gelir kapsamına girmemektedir.

Geliri daha geniş tanımlayan net artış teorisine göre ise vergiye tabi gelir kavramının belirlenmesinde “kaynak” ve “devamlılık” unsurlarına ihtiyaç yoktur. Bu tanıma göre gelir; bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği, tasarruf ve harcamalarına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safi tutarı olup 4369 sayılı Kanunla gelir vergisi sistemimize girmiş, ancak önce 4444 sayılı Kanunla 01.01.2003 tarihine kadar uygulaması ertelenmiş, daha sonra da 4783 sayılı Kanunla 01.01.2003 tarihinden geçerli olmak üzere net artış teorisine dayalı bu gelir tanımından vazgeçilerek önceden olduğu gibi kaynak teorisine dayalı gelir tanımına geri dönmüştür

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

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

GVK'da yer alan gelir kavramına giren kazanç ve iratlar, Kanunun 2. maddesinde yedi grup halinde aşağıdaki gibi sayılmıştır:

1. Ticari kazançlar,
2. Zirai kazançlar,
3. Ücretler,
4. Serbest meslek kazançları,
5. Gayrimenkul sermaye iratları,

6. Menkul sermaye iratları,

7. Diğer kazanç ve iratlar.

Bir kazanç ve iradın gelir vergisine tabi tutulabilmesi için yukarıda sayılan yedi gelir unsurundan birine dahil olması gerekir. Yedinci bentte sayılan kazanç ve iratlar ilk altı gruba girmeyen kazanç ve iratların topluca dahil edildiği bir grup değildir. Burada yer alacak kazanç ve iratların (diğer kazanç ve iratların) nelerden oluştuğu, mükerrer 80 ve 82. maddelerde tek tek sayılmıştır. Dolayısıyla yedi gelir unsuruna girmeyen kazanç ve iratlar (örneğin bağışlar, milli piyango, sayısal loto, eşya piyangoları, kumar ve bahis kazançları) gelir vergisine tabi tutulmazlar. Buna karşılık gelir unsurlarına girmeleri koşuluyla, kanunen yasaklanmış faaliyetlerden (örneğin kumarhane ve randevuevi işletme, uyuşturucu madde imal ve satışı, silah başta olmak üzere her türlü kaçakçılık, ruhsatsız bina yapmak ve satmak, naylon fatura tanzim etmek vb.) elde edilen kazançlar ise gelir vergisine tabidir. Çünkü Vergi Usul Kanunu'na göre; vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması, mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz (VUK md.9/2).

2009 takvim yılında elde edilen gelirlerin nasıl beyan edileceği ve beyanname düzenlenmesi sırasında dikkate alınacak hususlar (gelir vergisi tarifesi, indirim, istisna ve hadler) bu kitapta açıklanmıştır.

II- YILLIK BEYANNAME

Yıllık beyanname, mükelleflerin Gelir Vergisi Kanununun 2. maddesinde yazılı yedi kaynaktan, bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratların bir araya getirilip toplandığı ve bu suretle hesaplanan gelirin vergi dairesine bildirildiği belgedir.

Mükelleflerin, gelirlerini yıllık beyannameyle toplayarak beyan et-

meleri esastır (GVK md.85). Ancak, aşağıda açıklandığı gibi bazı gelirler için yıllık beyanname verilmeyecek, başka gelirler nedeniyle beyanname verilse dahi bazı gelirler bu beyannameye dahil edilmeyecektir.

III – GELİR VERGİSİNDE TAM VE DAR MÜKELLEFİYET

Vergi Kanunlarına göre kendisine vergi borcu yüklenen gerçek ve tüzel kişiler vergi mükellefidir (VUK md.8). GVK'ya göre verginin mükellefi olan gerçek kişilerin vergilendirilmesinde tam ve dar mükellefiyet esasları olmak üzere iki çeşit mükellefiyet öngörülmüştür.

A- TAM MÜKELLEFİYET

GVK'nın 3. maddesinde; Türkiye'de yerleşmiş olanlar (ister Türk isterse yabancı olsun) ile resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları tam mükellef sayılmış ve bunların Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların toplamı üzerinden vergilendirilecekleri belirtilmiştir. Yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşlarından, buldukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla gelir vergisine veya benzeri vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, anılan kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler. Bulduğu ülke dışında üçüncü bir ülkede elde edilen gelirler ise elde edildiği ülkede vergilendirilmiş olsa bile Türkiye'de de vergiye tabi tutulur. GVK'nın 123.maddesi hükmüne göre, yabancı ülkede ödenen vergi, Türkiye'de hesaplanan vergiden (mükerrer vergilendirmeyi önlemek için) mahsup edilir.

GVK'ya göre, Türkiye'de yerleşmiş olanlar;

- İkametgahı Türkiye'de bulunanlar,

- Bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak 6 aydan fazla oturanlardır (Geçici ayrılmalar Türkiye'de oturma süresini kesmez). Altı aylık oturma süresi her bir takvim yılı itibarıyla dikkate alınacaktır.

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

Dar mükellefiyet esasında vergilendirilecek Türk vatandaşlarının, Türkiye'de elde ettikleri gelirin sadece;

- Tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile kurumlardan elde edilen kar paylarından,
- Diğer kazanç ve iratlardan (Değer artışı kazançları veya arazi kazançlarından),

ibaret olması halinde, yıllık beyanname verilmeyecek; diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde anılan gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir (GVK md.86/2).

Tevkif yoluyla vergilendirilmemiş ücret, serbest meslek kazancı ve gayrimenkul sermaye iratlarının yıllık beyanname ile, menkul sermaye iratlarının ise münferit beyanname ile beyan edilmesi gerekir

B- DAR MÜKELLEFIYET

Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler (dar mükellefler) yalnız Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler. Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler; Türkiye’de ikametgahı bulunmayanlar ve bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak 6 aydan az oturanlardır Ancak, GVK’nın 5. maddesinde belirtilen yabancılar Türkiye’de altı aydan fazla kalsalar dahi Türkiye’de yerleşmiş sayılmamaktadır. Bunlar;

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

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

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

Dar mükellefiyette sadece Türkiye’de elde edilen gelirler vergilendirileceği için hangi gelirlerin Türkiye’de elde edilmiş sayılacağı önem kazanmaktadır. Buna ilişkin belirleme gelir unsurları itibarıyla aşağıdaki gibi yapılmıştır (GVK md.7);

Ticari Kazançlarda;

- Kazanç sahibinin Türkiye’de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurulması ve

- Kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması, durumunda ticari kazanç Türkiye’de elde edilmiş olmaktadır.

Yukarıdaki şartlara uygun olsalar bile iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlardan, ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye’de satmaksızın yabancı memleketlere gönderenlerin bu işlerden doğan kazançları Türkiye’de elde edilmiş sayılmamaktadır

Türkiye’de satmak; alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye’de olması veya satış akdinin Türkiye’de yapılmış olmasıdır İş merkezi ise; iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve idare edildiği merkezdir.

Zirai kazançlarda;

Zirai faaliyetlerin Türkiye’de icra edilmesidir.

Ücretlerde;

- Hizmetin Türkiye’de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya Türkiye’de değerlendirilmesi,
- Türkiye’de bulunan müesseselerin idare meclisi başkan ve üyelerine, denetçilerine, tasfiye memurlarına ait huzur hakkı, aidat, ikramiye ve benzerlerinin Türkiye’de değerlendirilmesidir.

Serbest meslek kazançlarında;

Serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye’de icra edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi halinde kazanç Türkiye’de elde edilmiş olmaktadır.

Gayrimenkul sermaye iratlarında;

Gayrimenkulün Türkiye’de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye’de kullanılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi durumunda irat Türkiye’de elde edilmiş olmaktadır.

Menkul sermaye iratlarında;

Sermayenin Türkiye’de yatırılmış olması halinde menkul sermaye iradı Türkiye’de elde edilmiş olmaktadır.

Diğer Kazanç ve iratlarda;

Bu kazanç ve iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye’de ifa edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi halinde kazanç ve irat Türkiye’de elde edilmiş olmaktadır.

Ücret, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlarda sözü edilen “değerlendirme”den maksat; ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır

IV - TAM MÜKELLEFİYETTE YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİ VERMEK ZORUNDA OLANLAR

Yıllık beyanname vermek zorunda olan tam mükellefler şunlardır;

A-) Ticari Kazanç Sahipleri (Tacirler)

Basit usulde ticari kazanç elde edenler ile defter tutmak zorunda olan tacirler (I. ve II. sınıf tüccarlar) gelir elde etmemiş olsalar bile yıllık beyanname vermek zorundadırlar Tasfiye halinde bulunanlar da dahil olmak üzere kollektif şirket ortakları ile adi ve eshamlı ko-

mandit şirketlerin komandite ortakları da (tacir sayıldığından) yıllık beyanname vereceklerdir. Gerçek usulde vergilendirilen ticari kazançlar için Mart ayının başından 25. günü akşamına, basit usulde vergilendirilen ticari kazançlar için ise Şubat ayının başından 25. günü akşamına (basit usulde tespit edilen ticari kazanç dışında beyana tabi başka gelirin de bulunması halinde Mart ayının başından 25. günü akşamına) kadar yıllık gelir vergisi beyanamesi verilmesi gerekmektedir.

1- Ticari Kazancın Tespiti

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

a) İşletme Hesabı Esasına Göre:

GVK'nın 39. maddesinde işletme hesabı esasına göre ticari kazanç; bir hesap dönemi içinde “**elde edilen hasılat**” ile “**giderler**” arasındaki müspet fark olarak tanımlanmıştır.

Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları; giderler ise, ödenen ve borçlanılan meblağları ifade eder. Emtia alım ve satımı ile uğraşanlarda ayrıca hesap dönemi sonunda ki emtia mevcudunun değeri hasıllata, dönem başındaki emtia mevcudunun değeri ise giderlere ilave edilecektir.

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile GVK'nın 40 ve 41. maddeleri

leri hükümlerine (İndirilecek Giderler ile Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler) uyulacaktır.

İkinci sınıf tüccarlar, tutacakları işletme defterinin sol tarafına, cari yıl içinde yaptıkları giderleri ile emtia alış tutarlarını, amortismanlarını, değersiz alacaklarını ve dönem başı emtia mevcutlarını; sağ tarafına ise emtia satış tutarlarını, sair gelirlerini ve dönem sonu emtia mevcutlarını yazarlar. Ayrıca her hesap dönemi sonunda VUK'un 196. maddesi uyarınca "İşletme Hesabı Hulasası" çıkarırlar.

b) Bilanço Esasına Göre:

GVK'nın 38. maddesine göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonundaki ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir, çekilen değerler ise farka ilave olunur. Ticari kazancın bu şekilde tespiti sırasında VUK'un değerlemeye ait hükümleri ile GVK'nın 40 ve 41. maddelerinde yer alan (İndirilecek Giderler ile Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler) hükümler göz önünde bulundurulur. Ayrıca diğer vergi kanunları ile bazı özel kanunlarda yer alan hükümlere de uyulması gerekmektedir.

Muhasebe disiplininde işletmelerin öz sermayesi iki usulde tespit edilebilir. Birincisi işletmenin gerçek aktifinden borçlarının indirilmesi yöntemi (Analitik Yöntem), ikincisi özsermaye unsurlarının toplanması yöntemidir (Sentetik Yöntem). Ancak uygulamada öz sermayenin hesap dönemi sonundaki ve başındaki değerleri arasındaki fark olarak "690-Dönem Karı Veya Zararı" hesabının bakiyesi esas alınmaktadır.

5024 sayılı Kanunla 01.01.2004 tarihinden itibaren "enflasyon düzeltilmesi"ne geçildiğinden; maliyet artış fonu, yeniden değerlendirilme,

finansman gideri kısıtlaması, LIFO stok değerleme yöntemi uygulamaları yürürlükten kaldırılmıştır İlk olarak 31.12.2003 bilançoları düzeltmeye tabi tutulmuş, 2004 yılında da şartlar gerçekleştiği için enflasyon düzeltmesi uygulanmıştır.

Enflasyon düzeltmesine ilişkin Vergi Usul Kanununun Mükerrer 298. maddesindeki “...Kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde % 10'dan fazla olması halinde malî tablolarını enflasyon düzeltmesine tâbi tutarlar. Enflasyon düzeltmesi uygulaması, her iki şartın birlikte gerçekleşmemesi halinde sona erer” hükmü gereğince 2005, 2006, 2007, 2008 ve 2009 yıllarında gerekli şartlar oluşmadığından enflasyon düzeltmesi yapılmamıştır Dolayısıyla 2009 takvim yılı vergiye tabi kazançları belirlenirken enflasyon düzeltmesi uygulanmayacaktır

c) İndirilecek Giderler:

Safi ticari kazancın tespiti sırasında indirilecek giderler GVK'nın 40. maddesinde yer almaktadır. Anılan maddede yazılı giderlerin indirilebilmesi için;

- İndirilecek giderlerin tevsik edici belgelere dayanması gerekir. Ana kural bu olmakla beraber VUK'un 228. maddesinde tevsiki zaruri olmayan bazı harcamaların belgelere dayanması şartı aranmamaktadır. Aynı şekilde götürü usulde tespit edilen bazı giderlerin de tevsiki zorunlu değildir.
- Giderlerin, ilgili olduğu yıl kazancından indirilmesi esastır Ancak bazen bu kuraldan ayrılmalar söz konusu olabilmektedir.

Ticari kazancın tespitinde indirilecek giderler aşağıdaki gibidir:

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

1.1. Genel Olarak

Kanunda genel giderlerin bir tanımı yapılmamış olup, bu kanunda sayılan giderler dışında kalan, işletme faaliyetleri ile direkt ilgili, faaliyetin yürütülmesi ve kazancın doğması için yapılması zorunlu olan giderlerdir. Bu giderlere örnek olarak; kira, ısıtma, aydınlatma, kırtasiye, reklam giderleri, temsil masrafları, büro personeli ücretleri (Kurumlarda memur ve müstahdemlere temettü ikramiyesi olarak verilen meblağlar), yatırımlarda yatırımın tamamlanmasından sonra ödenen kredi faizleri sayılabilir. Gayrimenkullerin satın alınması sırasında yapılan ve VUK'un 270. maddesinin son fıkrasında sayılan noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergileri de gider olarak yazılabilir. Ayrıca; kanuni mecburiyete dayanarak ödenen fonlar, primler, katkı payları, kıdem tazminatlarının kanuni miktarı aşmayan kısımları, normal tamir ve bakım giderleri, değeri 2009 yılı için 670TL'yi aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaş giderleri ve yurt dışında açılan büro giderlerini de ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler arasında sayabiliriz.

Götürü Gider Uygulaması

GVK'nın 40/1. maddesinin parantez içi hükmü ile; ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini (%0,5) aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler.

Götürü gider uygulaması, mükelleflerin yurt dışındaki işleri ile ilgili olarak yapmış oldukları giderlerden belgesi temin edilemeyenlerin, anılan faaliyetlerden sağlanan hasılatın belli bir oranını aşmaması şartıyla ticari kazançtan indirilmesini öngören bir müessesedir. Dolayısıyla götürü gider hesaplanabilmesi için harcamanın yapılmış ve işletmenin malvarlığında bir azalma meydana gelmiş olması gerekir.

Dar mükellefiyete tabi olanların Türkiye ile yabancı memleketler arasında yaptıkları ulaştırma işlerinden elde ettikleri kazançlar Türkiye’de elde edilen hasılatı Maliye Bakanlığınca belirlenen ortalama emsal nispetlerinin uygulanması suretiyle hesaplandığından, bunların vergiye tabi kazançlarının tespitinde ayrıca götürü gider uygulamasından yararlanmaları söz konusu olmayacaktır

Götürü Gider Uygulamasının Esasları(Ayrıntı için 194, 197 ve 233 GV GT’ne bakılabilir) :

- Götürü giderler, belgeli giderlere ilave olarak uygulanacaktır.
- Götürü gider kaydında azami tutar; her türlü ihracat, yurt dışı inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükelleflerin bu faaliyetlerinden döviz olarak sağlanan hasılatın %0,5’i olacaktır.
- Yurt dışı taşımacılık ifadesinden, başlangıç veya bitiş noktasından herhangi biri veya her ikisi yurt dışında bulunan taşımacılık işlerinin anlaşılması gerekir. Yük taşımacılığının yanı sıra yolcu taşımacılığında sağlanan hasılat da götürü gider uygulamasına konu olabilecektir.
- Türk Lirası karşılığı yapılan ihracat hasılatı azami gider tutarının tespitinde dikkate alınmayacaktır. Ancak, Kuzey Kıbrıs Türk

Cumhuriyeti'ne Türk lirası karşılığı yapılmış ihracat, döviz cinsinden hasılat olarak kabul edilecektir.

- Türk Lirası karşılığında yapılan nakliyecilik hasılatı dolayısıyla götürü gider uygulamasından yararlanılması mümkün değildir
- İhracatçıya ihraç kaydıyla mal teslim edenler götürü gider uygulamasından yararlanamayacaklardır. İhracatı gerçekleştirenler ise ihracat hasılatlarının tamamını dikkate alarak götürü gider uygulamasından yararlanacaklardır
- Döviz olarak elde edilen ihracat ve taşımacılık hasılatının Türk lirası karşılığının tespitinde, hasılatın kanuni defterlere kaydedildiği tarihte geçerli olan ve T.C. Merkez Bankasınca tespit ve ilan edilmiş döviz alış kurları esas alınacaktır
- İnşaat, onarma, montaj ve teknik hizmet faaliyetlerinde götürü gider uygulamasına esas alınacak hasılat, mükelleflerin bu faaliyetlerinden elde edilen ve genel esaslar çerçevesinde tevsik edilen döviz cinsinden yurt dışı hasılatı ifade etmektedir. Azami götürü gider tutarının hesaplanmasında, kazancın Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirildiği tarihte geçerli olan T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınacaktır
- Yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmet faaliyetlerinde bulunan kurumlar, bu işlerden elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla götürü olarak hesapladıkları giderleri, söz konusu yurt dışı faaliyetlerden sağlanan kazançlardan düşecekler ve kalan kısmı Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettireceklerdir.
- Yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetlere ilişkin faaliyetlerin zararlı sonuçlanmış olması götürü gider hesaplan-

masına engel teşkil etmez. Bu durumda, götürü olarak hesaplanan giderler, bu zararları artırıcı bir unsur olacak ve genel hü kümleler çerçevesinde indirim konusu yapılır

- Belgesi temin edilmeyen giderlerin döviz olarak elde edilen hasıla-tın % 0,5'i (binde beşi) olarak hesaplanan götürü gider tutarını aşan kısmı, kanunen kabul edilmeyen gider olarak Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre belirlenen ticari kâra ilave edilecektir.

2. Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müştemilatında iâşe (yemek) ve ibate (barınma) giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (Bu primlerin ve aidatın istirdat edilmemek üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla), 27. maddede yazılı giyim giderleri:

Hizmet erbabına işyerinde veya işyerinin müştemilatında yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler ücret sayılıp GVK'nın 23/8. maddesiyle vergiden istisna edilmiştir. GVK'nın 40/2. maddesinde yazılı bu giderler, ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilecektir. Bu giderlerin aynı şekilde, zirai kazancın gerçek usulde tespitinde (GVK md.57/4) ve serbest meslek kazancının tespitinde de (GVK md. 68/2) gider olarak kabul edileceği hükme bağlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun 23/8. maddesinde yer alan yemek bedeline ilişkin hükümde; İşverenlerce hizmet erbabına işyerinde veya müştemilatında yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatlerin, herhangi bir tutarla sınırlı olmaksızın vergiden müstesna tutulmasına izin verilmiştir. Söz konusu istisnanın uygulanmasında, işverenin işyerinde yemek hazırlatması şart olmayıp yemeğin dışarıdan temin edilmesi ve işyerinde ayın olarak yemek verilmesi suretiyle sağlanan menfaat niteliğinde olması yeterli bulunmaktadır

İşverenlerce, işyerinde veya müstemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin (270 Seri No’lu GV GT ile 2009 takvim yılında uygulanmak üzere) 10 TL’yi aşmaması (2010 yılı için de 10TL) ve buna ilişkin ödemenin yemek verme hizmetini sağlayan mükelleflere yapılması şarttır. Ödemenin bu tutarı aşması halinde, aşan kısım ile hizmet erbabına yemek bedeli olarak nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilecektir. İstisna uygulamasında yemek bedeline katma değer vergisi dahil edilmeyecektir. Yemek bedelinin tutarının 10TL’yi aşması halinde, aşan kısım (istisna tutarına isabet eden katma değer vergisi hariç olmak üzere) net ücret olarak kabul edilecek ve vergiye tabi tutulacaktır. Yemek fişi, ticket vs adlarla bilinen ve hizmet erbabının bu fişleri kabul eden lokantalarda yemek yemesine imkan sağlayan uygulama bu kapsamdadır.

Sosyal Sigorta Primlerinin Gider Kaydı

SSK primlerinin gelir ve kurumlar vergisi yükümlülerince gider yazılabilmesi için mülga 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun değişik 80. Maddesi ve 5510 sayılı Kanunun 80. Maddesi hükmü uyarınca “İşveren, bir ay içinde çalıştırdığı sigortalıların primlerine esas tutulacak kazançlar toplamı üzerinden, bu Kanun gereğince hesaplanacak prim tutarlarını ücretlerinden kesmeye ve kendisine ait prim tutarlarını da bu miktara ekleyerek en geç ertesi ayın sonuna kadar Kuruma ödemeye mecburdur.” denilmiş; aynı maddenin üçüncü fıkrasında da “Kuruma ödenmeyen primin Gelir ve Kurumlar Vergisi uygulamasında gider yazılmayacağı” ifade edilmiştir. Dolayısıyla SSK priminin gider olarak dikkate alınabilmesi için bu primlerin Sosyal Sigortalar Kurumuna fiilen ödenmiş olması gerekmektedir.

tedir. Bu nedenle, sigorta primleri, dönemine ve ait olduğu yıla bakılmaksızın fiilen ödendiği tarihte gider yazılacaktır. Yine mülga 506 sayılı Kanunun 80. maddesi gereğince bir aya ait sigorta primleri ertesi ayın sonuna kadar ödenebileceğinden, Aralık ayına ait olan sigorta primlerinin ertesi yılın Ocak ayı içinde ödenmesi durumunda bu primler Aralık ayında yapılmış gider olarak dikkate alınabilecektir (174 Seri No'lu GV GT).

İsteğe bağlı olarak SSK'ya ödenen primler ticari faaliyet ile ilgili olmadığından safi ticari kazancın tespitinde gider yazılamayacağı gibi, verilecek yıllık gelir vergisi beyannamesinde bildirilen gelirden de indirilemez (Maliye Bakanlığı'nın 08.05.2000 tarih ve 44/4429-7/21624 sayılı özelgesi).

3. İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar

Zarar, ziyan ve tazminatlar (ilgili olduğu yılda değil de ileriki yıllarda kesinleşerek ödenmesi durumunda) ödendiği yılda gider yazılır. Ayrıca zarar, ziyan ve tazminat ödemesinin iş sahibinin kişisel kusurundan doğmamış olması gerekir.

İş Kanununun işverenlere yüklediği yükümlülükler nedeniyle ödenen kıdem tazminatları, ihbar tazminatı, iş kazası ve meslek hastalığı nedeniyle ödedikleri tazminatlar ile işveren veya çalıştırdığı bir kimsenin başkasına zarar veren fiili nedeniyle Borçlar Kanunu hükümlerine göre ödedikleri tazminatlar gider yazılabilir.

Sulh yoluyla ödenen tazminatlar gider yazılamaz. Elektrik, su, doğalgaz ve telefon tüketim ve hizmet bedellerinin vadesinde ödenmemesi sebebiyle ilgili kurumlara ödenen gecikme faizleri, vade farkı niteliğinde olup gider yazılabilirler.

4. İşle ilgili ve yapılan işin önemi ve genişliği ile orantılı seyahat ve ikamet giderleri (seyahat maksadının gerektirdiği süreyle sınırlı olmak şartıyla)

İşletmeyle ve işle ilgisi olmayan kişilere ait seyahat ve ikamet giderleri indirilemez.

5. Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri

İşte kullanılan ve mülkiyeti işletmeye ait olan veya kiralanmış bulunan binek otomobillerinin giderlerinin tamamı gider kaydedilir. Taşıtların giderlerinden kasıt, genel olarak taşıtların tamir bakım, yakıt ve benzeri cari giderleridir. Finansal kiralama yoluyla edinilen taşıtların finansal kira giderleri ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerden kiralanmış taşıtların kira giderleri GVK'nın 40/1. maddesi kapsamında gider yazılabilir. Ancak 4842 sayılı Kanunla VUK'a eklenen mükerrer 290. madde uyarınca 01.07.2003 tarihinden itibaren yapılacak finansal kiralama işlemlerinde uygulanmak üzere finansal kiralama yoluyla edinilen taşıtların kullanma hakkı üzerinden amortisman ayrılacağından, bu yolla edinilen taşıtlar için ödenen kira bedelleri ayrıca gider yazılmayacaktır.

Öte yandan, aynı maddenin, VUK hükümlerine göre ayrılan amortismanların gider olduğunu düzenleyen 7 numaralı bendi gereğince ayrılan amortismanların tamamı da gider kaydedilebilecektir.

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerin aktifte girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar (kıst) amortisman ayrılacaktır.

Diğer taraftan ticari kazancın tespitinde gider kabul edilmeyen ödemelere ilişkin hükümlere göre, safi kazancın tespitinde, hem kiralama yoluyla edinilen hem de işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz ve uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların hem giderlerinin hem de amortismanlarının indirilmesi kabul edilmemektedir (GVK Md.41/7).

Binek otomobili dışında kalan diğer taşıtların (Kamyon, otobüs, kamyonet, minibüs vb.) gider ve amortismanlarının tamamı, bu taşıtların münhasıran işte kullanılmaları şartıyla ticari kazancın tespitinde indirilebilecektir. İşletmenin esas faaliyetinin nakliyecilik olup olmaması söz konusu taşıtların giderlerinin ve amortismanlarının tamamının indirilmesine etki etmemektedir.

6. İşletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar

Genel olarak işletmeyle ilgili aynı vergiler safi ticari kazancın tespiti sırasında indirilebilir nitelikte olmakla beraber, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 14. maddesindeki özel düzenlemeye göre binek otomobilleri için ödenen motorlu taşıtlar vergileri, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider yazılamaz.

7. Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar

01.01.2004 tarihinden itibaren satın alınan amortismanına tabi iktisadi kıymetler için faydalı ömürlerine göre amortisman ayrılacağından, amortisman tutarları 333, 339 ve 365 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenen oranlara göre hesaplanacaktır.

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

31.07.2004 tarihinden sonra satın alınan ödeme kaydedici cihazlar için %100 oranında amortisman ayrılacaktır. Bu tarihten önce alınmış olan cihazlar ise eski hükümlere göre amorti edilmeye devam edilecektir.

8. İşverenlerce Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar

Ödenen aidatın bir aylık tutarı, iş yerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşamaz. İşverenlerce sendikalara ödenen aidatın, belirtilen bu miktarı aşması halinde, aşan kısmın ticari kazancın tespitinde gider olarak nazara alınması mümkün değildir. Sendika aidatının, işverenler tarafından gider yazılabilmesi için, aidatın ilgili bulunduğu yılda sendikaya ödenmesi gerekir. İlgili bulunduğu yılda ödenmeyen sendika aidatları, daha sonraki yıllara ait kazancın tespitlerinde dikkate alınmaz (GVK Genel Tebliği Seri No: 149).

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

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

4697 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle 07.10.2001 tarihinden itibaren gerek işverenler gerekse ücretliler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen ve vergi matrahının tespitinde dikkate alınan katkı paylarının toplamı GVK'nın 63/3. maddesinde belirlenen oran ve haddi (indirim konusu yapılacak prim, aidat ve katkıların toplamı, ödendiği ayda elde edilen ücretin %10'unu, bireysel emeklilik sistemi dışındaki şahıs sigorta poliçelerinde %5'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını) aşamaz.

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

Söz konusu düzenlemenin usul ve esasları, (gıda bağışları için) 251 Seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile açıklanmıştır Buna göre, bağışlanan mala ilişkin bilgileri eksiksiz olarak içerecek fatura, bağış yapılan dernek veya vakıf adına düzenlenecektir Mal bedeli olarak faturada, bağışa konu malın maliyet bedeli (KDVK Md.17/2-b istisnası nedeniyle yüklenilen katma değer vergisi hariç) yazılı olacaktır. Dernek ve vakıflar kendi mevzuatlarının öngördüğü belgeleri düzenleyecek ve bağış yapanlara bir örneğini vereceklerdir. Bağış yapılırken bağış konusu maddeler için fatura düzenleme haddine bakılmaksızın mutlaka bağış yapılan dernek veya vakıf adına fatura (ayrıca taşıma için sevk irsaliyesi) düzenlenecektir.

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

11. Banka kredi borçları nedeniyle tahakkuk etmiş, ancak henüz ödenmemiş faizlerin gider yazılması

5228 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununda (md.281 ve 285) yapılan değişiklikle, mevduat veya kredi sözleşmelerine dayanan alacak ve borçların, değerlendirme gününe kadar işlemiş faizleriyle birlikte dikkate alınacağı (değerleneceği) hükme bağlanmıştır. Bu değişiklik, dönem sonuna (değerleme gününe) kadar işlemiş olan kredi faizlerinin hesaplanarak gider yazılması; aynı şekilde dönem sonuna kadar geçen süreye isabet eden mevduat faizlerinin de hesaplanarak gelir olarak dikkate alınması anlamına gelmektedir.

d) İndirilemeyecek Giderler:

Safi ticari kazancın tespiti sırasında indirilemeyecek giderler GVK'nın 41. maddesinde yer almaktadır. Anılan maddede yazılı giderler dokuz bent halinde aşağıdaki gibi sayılmıştır.

1. Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler (Aynen alınan değerler emsal bedeli ile değerlendirilerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunur). (Teşebbüs sahibi kavramı GVK'nın 41/son maddesinde; münferit işletmede işletme sahibi, adi ve kollektif şirketlerde şirket ortakları, adi ve eshamlı komandit şirketlerde komandite ortaklar olarak açıklanmıştır),
2. Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar,
3. Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler,
4. Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari

hesap veya diğerk şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler,

5. Bu fıkranın 1 ilâ 4 numaralı bentlerinde yazılı olan işlemler hariç olmak üzere, teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır.

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

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

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

6. Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin kendi suçundan doğan tazminatlar (Akitlerde ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatlar, cezai mahiyette tazminat sayılmaz.),

7. Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 50'si (Bu oran BKK ile (0) sıfır olarak tespit edildiğinden bu tür giderlerin tamamı gider olarak yazılabilecektir),

8. Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları,

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

Diğer taraftan GVK'nın 90. maddesi hükmü uyarınca kişisel Gelir Vergisi ve cezası ile AATUHK hükümleri uyarınca ödenen gecikme zam ve faizleri, VUK'un değerlendirme, amortisman, karşılık ayırma vb. hükümlerine aykırı işlemler nedeniyle gider yazılan tutarlar da kanunen kabul edilmeyen giderler olarak dikkate alınacaktır Ayrıca sabit ve mobil telefonlardan, uydu ve kablo üzerinden televizyon yayınlarından ve diğer telekomünikasyon hizmetleri üzerinden alınan özel iletişim vergileri de gider yazılamayacaktır (Gider Vergileri Kanunu Md. 39).

e) Özelliği Olan Ticari Kazançlarda Kazanç Tespiti

- **Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarma İşleri (GVK md.42)**

GVK hükümlerine göre inşaat onarım işlerinden sağlanan kazançlar ticari kazançtır. Ancak, bu işlemin birden fazla takvim yılına sirayet etmesi halinde taşıdığı özellikler nedeniyle, genel vergileme

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

Bir inşaat ve onarma işinin GVK'nın 42. maddesi kapsamına girebilmesi için; faaliyetin konusunun inşaat ve onarma işi olması (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır), inşaat ve onarma işinin başkaları hesabına ve taahhüde bağlı olarak yapılması ve inşaat onarım işinin yıllara yaygın olması (birden fazla takvim yılını kapsaması) gerekmektedir.

Bu işlerde her yıl beyanname verilmekle birlikte, başka bir faaliyet veya arızı (olağandışı) gelirler yoksa boş beyanname verilir; varsa olan gelirler beyan edilir.

Mükellefler bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarım işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın Mart ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar (GVK md. 42).

Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler ve amortismanlar aşağıdaki esaslara göre dağıtılır :

- Yıl için birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde,

- Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde

kapsamına girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler; bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde,

- Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işler - de müştereken kullanılan tesisat, makina ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre.

İnşaat ve onarma işlerinde işin bitim tarihi; geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tuta nağının idarece onaylandığı tarihtir Diğer hallerde işin fiilen tamamlanmış veya fiilen bırakıldığı tarih, bitim tarihi olarak kabul edilir.

Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınır

Müteahhidin ölümü halinde, ölen bakımından işin bittiği kabul edilir.

• **Ulaştırma İşlerinde Matrah (GVK md. 45)**

GVK'nın 45. maddesine göre dar mükellefiyete tabi gerçek kişilerin Türkiye ile yabancı memleketler arasında yaptıkları ulaştırma işlerinden elde ettikleri kazançlar özel bir yöntemle saptanır. Kurumlar Vergisi Kanununa yapılan atıf uyarınca, bu mükelleflerin vergiye tabi olacak kazançları, Türkiye'de elde edilmiş sayılan hasılatlarına ortalama emsal nispetlerinin uygulanması suretiyle tespit edilmektedir. Ortalama emsal nispetleri, kara taşımacılığında % 12, de

niz taşımacılığında % 15 ve hava taşımacılığında % 5'dir (5520 sayılı KVK md.23).

B-) Çiftçiler

GVK'nın 53. maddesi hükmüne göre çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançların vergilendirilmesi, temel olarak GVK'nın 94. maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yoluyla yapılmaktadır. Ancak GVK'nın 54. maddesinde yazılı işletme büyüklüğü ölçüsünü aşanlar, bir biçerdöver veya bu mahiyette bir motorlu araca sahip olanlar, 10 yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olanlar veya kendi isteğiyle gerçek usulde vergilendirilmek isteyenler, gerçek usulde (zirai işletme hesabı esasına veya bilanço esasına göre) vergilendirilirler.

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

Kollektif şirketlerle adi veya eshamlı komandit şirketler zirai faaliyetle iştigal etseler dahi çiftçi sayılmazlar. Zirai faaliyetle iştigal eden kollektif şirketlerin ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortakların şirket karından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir. Anonim ve limited şirketler, zirai faaliyette bulunsalar da yine çiftçi sayılmazlar ve kazançları kurum kazancıdır.

Gerçek usulde vergilendirilecek çiftçilerin, zirai işletme hesabı veya bilanço esasında defter tutmaları kendi isteklerine bırakılmıştır. Bilanço esasında defter tutmak için kanunla belirlenmiş bir sınır bulunmamaktadır.

1- Zirai Kazancın Tespiti

a) Zirai İşletme Hesabına Göre Zirai Kazancın Tespiti

Bu esasa göre zirai kazanç, hesap dönemi içinde para ile tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden hasılat ile ödenen veya borçlanılan giderler arasındaki olumlu farktır. Ancak zirai kazancın işletme hesabı esasına göre tespitinde hesap dönemi başındaki zirai mahsullerin değeri giderlere, hesap dönemi sonundaki mahsullerin değeri ise hasılatla eklenmelidir. İşletme hesabı esasında “Çiftçi İşletme Defteri” tutulur ve bu defterin sol tarafına giderler, sağ tarafına da hasılat kaydedilir.

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

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

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

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

i) Zira İşletme Hesabı Esasında İndirilecek Giderler

Ödenen veya borçlanılan meblağları ihtiva eden giderler GVK'nın 57. maddesinde aşağıdaki gibi sayılmıştır

- İşletme ile ilgili olarak tohum, gübre, fide, yem, ilaç ve benzeri maddelerin tedariki için yapılan giderler,
- Satılmak üzere satın alınan hayvanların, zirai mahsullerin ve diğer maddelerin bedelleri,
- İşletmelerde çalıştırılanlara ücret, prim ve sair namıyla hizmet mukabili yapılan ödemeler,
- İşçilerin iaae, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri;
- Zirai tesisat, makina, aletler ve taşıtların çalıştırılması ve bakımı için yapılan giderler (yakıt, yağ, elektrik, yedek parça vesaire) ve tamir giderleri,

- Vergi Usul Kanununa göre ayrılan amortismanlar,
- Kira ve ücret mukabili kullanılan istihsal vasıtaları için yapılan ödemeler,
- Zirai kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılan genel giderler,
- İşletme için alınan ve işletme için harcanan borç paraların faizleri,
- İşletme ile ilgili olmak şartı ile ödenen aynı vergi, resim ve harçlar,
- İşletme ile ilgili ve yapılan işin önemi ve genişliği ile mütenezip seyahat ve ikamet giderleri (Seyahat maksadının gerektiği süreyle orantılı olmak üzere),
- İşletme ile ilgili olarak ödenen kira bedelleri,
- Genel mahiyetteki sair giderler ,
- İşletme ile ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar,
- Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin (Zirai istihsalde kullanılan gayrimenkuller hariç) satılması halinde Vergi Usul Kanununun 328. maddesine göre hesaplanan zararlar,
- İşletmeye dahil olup, aynı zamanda zati veya ailevi ihtiyaçlar için de kullanılan taşıtların amortismanlarının tamamı **ilegiderlerinin yarısı.**

İşletmede üretilip de tohum, yem ve sair suretlerle kullanılan zirai

ürünlerin emsal bedelleri masraf yazılır Bunların bir kalemde yıl sonunda gider yazılması uygun olacaktır. Anılan tutarlar ayrıca GVK'nın 56. maddesinin son fıkrası uyarınca hasılat yazılmaktadır

Yıl içinde işletme büyüklüğü ölçüsünün aşılması veya diğer genel şartların ihlal edilmesi nedeniyle gerçek usule geçen çiftçilerin önceki dönemden devreden ürünleri VUK'un 45. maddesinde belirtilen ortalama maliyet bedeli esasına göre değerlendirilerek gider yazılır

ii) Hasılattan İndirilemeyecek Giderler

GVK'nın 58. maddesinde Kanununun 41. maddesinde yazılı giderlerin hasılattan indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır (Anılan giderler için "ticari kazançta indirilemeyecek giderler" bölümüne bakınız.). Ancak ticari kazançtan farklı olarak işletmede üretilen mahsullerden teşebbüs sahibinin, eşinin ve velayeti altındaki çocuklarının tükettikleri kısımların emsal bedellerinin gider kaydını kabul ederek bir istisna tanınmıştır Tüketilen bu mahsuller emsal bedeli ile hasılat yazılmazlar. Tüketilen mahsuller şahsi tüketim ölçülerini aşmayan makul miktarlarda olmalıdır

b) Bilanço Esasına Göre Zirai Kazancın Tespiti

Bilanço esasında zirai kazancın tespiti; ticari kazançta olduğu gibi, işletmedeki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerlerinin kıyaslanması yoluyla yapılacaktır Zirai kazancın bilanço esasına göre tespitinde GVK'nın 56, 57 ve 58. maddelerinde yer alan (hasılat sayılan unsurlar, indirilecek giderler ve indirilmeyecek giderler) hükümler göz önünde tutularak, ticari kazancın bu husustaki hükümleri uygulanacaktır.

Bilanço esasında defter tutmak için kanunla belirlenmiş bir sınır bu

lanmamaktadır. GVK'nın 59. maddesi hükmüne göre, çiftçilerin, bilanço esasında defter tutmak istediklerini yazı ile vergi dairesine bildirmeleri gerekmektedir. Yazı ile yapılacak talep, müteakip vergilendirme dönemi başından, yeni işe başlayanlarda ise işe başlama tarihinden itibaren hüküm ifade edecektir. Bu suretle bilanço esasını kabul edenler iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler

Zirai kazançlar açısından, çiftçilerin yatırım indiriminden yararlanabilmeleri için, bilanço esasına göre defter tutmaları zorunludur

C-) Ücret Geliri Elde Edenler

GVK'nın ilgili maddeleri uyarınca vergiden istisna edilen ödemeler dışında kalan ücretler GVK'nın 94/1. maddesi hükmü uyarınca tevkifat yoluyla gelir vergisine tabi tutulmaktadır. (5766 sayılı Kanunla GVK'ya eklenen geçici 72. madde uyarınca 31.12.2017 tarihine kadar sporculara ücret ve ücret sayılan ödemelerden; lig usulüne tabi spor dallarında; en üst ligdekiler için %15, en üst altı ligdekiler için %10, diğer liglerdeki için %5; lig usulüne tabi olmayan spor dallarındaki sporculara yapılan ödemeler ile milli sporculara uluslararası müsabakalara katılmaları karşılığında yapılan ödemelerden %5 oranında vergi tevkifatı yapılır Bu ödemeler üzerinden 94 üncü madde kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz. Bu gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler dolayısıyla beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmez.)

Tevkifat yoluyla vergilendirilmiş, tek işverenden alınan ücretler için, tutarına bakılmaksızın beyanname verilmez, başka gelir unsurları nedeniyle verilen beyannameye de dahil edilmez. Birden fazla işverenden ücret geliri elde edilmesi halinde ise, birden sonraki işverenden alınan ücretlerin toplamı 22.000 TL'yi (103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan ve 2009 yılı gelir

lerine uygulanacak tutar) aşmıyorsa (tevkif yoluyla vergilendirilmiş olması kaydıyla) bu ücretler için de beyanname verilmeyecek, başka gelir unsurları nedeniyle verilen beyannameye de dahil edilmeyecektir. Birden fazla işverenden ücret alınması halinde, 22.000 TL'lik haddin hesabında birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağına, mükellefler kendileri karar vereceklerdir.

Birden fazla işverenden ücret geliri elde edilmesi ve birden sonraki işverenden alınan ücretlerin toplamı 22.000 TL'yi aşması halinde ise birinci işverenden alınan da dahil olmak üzere ücret gelirlerinin tamamı beyan edilecektir.

Vergi tevkifatına tabi tutulmamış ücret geliri elde edenler ise (GVK'nın 64. maddesinde yer alan diğer ücretler hariç), tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname vermek zorundadırlar Gelir Vergisi Kanununun 95. maddesinde tevkifata tabi olmayan ücretler aşağıdaki gibi sayılmıştır:

- Ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabı,
- 16. maddede yazılı istisnadan faydalanmayan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlileri,
- Maliye Bakanlığınca yıllık beyanname ile bildirilmesinde zaruret görülen ödemeler.

Ayrıca GVK'nın 64. maddesinde;

- Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı yanında çalışanların,
- Özel hizmetlerde çalışan şoförlerin,

- Özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçilerinin,
- Gayrimenkul sermaye iradı sahibi yanında çalışanların,
- Gerçek ücretlerin tespitine imkan olmaması sebebiyle, Danıştay'ın olumlu görüşüyle Maliye Bakanlığı'nca bu kapsama alınanların,

Ücretleri diğer ücret olarak vergilendirilir. Diğer ücretlerde vergi matrahı (diğer ücretin safi tutarı) takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının %25'idir

Diğer ücretler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilse dahi bunlar beyannameye dahil edilmez.

Diğer ücret kapsamında vergilendirilenler ikametgahlarının bulunduğu vergi dairesinden "diğer ücret karnesi" alırlar (VUK md.247). GVK'nın 109/2. maddesi uyarınca da vergilerini tarh ettirirler.

1-Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi:

30.03.2006 tarih ve 5479 Sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun 103üncü maddesinde yer alan gelir vergisi tarifesi değiştirilmiş ve eskiden ücret gelirleri için uygulanmakta olan %5'lik indirimli oran kaldırılmıştır 2006 yılı için geçerli olan yeni tarife, eskisi ile kıyaslamalı olarak aşağıda gösterilmiştir:

(2009 yılı tarifesi için bkz. sf.102)

2005 VE 2006 YILI GELİR VERGİSİ TARİFESİ

2005 YILI TARİFESİ				2006 YILI TARİFESİ		
	ÜCRET GELİRLERİ (YTL)	%	ÜCRET DIŞI GELİRLER (YTL)	%	ÜCRET GELİRLERİ DAHİL (YTL)	%
1	0 – 6600	15	0 – 6600	20	0 – 7000	15
2	6600 – 15000	20	6600 – 15000	25	7000 – 18000	20
3	15000 – 30000	25	15000 – 30000	30	18000 – 40000	27
4	30000 – 78000	30	30000 – 78000	35	40000 - FAZLASI	35
5	78000 – FAZLASI	35	78000 – FAZLASI	40		

Anayasa Mahkemesi, 08.01.2009 tarih ve 27456 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan E.2006/95, K.2009/144 sayılı Kararı ile;

GVK’nın Geçici 103. Maddesinde yer alan 40.000 YTL’den fazlasının 40.000 YTL’si için 9190 YTL, ifadesinden sonra gelen “... fazlası % 35 oranında ...” ibaresinin, “**ücret gelirleri**” yönünden Anayasa’ya aykırı olduğuna ve **İPTALİNE** karar vermiş olup Kararın Resmi Gazete’de yayımından **altı ay sonra yürürlüğe gireceği** belirtilmiştir.

Sirküler Raporumuzun hazırlandığı sırada bu konuda herhangi bir mevzuat değişikliği söz konusu değildir. **Lütfen bu konudaki gelişmeleri ayrıca takip ediniz.**

2-Asgari Geçim İndirimi:

5615 sayılı “Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”un 2’nci maddesi ile, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mülga 32 nci maddesi 01/01/2008 tarihinden geçerli olmak üzere başlığıyla birlikte değişmiş ve asgari geçim indirimi uygulaması vergi sistemimize girmiştir. Buna göre ücretin gerçek usulde vergilendirilmesinde asgari geçim indirimi uygulanacaktır.

Asgarî geçim indirimi; ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgarî ücretin yıllık brüt tutarının; mükellefin kendisi için % 50’si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için % 10’u, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için % 7,5 diğer çocuklar için % 5’idir. Gelirin kısmi döneme ait olması halinde, ay kesirleri tam ay sayılmak suretiyle bu süreye isabet eden indirim tutarları esas alınır. Asgarî geçim indirimi, bu şekilde belirlenen tutar ile GVK’nın 103 üncü maddesindeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine uygulanan oranın çarpılmasıyla bulunan tutarın, hesaplanan vergiden mahsup edilmesi suretiyle uygulanır. Mahsup edilecek kısmın fazla olması halinde iade yapılmaz.

İndirimin uygulamasında “çocuk” tabiri, mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan (nafaka verilenler, evlat edinilenler ile ana veya babasını kaybetmiş torunlardan mükellefle birlikte oturanlar dâhil) 18 yaşını veya tahsilde olup 25 yaşını doldurmamış çocukları, “eş” tabiri ise, aralarında yasal evlilik bağı bulunan kişileri ifade etmektedir.

İndirim tutarının tespitinde mükellefin, gelirin elde edildiği tarihteki medenî hali ve aile durumu esas alınır. İndirim, yukarıdaki oranlara göre hesaplanan tutarları aşmamak kaydıyla, ücret geliri elde eden aile fertlerinden her biri için ayrı ayrı, çocuklar için eşlerden yalnızca birisinin gelirin e uygulananır. Boşananlar için indirim tutarının hesabında, nafakasını sağladıkları çocuk sayısı dikkate alınır.

Ücretlerin vergilendirilmesinde asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra, varsa teşvik amaçlı diğer indirim ve istisnalar dikkate alınır.

2009 takvim yılı başında geçerli olan 16 yaşını doldurmuş işçiler için aylık ve yıllık brüt asgari ücret tutarları aşağıdaki gibidir:

Aylık Brüt Asgari Ücret Tutarı	Yıllık Brüt Asgari Ücret Tutarı
666,00 TL	7.992,00 TL

Asgari geçim indirimi (A.G.İ.) aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

$$\text{A.G.İ. Yıllık Tutarı} = (7.992,00 \text{ TL} \times \text{A.G.İ. Oranı}) \times \%15$$

Hesaplanan bu tutar asgari geçim indiriminin yıllık tutarı olacak; aylık yapılan ücret ödemelerinde ise asgari geçim indirimi, hesaplanan yıllık tutarın 12'ye bölünmesi suretiyle uygulanacak ve bir ay içerisinde yararlanılabilecek asgari geçim indirimi tutarı, yıllık olarak hesaplanan tutarın 1/12'sini geçemeyecektir.

2009 takvim yılında uygulanmış bulunan asgari geçim indirimi tutarları aşağıdaki gibidir:

Medeni Durum	A.G.İ. (TL)
Bekar	49,95
Evli, eşi çalışan	49,95
Evli, eşi çalışan, 1 çocuk	57,44
Evli, eşi çalışan, 2 çocuk	64,94
Evli, eşi çalışan, 3 çocuk	69,93
Evli, eşi çalışan, 4 çocuk	74,93
Evli, eşi çalışmayan	59,94
Evli, eşi çalışmayan, 1 çocuk	67,43
Evli, eşi çalışmayan, 2 çocuk	74,93
Evli, eşi çalışmayan, 3 çocuk	79,92
Evli, eşi çalışmayan, 4 çocuk	84,92

D-) Serbest Meslek Kazancı Elde Edenler

Serbest meslek erbabı, genel olarak defter tutmak suretiyle kazançlarını tespit eder ve kazanç elde etmemiş olsalar bile yıllık beyana

me verirler. Ancak sosyal, ekonomik, kültürel ve sanatsal nedenlerle bazı serbest meslek faaliyetleri vergiden muaf tutulduğu gibi bazı kazançlar ise vergiden istisna edilmiştir.

Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır Bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti olup olmadığı aşağıdaki unsurların varlığına bağlı bulunmaktadır.

-Faaliyetin sermayeden daha çok kişisel sermayeye, ilmi veya mesleki bilgi ve ihtisasa dayanması ve ticari mahiyette olmaması gerekir. Örneğin, doktorluk, mühendislik, avukatlık, serbest muhasebeci mali müşavirlik, yeminli mali müşavirlik gibi.

- Faaliyet bir işverene tabi olmaksızın kişisel sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmalıdır Bu özellik, serbest meslek faaliyetini hizmetli olarak çalışmaktan ayıran; dolayısıyla ücret ile serbest meslek kazancı arasındaki sınırı belirleyen bir esastırGerek serbest meslek kazancı, gerekse ücret, emeğe dayanan gelir unsurlarıdır Serbest meslek kazançlarında emek; bir işverene tabi olmaksızın, şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına değerlendirilmektedir. Bir işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışılması halinde ise elde edilen gelir ücrettir.

- Faaliyetin devamlı olması gerekmektedir Devamlı olarak yapılmayan arızı nitelikteki serbest meslek faaliyetinden elde edilen kazanç ise arızı serbest meslek kazancıdır (GVK md.82).Ancak bazı durumlarda devamlılık arz etmeyen tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler ile telif haklarının müellifleri, ihtira beratlarının mucitleri veya kanuni mirasçıları tarafından satılması, devri ve kira

lanmasından doğan kazançlar gibi bazı faaliyetlerden elde edilen kazançlar, serbest meslek kazancı olarak sayılmıştır

Kollektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyetleri sonucunda doğan kazançların serbest meslek kazancı olacağı Kanunda açıkça belirtilmiştir Anonim ve limited şirketler tarafından her türlü faaliyet sonucu elde edilen kazançlar kurum kazancı olarak vergilendirilir.

Serbest meslek erbabı genel tanımına girmemekle beraber aşağıda yazılı faaliyetlerle uğraşan kişiler de GVK'ya göre serbest meslek erbabı sayılmaktadırlar

-Gümrük komisyoncuları, bilumum borsa ajan ve acentaları, noterler, noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar,

-Bizzat serbest meslek erbabı tarifine girmemekle beraber serbest meslek erbabını bir araya getirerek teşkilat kurmak veya bunlara sermaye temin etmek suretiyle veya sair suretlerle serbest meslek kazancından hisse alanlar,

-Serbest meslek faaliyetinde bulunan kollektif ve adi şirketlerde ortaklar, adi komandit şirketlerde komanditeler,

-Dava vekilleri, müşavirler, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticari ve mesleki işlerini takip edenler (muakkipler) ve konser veren müzik sanatçıları,

-VUK'un 155. maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar.

a) Vergiden Muaf Serbest Meslek Erbabı

VUK'un 155. maddesinde yer alan serbest meslek erbabının işe başlama şartlarından birden fazlasını taşımayan veya bu şartları taşımakla beraber, köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyet gösteren ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanların bu faaliyetlerine ilişkin kazançları gelir vergisinden muaf tutulmuştur (GVK Md.66).

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

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

Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür fotoğraf, film, video bant, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat gelir vergisinden müstesnadır. Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi

suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler istisnaya dahildir.

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

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

Telif kazançları istisnasından yararlananlara GVK'nın 94. maddesinde yazılı olanlar tarafından aynı maddenin 2/a bendi uyarınca yaptıkları ödemelerden (tutarına bakılmaksızın)% **17** oranında yapacakları **tevkifat, nihai vergileme sayılır**.

Telif kazançları istisnasından yararlananların defter tutma, belge düzenleme ve yıllık gelir vergisi beyannamesi verme yükümlülükleri olmadığı gibi başka gelirleri nedeniyle yıllık gelir vergisi beyannamesi vermeleri halinde bile hiçbir şekilde bu kazançlarını beyan zorunlulukları yoktur.

c) Defter Tutan Serbest Meslek Erbabında Kazancın Tespiti

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

Safi kazanç, bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ile diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler toplamından bu faaliyeti nedeniyle yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır (GVK

md.67). Ayrıca, GVK'nın 37/son maddesi hükmü ile özel okul ve hastanelerle benzeri yerleri işleten serbest meslek erbabının, serbest meslek kazançlarını da işletmenin kayıtlarına dahil edebileceği ifade edilmiştir. Serbest meslek faaliyetinde bulunan kolektif, adi komandit ve adi şirketlerin bilanço esasına göre tuttukları defterler, serbest meslek kazanç defteri yerine geçer.

Serbest meslek kazançlarında elde etme tahsil esasına bağlıdır Harcamaların gider kaydedilebilmesi için ödenmiş olmaları gerekir. Nakden tahsil edilmemiş olmasına rağmen aşağıda yazılı durumlar Kanuna göre tahsil hükmünde sayılmıştır:

- Bilgileri dahilinde namlarına, kamu müessesesine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması,

- Serbest meslek kazancı olarak doğan alacağın başka bir şahsa temliki (Temlikin ivazlı olup olmadığına bakılmaz. İvazlı temlikler de ivazın tahsil şartı aranmaz.) veya müşterisine olan borcu ile takası.

İşin terki halinde daha sonra tahsil edilecek alacaklar GVK'nın 82. maddesi gereğince arızı kazanç olarak vergilendirilmektedir.

d) Serbest Meslek Kazançlarında Hasılat

Serbest meslek kazançlarında hasılat, bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ile diğer suretlerle sağlanan menfaatlerdir. Ayınlar ve para ile temsil edilebilen menfaatler VUK hükümlerine göre değerlendirilerek hasılat yazılırlar.

Yabancı parasıyla yapılan ödemeler ödeme gününün borsa rayici ile borsada rayici yoksa Maliye Bakanlığı'nca tespit edilecek kur üze-

rinden Türk parasına çevrilir. Değerleme günü itibarıyla kur ilan edilmemişse T.C. Merkez Bankası'nca ilan edilen kurların esas alınması gerekir.

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

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

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

e) Serbest Meslek Kazançlarında Giderler

Serbest meslek kazançlarının tespitinde hasılatтан indirilecek giderler aşağıdaki gibidir:

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

Kanunda mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderlerin bir tanımını yapılmamış olup, 68. maddede

sayılan giderler dışında kalan serbest meslek faaliyeti ile direkt ilgili faaliyetin yürütülmesi ve kazancın doğması için zorunlu olan giderlerdir. Bu giderlere örnek olarak kira, aydınlatma, ısıtma, telefon, kırtasiye, değeri 2009 yılı için 670TL'yi aşmayan alet, edevat, mefruşat, demirbaş giderleri ve benzeri giderleri sayabiliriz.

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

- **Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müştemilatındaki iâşe (yemek) ve ibate (barınma) giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı ile demirbaş olarak verilen giyim giderleri**

Hizmet erbabına işyerinde veya müştemilatında yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler, herhangi bir tutarla sınırlı olmaksızın vergiden istisna olup doğrudan gider yazılır Sigorta primleri ve emekli aidatının gider yazılabilmesi için, geri alınmamak üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları gerekir. Demirbaş olarak verilen ve sadece işte kullanılan giyim giderleri de indirilir.

- **Seyahat ve ikamet giderleri**

Mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderleri (Seyahat maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı olmak şartıyla) hasılatтан indirilir

- **Mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar**

Mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar (Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde anılan kanunun 328. maddesine göre hesaplanacak zararlar dahil) kazancın tespitinde hasılatından indirilir (VUK Genel Tebliği sıra no: 333, 339 ve 365).

Serbest meslek erbabı, bilanço esasına göre defter tutsa dahi (kollektif ve adi ortaklıklar hariç) azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayıramaz.

Serbest meslek erbabı binek otomobillerinin envantere dahil edildiği hesap dönemi için ay kesri tam sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar (kıst) amortisman ayıracaktır Diğer taşıtlar için kıst amortisman söz konusu değildir. 01.01.2004 tarihinden sonra iktisap edilen amortisman tabi iktisadi kıymetler için Maliye Bakanlığınca ilan edilecek amortisman oranları esas alınacaktır

Vergi Usul Kanununa 5024 sayılı Kanunla eklenen ve 01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe giren mükerrer 298. maddenin (A) fıkrasının (1) numaralı bendiyle enflasyon muhasebesi (düzeltmesi) vergi sistemimize girmiştir. Enflasyon düzeltmesi; fiyat endeksindeki artışın, üçer aylık dönemlerin son ayı dahil önceki otuz altı ay için % 100'den ve son on iki ay için % 10'dan fazla olması halinde yapılacaktır Aynı maddenin (A) fıkrasının (6) numaralı bendinde "Amortismanlar ve itfa payları, düzeltilmiş değerler üzerinden hesaplanır.

Kazançlarını işletme hesabı esasına göre tespit eden mükellefler ile

serbest meslek erbabı da amortismanına tâbi iktisadi kıymetlerini bu maddede belirtilen hükümlere göre düzeltilmiş tutarları üzerinden amortismanına tâbi tutabilirler” hükmü yer almaktadır.

Yukarıda yer alan hükme göre, kazançlarını işletme hesabı esasına göre tesbit eden işletmeler ile serbest meslek kazancı elde eden serbest meslek erbabı da amortismanına tabi kıymetlerini bu yeni düzenleme hükümlerine göre düzeltebilecekler ve amortisman giderlerini düzeltilmiş değerler üzerinden hesaplayabileceklerdir. Ayrıca, amortismanına veya itfaya tabi bu iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde maliyet değeri olarak da düzeltilmiş değerler esas alınacaktır.

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

Binek otomobillerine ait Motorlu Taşıtlar Vergisi gider olarak dikkate alınmayacaktır. Katma Değer Vergisi Kanununun 30 ve 58. maddeleri hükümlerine göre, satın alınan binek otomobillerinin alış belgelerinde gösterilen Katma Değer Vergisi de indirim konusu yapılmamaktadır. İndirim konusu yapılamayan Katma Değer Vergisi otomobilin maliyet bedeline ilave edilerek amortisman ayırmak suretiyle gider yazılabileceği gibi, ilgili dönemde doğrudan gider de yazılabilir.

- **Kiralanan veya envantere dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri**

Serbest meslek erbabı, kiraladığı veya envanterine dahil olan ve işte kullandığı taşıtların giderlerini hasılatından indirebilir. Bu tür gider-

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

Taşıtların giderlerinden kasıt, genel olarak taşıtların tamir bakım, yakıt ve benzeri cari giderleridir. Taşıtların kiralamaya faaliyeti ile uğraşan işletmelerden kiralanmış taşıtların kira giderleri gider yazılabilir.

Vergi Usul Kanununun mükerrer 290. maddesi uyarınca 01.07.2003 tarihinden itibaren yapılan finansal kiralamaya işlemlerinde uygulanmak üzere finansal kiralamaya yoluyla edinilen taşıtların "kullanma hakkı" üzerinden amortisman ayrılacağından, bu yolla edinilen taşıtlar için ödenen kira bedelleri ayrıca gider yazılmayacaktır.

- **Mesleki yayın bedelleri**

Alınan meslek kitapları ve meslek dergileri için ödenen bedeller kazancın tespitinde hasıllattan indirilir. Genel nitelikteki yayınlar, örneğin günlük gazeteler için ödenen bedeller bu kapsamda olmamakla beraber genel gider olarak kaydedilebilir.

- **Mesleki faaliyetin ifası için ödenen mal ve hizmet alım bedelleri**

Serbest meslek faaliyeti çerçevesinde bir avukatın bir başka avuktan, bir mali müşavirin bir başka mali müşavirden hizmet alması gibi giderler ile mesleğin ifasına lüzumlu aletlerin eczaların ve sair maddelerin tedariki için yapılan giderler hasıllattan indirilir.

- **Serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekküllere ödenen aidatlar**

Serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen

giriş, basamak yükseltme ve emeklilik aidatları, yıl içinde ödenmek kaydıyla hasılatından indirilir

(1136 sayılı Avukatlık Kanununun 156. maddesi; 188. maddede yazılı olanlar dışında kalan avukatların, Sosyal Sigortalar Kanununun 86. maddesinde gösterilen topluluk sigortasına girmek zorunda olduklarını, aynı Kanunun 190. maddesi de sigorta primlerini zamanında ödemeyen avukatın adının, Baro Yönetim Kurulu kararıyla baro levhasından silineceğini hükme bağlamış olup; ihtilaf konusu topluluk sigortası primlerinin Gelir Vergisi Kanununun 68/8. maddesindeki emeklilik aidatı niteliğinde kabul etmeye imkan bulunmaması ve topluluk sözleşmesine istisnaen bu giderlerin mesleğin icrasında kanunen yapılması zorunlu giderlerden bulunması sebebiyle 68/1. maddede yazılı mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler kapsamında tamamının gider yazılması gerektiğine dair Danıştay Kararı vardır)

- **Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen meslek, ilan ve reklam vergileri ile iş yerleriyle ilgili ayni vergi, resim ve harçlar**

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

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

Mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam ve mukavelenameye gö-

re ödenen tazminatlar (serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlar gider olarak indirilemez), hasıllattan indirilir.

Her türlü para ve vergi cezaları (GVK md.68/son) ile gelir vergisi ve diğer şahsi vergiler, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen gecikme zamları ve faizler, VUK hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri gider olarak indirilemez (GVK Md. 90).

Serbest meslek erbabı vereceği yıllık gelir vergisi beyannamesinde, ayrıca, beyan ettiği gelirden belli şartlar dahilinde ayrıca; şahıs ve bireysel emeklilik sigorta primleri, eğitim ve sağlık harcamaları, bağış ve yardımlar, sponsorluk harcamalarını da indirim konusu yapabilir.

E-) Gayrimenkul Sermaye İradı Elde Edenler

GVK'nın 70. maddesinde sayılan mal ve hakların kiraya verilmesinden elde edilen gelirler gayrimenkul sermaye iradıdır. Gayrimenkul sermaye iradının mükellefi bu maddede sayılan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları (bir mal veya hak üzerinde fiilen kullanma yetkisi olan kişi), zilyetleri (mal veya hakkı elinin altında bulunduran, yararlanan kişi), irtifak ve intifa hakkı sahipleri ile kiracılarıdır. Ancak, bu iradın ticari veya zirai bir işletme bünyesinde elde edilmesi halinde ticari veya zirai kazancın tespitinde esas alınır.

Kiraları gayrimenkul sermaye iradı sayılan mal ve haklar şunlardır:

- Arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir.), maden suları, memba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı,

- Voli mahalleri ve dalyanlar (Voli mahalleri; denizlerde, göllerde ve nehirlerde, balık avlamaya ayrılmış, su üstünde herhangi bir sabit veya geçici engellere çevrilmemiş tabi avlanma sahasıdır. Dalyan ise kazık, çit, taş, beton, ağ gibi engellerle çevrilmiş su ürünleri avlanma yeridir.),
- Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzile-ri ve teferruatı ile bilumum tesisatı, demirbaş eşyası ve döşeme-leri,
- Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar (İrtifak hakları, gayri- menkul mükellefiyeti ve rehin hakları gibi),
- Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (İh- tira beratının mucitleri veya kanuni mirasçıları tarafından kira lanmasından doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır), ala- meti farika, marka, ticaret ünvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat be- delleri gayrimenkul sermaye iradı sayılır),
- Telif hakları (bu hakların, müellifleri veya bunların kanuni mi- rasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır),
- Gemi ve gemi payları (motorlu olup olmadıklarına ve tonilatola- rına bakılmaz) ile bilumum motorlu yükleme ve boşaltma vası- taları,

- Motorlu nakil ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentilerinin kiraya verilmesinden sağlanan gelirler gayrimenkul sermaye iradidir
- Ayrıca, vakfın gelirinden hizmet karşılığı olmayarak alınan hisseler ile zirai faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin üründen pay alan arazi sahiplerinin gelirleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılmaktadır (GVK md.70/son). Üründen pay alan kişi ürünü, zirai kazanç ölçülerini belirleyen kararnamelerde yer alan fiyatlar üzerinden değerleyecektir. Bu değerler emsal bedeli yerine geçer (VUK md.45 ve 267).

a) Gayrimenkul Sermaye İradında Beyan

Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde sayılan mal ve hakları kiraya verenlerden;

- Tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunan ve gayrisafi tutarları toplamı 103. maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2009 yılı için **22.000 TL**'yi) aşan tutarda irat elde edenler,
- Bir takvim yılı içinde elde ettiği mesken (konut) kira geliri istisna tutarını (2009 yılı için 2.600TL'yi) aşanlar,
- Bir takvim yılı içinde elde ettiği tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan gayrimenkul sermaye iratları toplamı 1.070 TL'yi aşan mükellefler (örneğin, basit usulde vergiye tabi mükelleflere kiraya verilen yerlerden elde edilen gelirler; ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olanların elde ettiği konut kira gelirleri gibi),

yıllık beyanname vermek zorundadır

Yukarıda bahsedilen 22.000 TL'lik beyan haddinin hesabında tevkif yoluyla vergilendirilmiş iratların gayrisafi tutarları ile istisna düşüldükten sonraki mesken kira gelirleri, birlikte dikkate alınacaktır

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

- Türkiye'de elde ettiği konut kira geliri 2009 yılı için **2.600 TL**'yi aşarsa,

- Bir takvim yılı içinde elde ettiği tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan gayrimenkul sermaye iradı varsa (örneğin, basit usulde vergiye tabi mükelleflere kiraya verilen yerlerden elde edilen gelirler),

yıllık beyanname vermek zorundadır Ancak Türkiye'de elde edilen gelirin, tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş gayrimenkul sermaye iratlarından (ücretlerden, serbest meslek kazancından, menkul sermaye iradı ile kurumlardan elde edilen kar paylarından) ibaret olması halinde, tutarı ne olursa olsun beyanname verilmeyecektir (210 seri no.lu GV GT ile dar mükellef sayıldıkları için).

b) Mesken Kira Gelirlerinde İstisna

Mesken olarak kiraya verilen binalardan elde edilen kira gelirin bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın bir kısmı (2009 yılı için **2.600 TL**) vergiden istisnadır. Mesken kira geliri istisnasından, kira gelirlerini tam ve doğru olarak beyan edenler yararlanacaktır. İstisna haddi üzerinde konut kira geliri elde edip beyanname vermeyenler veya eksik beyan edenler bu istisnadan yararlanamayacaklardır. Ancak idarece herhangi bir tespit yapılmadan önce anılan kira gelirini süresinde beyan etmeyenler veya eksik beyan edenler, kendiliklerinden süresinden sonra (pişmanlık hükümlerine göre)

verecekleri beyannamede mesken kira gelirlerini beyan ettikleri takdirde yine anılan istisnadan yararlanabileceklerdir.

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

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

Yıllık gayri safi kira gelirine istisna uygulandıktan sonra gayrimenkul sermaye iradının safi tutarının tespitinde mükellefler gerçek gider usulünü veya % 25 oranındaki götürü gider usulünü seçebilirler. Seçilen usul, elde edilen tüm gayrimenkul sermaye iratları için geçerlidir ve götürü gider usulünün seçilmesi halinde iki yıl geçmeden bu usulden dönülemez. Gerçek gider usulünü seçenler, gerçek giderlerine ilişkin belgelerini, yıllık gelir vergisi beyanamesi ekinde ibraz etmek zorunda olmayıp, VUK hükümlerine göre istenildiğinde ibraz edilmek üzere 5 yıl süre ile saklamak zorundadırlar. İstisnaya isabet eden giderler safi iradın tespitinde dikkate alınmaz.

Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri, emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının kullanımına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır. Emsal kira bedeli ise bina ve arazide, varsa yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir ve tespit edilmiş kirası, yoksa bunların vergi değerinin %5'idir. Dolayısıyla kira gelirinin, GVK'nın 73. maddesinde yazılı esaslara göre tespit edilen "emsal kira bedeli"nden düşük beyan edilmemesi gerekir.

c) Gayrimenkul Sermaye İradında Elde Etme

Gayrimenkul sermaye iratlarında elde etme, serbest meslek kazancında olduğu gibi tahsil esasına bağlıdır. Nitekim GVK'nın 72. mad-

desinde gayri safi hasılat, bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedellerinin tutarı olduğu şekilde açıklama yapılmıştır

Ayın olarak tahsil edilen kira bedelleri VUK'un değerleme hükümlerine göre emsal bedeli ile paraya çevrilir. Emsal bedelinin kirala-yanın başvurusuna bağlı olarak takdir komisyonunca belirlenmesi gerekir. Gayrimenkul sermaye iratlarında tahsilat esası geçerli ol-makla beraber, gelecek yıllara ait olarak peşin tahsil olunan kiralar ilgili buldukları yılların hasılatı sayılır

Kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi değerini devamlı surette artıracak şekilde gayrimenkule ilave edilen kıymet-ler, kira süresinin bitiminde bedelsiz (Kıymetlerin emsal bedelinden düşük değerle devri halinde, aradaki fark bedelsiz devir sayılır) ola-rak kiralayana devrolunduğu takdirde, söz konusu kıymetler kira-layan bakımından, bu tarihte aynen tahsil olunmuş sayılır ve VUK hükümlerine göre emsal bedeli ile paraya çevrilir.

Gelecek yıllara ait olup peşin tahsil olunan kiralar, ilgili bulunduk-ları yılların hasılatı sayılır. Şu kadar ki, ölüm ve memleketi terk hal-lerinde mükellefiyetin kalktığı tarihi takip eden zamanlara ait olmak üzere peşin tahsil olunan kiralar, mükellefiyetin kalktığı dönemin hasılatı sayılır

Ayrıca, gayrimenkul sermaye iradı sahipleri için,

- Bilgileri dahilinde namlarına, kamu müessesesine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması,

- Kira olarak doğan alacağın başka bir şahsa temlik (Temlikin ivaz-lı olup olmadığına bakılmaz. İvazlı temliklerde ivazın tahsil şartı aranmaz) veya kiracısına olan borcu ile takası; tahsil hükmündedir

Yabancı parasıyla yapılan ödemeler ödeme gününün borsa rayici ile, borsada rayici yoksa, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek kur üzerinden Türk parasına çevrilir. Değerleme günü itibarıyla kur ilan edilmemişse T.C. Merkez Bankasınca ilan edilen kurların (döviz alış kuru) esas alınması gerekir

Kiracıdan gider karşılığı adı ile alınan paralar (ısıtma, aydınlatma, asansör vs. için) gayri safi hasılat dahil edilir. Ayrıca gider olarak dikkate alınır. Eğer söz konusu giderler kiracı tarafından ödeniyorsa hasılattan indirilmez.

d) Emsal Kira Bedeli

Gayrimenkul sermaye iradında hasılat, kural olarak nakden ve aynen tahsil edilen kira bedeli bedelleri olmakla beraber, belirli bazı hallerde hasılat yerine emsal kira bedeli esas alınır GVK'nın 73. maddesine göre;

“ Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelin - den düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının intifasına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır. Bina ve arazide emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce veya mah - kemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanununa göre belir - lenen vergi değerinin % 5'idir. Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli, bu mal ve haklarının maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyor - sa, Vergi Usul Kanununun servetlerin değerlendirilmesi hakkında - ki hükümlerine göre belli edilen değerlerinin % 10'udur.”

Ancak aşağıda yazılı durumlarda emsal kira bedeli esasđ geçerli değildir:

- Boş kalan gayrimenkullerin muhafazaları maksadıyla bedelsiz olarak başkalarının ikametine bırakılması,
- Binaların mal sahiplerinin usul, fúru veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi (Usul, fúru ve kardeşlerden her birinin ikametine birden fazla konut tahsis edilmiş ise bu konutların yalnız birisi hakkında emsal kira bedeli hesaplanmaz. Kardeřler evli ise eşlerden sadece biri için emsal kira bedeli hesaplanmaz.),
- Mal sahibi ile birlikte akrabaların da aynı evde veya dairede ikamet etmesi,
- Genel bütçeye dahil daireler ve katma (özel) bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarınınca yapılan kiralamalarda.

Mükellefin mülkiyeti annesine, babasına veya eşine ait işyerinde faaliyette bulunması durumunda kendilerine nakden veya hesaben kira ödemesinde bulunulmaması; başka bir ifade ile işyeri kirası karşılığı olarak hesaplarında gider göstermemesi halinde, söz konusu gayrimenkulün emsal kira bedelinin tevkifata tabi tutulmaksızın mülkiyet sahipleri tarafından elde edilmiş gayrimenkul sermaye iradı olarak yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir (2009 yılı için 1.070 TL'yi aşması halinde). Konut istisnasından da yararlanması mümkün değildir (Maliye Bakanlığı'nın 18.12.1999 tarih 43/4303-47/48311 sayılı muktezası).

Yukarıda da belirtildiği üzere GVK'nın 73. maddesinde yazılı esaslara göre tespit edilen "emsal kira" bedelinden düşük kira gelirin beyan edilmemesi gerekir. Ancak, Maliye Bakanlığı elde edilen ki-

ra gelirinin, kira sözleşmesi, ödemeye ilişkin banka dekontu veya havale makbuzu vb. belgelerle veya kiracının ifadesi ile ispat veya tevsik edildiği durumlarda ayrıca emsal kira bedeli uygulaması yoluna gidilmeyeceğini açıklamıştır (1999/1 Sıra No.lu GVK İç Gelgesi).

e) Safi İradın Bulunması Sırasında İndirilecek Giderler

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

- Götürü gider usulü (Kanunla belli edilen % 25 oranının götürü olarak indirilmesi usulüdür). Bu oran, mesken kira hasılatlarında istisna düşüldükten sonra uygulanır. Bu usulü seçen mükellefler iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler. Haklarda götürü gider usulü söz konusu değildir. İntifa hakkına konu taşınmazın kiraya verilmesi bu anlamda olmayıp bu kiralamadan elde edilen hasılatla götürü gider uygulanabilir.

- Gerçek gider usulü (o yıl içerisinde yapılan ve 74. maddede sayılan gerçek giderlerin indirilmesi usulü.) Gerçek gider usulünde indirilecek giderler 11 bent halinde sayılmıştır:

- Kiraya verilen tarafından ödenen aydınlatma, ısıtma, su ve asansör giderleri,
- Kiraya verilen malların idaresi için yapılan ve gayrimenkulün ehemmiyeti ile orantılı olan idare giderleri. Hakların kiraya verilmesi halinde, bunlarla ilgili idare giderleri hasılattan indirilemez.

- Kiraya verilen mal ve haklara ilişkin sigorta giderleri,
- Kiraya verilen mal ve haklar dolayısıyla yapılan ve bunlara sarf olunan borçların faizleri ile konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün iktisap yılından itibaren beş yıl süre ile iktisap bedelinin % 5'i (İktisap bedelinin % 5'i tutarındaki bu indirim, sadece ilgili gayrimenkule ait hasıllata uygulanır. Ancak, indirilemeyen kısım GVK'nın 88/3. madde uygulamasında gider fazla lığı sayılmaz.),

Beş yıllık süre iktisap tarihi itibarıyla başlar. Örneğin 2005 yılında alınan bir konut aynı yıl kiraya verilmişse indirim 2004 yılından başlanır ve 2006, 2007, 2008 ve 2009 yıllarında da indirilir Aynı konut 2006 yılında kiraya verilirse bu durumda da beş yıllık süre yine 2005 yılında başlar; 2006, 2007, 2008 ve 2009 yılı hasıllatlarından iktisap bedelinin % 5'i indirilir.

- Kiraya verilen mal ve haklar için ödenen vergi, resim, harç ve şerefiyelerle kiraya verenler tarafından ödenmiş olmak şartıyla belediyelere ödenen harcamalara iştirak payları,
- Kiraya verilen mal ve haklar için ayrılan amortismanlar (Amortisman tabi değer, biliniyorsa maliyet bedeli, bilinmiyorsa, bina ve arazi için vergi değeri, diğer mallar için VUK'un 267/3 maddesine göre tespit edilen emsal değerleridir.)
- Kiraya verenin yaptığı onarım giderleri (Emlakın iktisadi değerini artıracak surette yenilenmesi, onarımı veya bunlara ilaveler yapılması için yapılan giderler onarım gideri sayılmaz.)
- Kiraya verilen mal ve haklara ait bakım ve idame giderleri,

- Kiraladıkları mal ve hakları kiraya verenlerin ödedikleri kiralar ve diğer gerçek giderler,
- Sahibi buldukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konutun kira bedeli. Kira indirimi gayri safi hasıllattan GVK'nın 74. maddesinin 1 ila 9 ve 11 numaralı bentlerinde yazılı giderler düşüldükten sonra, kalan miktar üzerinden yapılır Kiranın indirilmeyen kısmı diğer gelir unsurlarından indirilemez. Bu kısım gider fazlalığı sayılmaz (GVK.md.88/3).Tam mükellefiyete tabi olup yabancı ülkelerde bulunanların o ülkede ödediği konut kira gideri, Türkiye'de konut olarak verilen binadan elde edilen hasıllattan indirilir. Oturma ve çalışma izni ile yurt dışında çalışan Türk vatandaşı işçiler, Türkiye'de dar mükellefiyet esasında vergilendirildiklerinden Türkiye'de kiraya verdikleri konutlardan elde ettikleri kira gelirlerinden, yurt dışında oturdukları konutların kira bedelini düşemezler.
- Kiraya verilen mal ve haklarla ilgili olarak mukavelenameye kana veya ilama istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar.

Gayrimenkul sermaye mahiyetindeki mal ve hakların kısmen kiraya verilmesi halinde, yukarıda yazılı giderlerden yalnız bu kısma isabet edenler hasıllattan indirilebilir.

Her türlü para cezaları ve vergi cezaları (GVK md.74/son) ile gelir vergisi ve diğer şahsi vergiler, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen gecikme zamları ve faizler, VUK hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri gider olarak indirilemez (GVK md.90).

F-) Menkul Sermaye İradı Elde Edenler

GVK'nın 75. maddesi gereğince, sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır

Menkul sermaye iratlarının, bunları sağlayan sermaye sahibinin ticari faaliyetine bağlı olması halinde, bu iratlar ticari kazancın tespiti dikkate alınır

Ayrıca, GVK'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasında bazı iratların, kaynağına bakılmaksızın menkul sermaye iradı olarak kabul edileceği belirtilmiştir. Bu iratlar;

1. Her nevi hisse senetlerinin kâr payları (kurucu hisse senetleri ve diğer intifa hisse senetlerine verilen kâr payları ve pay sahiplerine hazırlık dönemi için faiz olarak veya başka adlarla yapılan her türlü ödemeler ile Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları katılma belgelerine ödenen kâr payları ile konut finansmanı fonlarını temsilen ihraç edilen ipoteye dayalı menkul kıymetlere ve varlık finansmanı fonlarını temsilen ihraç edilen varlığa dayalı menkul kıymetlere ödenen faiz, kâr payı veya benzeri gelirler dahil.),

2. İştirak hisselerinden doğan kazançlar (Limited Şirket ortaklarının, iş ortaklıkları ortaklarının ve komanditerlerin kâr payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dahildir Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan kârların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde dağıtımı, kazanç dağıtımı sayılmaz.),

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 7 nci maddesindeki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde; Türkiye'de yerleşik gerçek kişilerin doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte serma-

yesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az % 50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kazançları dağıtılsın veya dağıtılmasın, iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren yıl itibarıyla dağıtılan kâr payı sayılı Türkiye'de vergilendirilmiş kazancın iştirak tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kâr paylarının vergilendirilmiş kısmı bu tutardan indirilir.

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

3. Kurumların idare meclisi başkanı ve üyelerine verilen kâr payları,
4. Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmı,
5. Her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipoteğe dayalı menkul kıymetler hariç ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil) ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler (Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları irat sayılmaz.)
6. Her nevi alacak faizleri (Adi, imtiyazlı, rehinli, senetli alacaklarla cari hesap alacaklarından doğan faizler ve kamu tüzel kişilerin borçlanılan ve senede bağlanmış olan meblağlar için ödenen faizler dahil),

7. Mevduat faizleri (Bankalara, bankerlere, tasarruf sandıklarına, tevdiat kabul eden diğer müesseselere yatırılan vadeli, vadesiz paralara ödenen faizler, bunlar dışında kalan kişi ve kuruluşlardan devamlı olarak para toplama işi ile uğraşanların her ne şekilde ve ad altında olursa olsun toplanan paralara sağladıkları gelirler ve menfaatler ile bankalar ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasasında değerlendirilen paralara ödenen faizler de mevduat faizi sayılır),
8. Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedeller,
9. İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kâr paylarının devir ve temlik karşılığında alınan para ve ayınlar
10. Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri,
11. (3239 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır.)
12. Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları,
13. Mükerrer 75. maddede yazılı vergi alacağı (4842 sayılı Kanunla, 24.04.2003 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır),
14. Bu maddenin ikinci fıkrasının 5 numaralı bendinde yer alan menkul kıymetlerin geri alım ve satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler

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

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

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

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

Diğer taraftan GVK'nın 76. maddesinde; menkul kıymetlerin kuponlu veya kuponsuz olarak satılması, iştirak hisselerinin devir ve temlik, menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin tamamen veya kısmen itfa olunması karşılığında alınan paralarla itfa dolayısıyla verilen ikramiyelerin menkul sermaye iradı sayılmayacağı belirtilmiştir

a- Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi:

Menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi genel olarak GVK'nın 94. maddesi hükmü uyarınca tevkifat yoluyla yapılmaktadır

Tevkifat yoluyla vergilendirilen menkul sermaye iratları, belli tutarı (2009 yılı için 22.000 TL) aşmaları halinde yıllık beyanname ile beyan edilir. GVK'nın 94. maddesi uyarınca vergi tevkifatına tabi tutulmamış ve istisna uygulamasına konu olmayan ve tutarı 1.070 TL'yi aşan menkul sermaye iratları da yıllık beyanname ile beyan

edilecektir. (1.070 TL'lik tutar bir istisna olmayıp, gelirin beyan edilip edilmeyeceğine yönelik bir haddedir.)

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

Buna göre menkul sermaye iratlarının türlerine göre beyan durumları aşağıdaki gibidir;

b- Tevkif Yoluyla Vergilendirilmekle Beraber Belli Tutarı Aşması Halinde Beyan Edilecek Menkul Sermaye İratları :

Tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunan bazı menkul sermaye iratlarını elde edenler; bu iratlarının gayrisafi tutarlarının GVK'nın 103. maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2009 yılı için **22.000 TL**'yi) aşması halinde beyanname vereceklerdir.

Menkul sermaye iratları toplamının 22.000TL'yi aşıp aşmadığının tespitinde indirim oranı uygulanabilecek menkul sermaye iratlarının, indirim oranı uygulandıktan sonra kalan kısımlarının dikkate

alınması, bu iratların beyan edilmesinin gerektiği durumlarda ise indirim oranı uygulandıktan sonra kalan kısımlarının beyan edilmesi gerekmektedir.

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

Gelir Vergisi Kanununun 22. maddesi hükmüyle, tam mükellef kurumlardan elde edilen aşağıda yazılı 75/1, 2 ve 3 numaralı bentlerde yazılı kar paylarının yarısı gelir vergisinden istisna edilmiştir. (İstisna edilen tutar üzerinden GVK 94. md. uyarınca tevkifat yapılır ve tevkif edilen verginin tamamı, kar payının beyanı halinde yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir.)

Bu gruba giren menkul sermaye iratları;

- * Tam mükellef kurumlardan elde edilen her nevi hisse senetlerinin kar paylarının istisnadan sonraki tutarı (temettü gelirleri) (GVK 75/1),
- * 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilen yatırım ortaklığı hisse senetlerinden elde edilen kar paylarının indirim oranı uygulandıktan sonra kalan tutarının yarısı (GVK 75/1),
- * Tam mükellef kurumlardan elde edilen iştirak hisselerinden doğan kazançların istisnadan sonraki tutarı (limited şirket ortaklarının, iş ortaklıkları ortaklarının ve komanditerlerin kar payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar dahil) (GVK 75/2),

* Tam mükellef kurumlardan elde edilen kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar paylarının istisnadan sonraki tutarı (GVK 75/3),

* 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilmiş Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinin ikinci fıkrasının 5 numaralı bendinde sayılan her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirlerin (GVK 75/5);

- YTL/TL cinsinden ihraç edilmiş olanlarda indirim oranı (2009 yılı gelirleri için %16,7) uygulandıktan sonraki tutarı,

- 26.07.2001-31.12.2005 tarihleri arasında YTL/TL cinsinden ihraç edilen Devlet tahvilleri ve Hazine bonolarının faiz gelirleri ve elden çıkarılmasından sağlanan diğer kazançlar toplamına indirim oranı uygulandıktan sonra kalan tutarı,

- 26.07.2001-31.12.2005 tarihleri arasında dövize, altına veya başka bir değere endeksli olarak ihraç edilen Devlet tahvilleri ve Hazine bonolarının (Eurobond dahil) faiz gelirleri ve elden çıkarılmasından sağlanan diğer kazançlar toplamı (Dövize, altına veya başka bir değere endeksli olduğundan indirim oranı uygulanmayacaktır).

c- Tutarı 1.070 TL'yi Aşması Halinde Beyan Edilecek Menkul Sermaye İratları:

Türkiye'de vergi tevkifatına tabi tutulmamış ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul sermaye iratlarından aşağıda sayılanların tutarı 1.070 TL'yi geçmesi halinde beyan edilecektir:

* Adi Komandit Şirketlerin komanditer ortaklarına isabet eden kar payı (GVK md.75/2),

- * Her nevi alacak faizi (GVK md.75/6),
- * Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen gelirler (GVK md.75/8),
- * İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temlik karşılığında elde edilen para ve ayınlar (GVK md.75/9),
- * Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında elde edilen iskonto bedelleri (GVK md.75/10),
- * Off-shore (kıyı bankacılığı) hesaplarından döviz veya Türk Lirası cinsinden elde edilen faiz geliri tutarının **1.070 TL**'yi aşması halinde yıllık beyanname ile bildirilecektir],
- * Yurt dışından elde edilen diğer menkul sermaye iratları (Yurt dışından ödenen vergilerin mahsubu ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları çerçevesinde değerlendirilir).

Bu gelirlerin beyanında esas alınan 1.070 TL'lik had, yukarıda da belirtildiği üzere bir istisna olmayıp, gelirin beyan edilip edilmeyeceğini gösteren bir haddedir. Bu had, yukarıda belirtilen gelirlerin her biri için ayrı ayrı uygulanmayacak olup, bu gelirler ile vergi tevkifatına tabi olmayan ve istisna uygulanmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarının toplam tutarı olarak dikkate alınacaktır.

d - Tutarları Ne Olursa Olsun Beyan Edilmeyecek Menkul Sermaye İratları

Gelir Vergisi Kanununun geçici 67/4. ve 67/7 maddesi uyarınca, 2009 takvim yılında elde edilen ve %15 oranında vergi kesintisine tabi tutulmuş olan;

- * GVK md.75/7'de yazılı mevduat faizleri,

- * GVK md.75/12'de yazılı faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ile kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları ve özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları,
- * GVK md.75/14'de yazılı repo gelirleri,
- * Menkul kıymetler yatırım fonlarının katılma belgelerine ödenen kar payları veya bu fonların katılma belgelerinin İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında alım satımından elde edilen kazançlar ile Türkiye'de kurulu vadeli işlem ve opsiyon borsalarında yapılan işlemler sonucunda elde edilen kazançlar,

tutarları ne olursa olsun beyan edilmeyecektir.

Ayrıca;

- * GVK md.75/15'te tanımlanan ve 07.10.2001 tarihinden itibaren düzenlenen şahıs sigorta poliçeleri dolayısıyla elde edilen menkul sermaye iratları,
- * Kurumlar vergisi mükelleflerinin 31.12.1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançların dağıtım halinde, gerçek kişilerce elde edilen kar payları,
- * Kurumların karlarını sermayeye eklemek suretiyle gerçekleştirdikleri kar dağıtım işlemlerinde gerçek kişi ortaklarca elde edilen kar payları (Maliye Bakanlığı, 243 Seri no.lu GVGT ile karın sermayeye ilavesi halinde sermayeye ilave edilen karın, kaynağının -sermaye yedeği veya kar yedeği- bir öneminin bulunmadığını, her halükarda kar payını elde eden gerçek kişi ortakların, tutarı ne olursa olsun menkul sermaye iradı olarak beyan etmeyeceklerini açıklamıştır),

- * Dar mükellef gerçek kişilerin tevkif yoluyla vergilendirilmiş menkul sermaye iratları (kurumlardan elde edilen kar payları dahil),
- * Çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla bir süredir yurt dışında yaşamakta olan Türk vatandaşlarının (210 Seri No.lu GV Genel Tebliği ile dar mükellef sayıldıklarından), Türkiye’de elde ettikleri tevkif yoluyla vergilendirilmiş menkul sermaye iratları (kurumlardan elde edilen kar payları dahil),

tutarları ne olursa olsun beyan edilmeyecektir.

e- Beyan Edilecek Menkul Sermaye İratlarında İndirim Oranı:

İndirim oranı olarak adlandırılan ve Gelir Vergisi Kanununun 76’ncı maddesinin ikinci fıkrasında yer alan düzenleme, 5281 sayılı Kanunla 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır Ancak Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67/9 maddesi uyarınca 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen her nevi tahvil ve Hazine bonolarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde 31/12/2005 tarihinde yürürlükte olan hükümler esas alınacağından bu gelirlerin vergilendirilmesinde indirim oranı uygulanacaktır.

İndirim oranı: Vergi Usul Kanununa göre o yıl için tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranının, aynı dönemde Devlet tahvili ve Hazine bonusu ihalelerinde oluşan bileşik ortalama faiz oranına bölünmesi suretiyle tespit edilmektedir.

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre 2009 yılı için tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranı %2,2’dir. Aynı dönemde Devlet tahvili ve Hazine bonusu ihalelerinde oluşan bileşik ortalama faiz oranı ise % 13,15’dir. Buna göre, 2009 yılı gelirlerine uygulanacak in-

dirim oranı ($\%2,2 / \%13,15=$) **% 16,7** olmaktadır. Bunun anlamı elde edilen gelirlerin % 16,7'sinin indirim olarak dikkate alınmasıdır

Bu kapsamda, 2009 takvim yılında elde edilen menkul sermaye iratlarından, 1/1/2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan ve Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinin ikinci fıkrasının 5 numaralı bendinde sayılan her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler % 16,7 indirim oranı uygulanmak suretiyle beyan edilecektir.

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

1/1/2006 tarihinden itibaren elde edilen alacak faizlerine indirim oranı uygulanması mümkün bulunmamaktadır. Bu gelirlerin, tevkiyat ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul sermaye iratlarına ilişkin 2009 yılı beyan haddi olan 1.070 TL'yi aşması halinde yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

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

f- Kurumlardan Elde Edilen Kar Paylarının Beyanı:

Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b alt bendinde 4842 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle kar payları üzerinden yapılan vergi tevkiyatı, kar payına kaynak teşkil eden kurum kazancının istisna olup olmadığına bakılmaksızın karın dağıtılması aşamasına bırakılmıştır

Tevkiyat oranı; 23.07.2006 tarihinden itibaren ise 2006/10731 sayı-

lı Bakanlar Kurulu Kararı ile **%15** olarak belirlenmiştir. Bu oran, halka açık olan ve olmayan tüm şirketler için aynı olacaktır

Ancak, karın sermayeye ilavesi kar dağıtımını sayılmadığından tevkifat yapılmayacaktır

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

Bu düzenlemelere göre;

- 24/04/2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar ile aynı tarihten önce gerçekleşen yatırımlar üzerinden hesaplanan ve kazancın yetersiz olması nedeniyle sonraki dönemlere devreden yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılsın dağıtılmasın **%19,8** oranında tevkifat yapılacaktır

- Kurumların 31/12/1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançlarını dağıtmaları halinde tevkifat yapılmayacaktır

- Kurumların 01/01/1999-31/12/2002 tarihleri arasında sona eren hesap dönemlerinde elde edilen ve kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlar ile Gelir Vergisi Kanununun Geçici 61 inci maddesi kapsamında tevkifata tabi tutulmuş olan yatırım indiriminden yararlanan kazançların dağıtımını halinde tevkifat yapılmayacaktır

Kar Paylarının Beyanında Genel Uygulama:

Gerçek kişilerce elde edilen ve 75. maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar payları, beyana tabi başka gelirlerin bulunmaması, Türkiye’de tevkifata tabi tutulmuş olması ve 103. maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan (2009 yılı için) 22.000 TL’yi aşmaması koşuluyla beyan edilmeyecektir. Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67. maddesi uyarınca menkul kıymet yatırım fonlarından elde edilen kar payları tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyecektir.

Gelir Vergisi Kanununun 22. maddesinin 2 numaralı fıkrasında; tam mükellef kurumlardan elde edilen kar paylarının yarısı gelir vergisinden istisna edilmiş, kar payının beyanı halinde, karın dağıtım aşamasında kurum bünyesinde yapılan tevkifatın tamamının yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edileceği hükme bağlanmıştır.

Buna göre, tam mükellef kurumlardan elde edilen 75. maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarının yarısı gelir vergisinden istisna olduğundan; kalan tutar 22.000 TL’yi aşmıyor ise beyan edilecektir. Beyan edilen tutar üzerinden hesaplanan gelir vergisinden karın dağıtım aşamasında kurum bünyesinde yapılan tevkifatın tamamı mahsup edilecektir. Mahsup sonrası kalan tutar genel hükümler çerçevesinde red ve iade edilecektir.

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

01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilen yatırım ortaklığı hisse senetlerinden elde edilen kar paylarının indirim oranı uygulandıktan sonra kalan tutarının yarısı 22.000 TL’yi aşmıyor ise beyan edilecektir.

Geçiş Dönemine İlişkin Uygulamalar:

Geçiş dönemi ile ilgili düzenlemelere Gelir Vergisi Kanununun Geçici 61 ve 62. maddelerinde yer verilmiştir.

Buna göre;

- Kurumların 31/12/1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançlarını dağıtmaları halinde, gerçek kişilerce elde edilen bu kar payları, tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname ile beyan edilmeyecektir.

- 01/01/1999-31/12/2002 tarihleri arasında sona eren hesap dönemlerine ilişkin olup, kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlar ile Geçici 61. madde kapsamında tevkifata tabi tutulmuş olan yatırım indiriminden yararlanan kazançların dağıtılması halinde, gerçek kişilerce elde edilen kar paylarının net tutarına 1/9 eklendikten sonra bulunan tutarın yarısının 22.000TL'yi aşması halinde söz konusu kar payları beyan edilecektir. Beyan edilen tutarın 1/5'lik kısmı hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecek, mahsuplar sonrası kalan bir tutarın olması halinde ise bu tutar genel hükümler çerçevesinde red ve iade edilecektir. Gelir Vergisi Kanununun Geçici 61 ve 62. maddesi çerçevesinde vergilendirilen kazançlar hakkında 22. maddede yer alan istisna uygulanmayacaktır.

Öte yandan, kurumlar vergisi mükelleflerinin dağıttıkları söz konusu kar payını doğrudan veya iştirakleri aracılığıyla elde etmiş olmaları durumu değiştirmemektedir.

g- Geçici 67. Madde Kapsamında İhtiyari Beyan:

Geçici 67. madde kapsamında tevkif yoluyla vergilendirilmiş ve beyana tabi olmadığı belirtilen gelirler için mükellefler isterlerse

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

h- Kesilen Vergilerin Mahsubu:

Menkul sermaye iratları üzerinden kesilen vergilerden beyannameye dahil edilen gelire isabet eden kısım, beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.

Kar paylarının beyan edilmesi durumunda ise, beyan edilen tutar üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, kar paylarının dağıtım aşamasında kurum bünyesinde yapılan vergi kesintisinin tamamı mahsup edilecektir.

31.12.2005 tarihinden önce ihraç edilmiş TL/YTL cinsinden elde edilen Devlet Tahvili ve Hazine Bonosu faiz gelirlerinin beyanında, beyan edilen faiz tutarı %16,7'lik indirim oranı uygulandıktan sonra kalan tutar olduğu için, mahsup edilecek vergi tutarı belirlenirken indirim oranına karşılık gelen kısım dikkate alınmayacaktır

2009 Yılında Elde Edilen Bazı Gelirlerin Beyanı*

(*Dar Mükellefler açısından Tablonun altındaki açıklamayı okuyunuz)

Mevduat Faizlerinden Elde Edilen Gelirler	Kazanç %15 stopaja tabidir. Stopaj nihai vergilemedir. Beyan edilmez. (GVK Gç. Md. 67)
Repo İşlemlerinden Elde Edilen Gelirler	Kazanç %15 stopaja tabidir. Stopaj nihai vergilemedir. Beyan edilmez. (GVK Gç. Md. 67)
Hisse Senetlerinden Elde Edilen Kar Payları	<p>Kar payları üzerinden kar dağıtımını yapan kurum tarafından % 15 oranında stopaj yapılır. (GVK'nun Geçici 62'nci maddesinde belirtilen kazançlar hariç)</p> <p>Tam mükellef kurumlardan elde edilen kar paylarının 1/2 si gelir vergisinden istisnadır. İstisna sonrası tutarın 22.000TL'yi aşması halinde gelirin tamamı beyan edilir. Gelirin beyanı halinde stopajın tamamı, hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilir. Dar mükellefler için stopaj nihai vergidir. Ayrıca beyan edilmez.</p>
01.01.2006'dan Önce İktisap Edilmiş Olan Hisse Senetlerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar	<p>Değer artış kazancı olarak yıllık beyanname ile bildirilir.</p> <p>Kazancın hesabında alış bedeli endekslenebilir Vergiye tabi olacak şekilde gerçekleştirilen işlemlerden doğan karlar ve zararlar birbirinden mahsup edilebilir. Diğer değer artış kazançları ile beraber 22.000 TL'yi aşan kazançlar vergilendirilir.</p> <p>İvazsız olarak elde edilmiş olanlar ile tam mükellef kurumlara ait olup İMKB'de işlem görmüyorsa en az bir yıl, İMKB'de işlem görüyorsa 3 aydır elde tutulmalardan doğan kazançlar vergiye tabi değildir. (GVK Mük.Md.80 ve Gç. Md. 67)</p>

<p>01.01.2006'dan Sonra İktisap Edilmiş Olup İMKB'de İşlem Görmeyen Hisse Senetlerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar</p>	<p>Değer artış kazancı olarak yıllık beyanname ile bildirilir. Kazancın hesabında alış bedeli TEFE (%10 ve üzerinde olması halinde) ile endekslenir. Vergiye tabi olacak şekilde gerçekleştirilen işlemlerden doğan karlar ve zararlar birbirinden mahsup edilebilir. İvazsız olarak intikal etmiş olanlar ile tam mükellef kurumlara ait olup en az iki yıldır elde tutulardan doğan kazançlar vergiye tabi değildir (GVK Mük. Md.80.)</p>
<p>01.01.2006'dan Sonra İktisap Edilmiş Olup İMKB'de İşlem Gören Hisse Senetlerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar</p>	<p>Bir yıldan az süredir elde tutulan hisse senetlerinin satışında doğan kazanç %10 (Dar mükelleflerde %0*) stopaja tabidir. Alım satımdan doğan kar ve zararlar aynı tür menkul kıymet karlarından mahsup edilir. Bu şekilde yapılan stopaj nihai vergilemedir. Beyan edilmez. En az bir yıldır elde tutulan hisse senetlerinin satışından doğan kazançlar ise vergiye tabi değildir. (GVK Mük.Md.80 ve Gç. Md. 67)</p>
<p>26.07.2001-31.12.2005 Döneminde İhraç Edilen Devlet Tahvili, Hazine Bonosu Alım Satım Kazançları</p>	<p>Alış bedeli TEFE ile endekslenir, alım-satım zararları, karlara mahsup edilebilir (Gelir Vergisi Kanunu Mükerrer 81, Geçici 67/9)</p>
<p>01.01.2006 Tarihinden İtibaren İhraç Edilen Devlet Tahvili, Hazine Bonosu Alım Satım Kazançları</p>	<p>Bunların satışında doğan kazanç %10 (Dar mükelleflerde %0*) stopaja tabidir. Alım satımdan doğan kar ve zararlar aynı tür menkul kıymet karlarından mahsup edilir. Bu şekilde yapılan stopaj nihai vergilemedir. Beyan edilmez. (GVK Mük.Md.80 ve Gç. Md. 67)</p>

Hazine Tarafından Yurt Dışında Döviz Cinsinden İhraç Edilen Eurobondların Alım Satım Kazançları	26.07.2001-31.12.2005 Döneminde İhraç edilenler, döviz cinsinden ihraç edilen tahvil ve bonolar gibidir. 01.01.2006 tarihinden itibaren ihraç edilen eurobondlar ise beyan yoluyla vergilendirilir. Kazancın tespitinde işlem tarihindeki kurlar esas alınır Alış bedeli TEFE (%10 ve üzerinde olması halinde) ile endekslenebilir Alım satımdan doğan kar ve zararlar aynı tür menkul kıymet karlarından mahsup edilir
26.07.2001-31.12.2005 Döneminde İhraçEdilen Devlet Tahvili, Hazine Bonosundan Elde Edilen Faizler	22.000 TL'yi aşması halinde beyan edilir.
01.01.2006 Tarihinden İtibaren İhraç Edilen Devlet Tahvili, Hazine Bonosundan Elde Edilen Faizler	Kazanç %10 (Dar mükelleflerde %0*) stopaja tabidir. Bu şekilde yapılan stopaj nihai vergilemedir. Beyan edilmez. (GVK Gç. Md. 67)
26.07.2001-31.12.2005 Döneminde Döviz Cinsinden veya Döviz Endeksli İhraç Edilen Devlet Tahvili, Hazine Bonosundan Elde Edilen Faizler	Kazancın 22.000 TL'yi aşması halinde beyan edilir. İtfa sırasında oluşan anapara kur farkı dikkate alınmaz.
01.01.2006 Tarihinden İtibaren Döviz Cinsinden veya Döviz Endeksli İhraç Edilen Devlet Tahvili, Hazine Bonosundan Elde Edilen Faizler	Kazanç %10 (Dar mükelleflerde %0*) stopaja tabidir. Bu şekilde yapılan stopaj nihai vergilemedir. Döviz endeksli olanlarda tevkifat, işlem tarihindeki kurlara göre yapılır Döviz cinsinden çıkarılmalarda kur farkı nazara alınmaz. Beyan edilmez. (GVK Gç. Md. 67)

26.07.2001-31.12.2005 Döneminde Hazine Tarafından Yurt Dışında Döviz Cinsinden İhraç Edilen Eurobondlardan Elde Edilen Faizler	Aynı dönemde döviz cinsinden ihraç edilmiş tahvil ve bonolar gibi işleme tabidir.
01.01.2006 Tarihinden İtibaren Hazine Tarafından Yurt Dışında Döviz Cinsinden İhraç Edilen Eurobondlardan Elde Edilen Faizler	Gelirin 22.000 TL'yi aşması halinde tamamı beyan edilir. Kazancın tespitinde, itfa sırasında oluşan ana-para kur farkı dikkate alınmaz.
01.01.2006 Tarihinden Önce İhraç Edilen Özel Sektör Tahvili, Varlığa Dayalı Menkul Kıymet ve Finansman Bonolarından Elde Edilen Alım Satım Kazançları	Değer artış kazancı olarak vergilendirilir. Alış bedeli TEFE ile endekslenebilir. Alım satım zararları karlara mahsup edilebilir. Diğer değer artış kazançları ile beraber 22.000 TL'yi aşan kazançlar vergilendirilir.
01.01.2006 Tarihinden İtibaren İhraç Edilen Özel Sektör Tahvili, Varlığa Dayalı Menkul Kıymet ve Finansman Bonolarından Elde Edilen Alım Satım Kazançları	Kazanç %10 (Dar mükelleflerde %0*) stopaja tabidir. Bu şekilde yapılan stopaj nihai vergilemedir. Beyan edilmez. (GVK Gç. Md. 67)
01.01.2006 Tarihinden Önce İhraç Edilen Özel Sektör Tahvili, Varlığa Dayalı Menkul Kıymet ve Finansman Bonolarından Elde Edilen Faiz Gelirleri	Faizi ödeyen kurum tarafından %10 oranında stopaj yapılır (dar mükellefler için bu nihai vergilemedir). Vergiye tabi kazancın belirlenmesinde, enflasyon indirimi uygulanır, indirim sonrası kazancın 22.000 TL'yi aşması halinde gelirin tamamı beyan edilir.

01.01.2006 Tarihinden İtibaren İhraç Edilen Özel Sektör Tahvili, Varlığa Dayalı Menkul Kıymet ve Finansman Bonolarından Elde Edilen Faiz Gelirleri	Kazanç %10 (Dar mükelleflerde %0*) stopaja tabidir. Bu şekilde yapılan stopaj nihai vergilememdir. Beyan edilmez. (GVK Gç. Md. 67)
Menkul Kıymet Yatırım Fon ve Ortaklıklarından Elde Edilen Alım Satım Kazançları ile Kar Payları	Kazanç %10 (Dar mükelleflerde %0*) stopaja tabidir. Beyan edilmez. (GVK Gç. Md. 67)
Gayrimenkul Ve Risk Sermayesi Yatırım Ortaklıkları Kar Payları	Kar payının 1/2'si gelir vergisinden istisnadır. Kalan kar payının tevkifata tabi diğer menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile 22.000 TL'yi aşması halinde kazanç beyan edilir.
Borsa Yatırım Fonlarından Elde Edilen Kar Payları	01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilen borsa yatırım fonlarına ait kar payları beyana tabi olmayıp bu tarihten sonra elde edilen borsa yatırım fonlarına ait kar payları ise %10 (Dar mükelleflerde %0*) stopaja tabidir. Bu şekilde yapılan stopaj nihai vergilememdir. Beyan edilmez. (GVK Gç. Md. 67)

NOT: Anayasa Mahkemesi, 08.01.2009 tarih ve 27456 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan E.2006/119, K.2009/145 sayılı Kararı ile;

GVK'nın Geçici 67. Maddesinin (1) numaralı fıkrasının birinci paragrafının sonuna 5527 sayılı Kanunla eklenen "***Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran %0 olarak uygulanır***" ibaresinin, Anayasa'ya aykırı olduğuna ve **İPTALİNE** karar vermiş olup Kararın Resmi Gazete'de yayımından **dokuz ay sonra yürürlüğe gireceği** belirtilmiştir.

Sirküler Raporumuzun hazırlandığı sırada bu konuda herhangi bir mevzuat değişikliği söz konusu değildir. **Lütfen bu konudaki gelişmeleri ayrıca takip ediniz.**

G-) Diğer Kazanç ve İrat Elde Edenler

2009 yılında elde edilen diğer kazanç ve iratlar aşağıda belirtildiği şekilde vergilendirilecektir. Tam mükellef gerçek kişiler, istisna haddini aşan diğer kazanç ve iratları için, tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname vermek zorundadırlar. Diğer kazanç ve iratlar iki gruptan oluşmaktadır;

- Birinci grup; **Değer Artışı Kazançları** olup, GVK'nın mükerrer 80. maddesinde 6 bent halinde düzenlenmiştir. Değer Artış Kazançları;

1. İvazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan (Tam mükellef kurumlara ait olup, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan) fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar,

2. İhtira beratları hariç olmak üzere GVK'nın 70/5. maddesinde yazılı olan arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, alameti farika, marka, ticaret ünvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar,

3. Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanuni mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanuni mirasçıları tarafından elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar serbest meslek kazancıdır),

4. Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar,

5. Faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar

6. İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70. maddenin birinci fıkrasının 1, 2, 4 ve 7 numaralı bentlerin de yazılı mal (gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır). GVK'nın geçici 71. maddesine göre 01.01.2007 öncesi iktisap edilmiş olan mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesinde dört yıllık süre esas alınır

Bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 7.600 TL'si gelir vergisinden müstesnadır. İstisna tutarı değer artış kazançları toplamına uygulanacaktır. İstisnayı aşan kazançlar beyan edilirken, kazancın tamamı beyannameye gösterilip istisna düşüldükten sonraki kısım vergiye tabi matrah olacaktır. Diğer taraftan 1 numaralı bentte yazılı menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançların vergilendirilmesinde indirim oranı uygulaması kaldırılmıştır. Sadece maliyet artışı (TEFE ile endeksleme) yapılacaktır.

Değer artış kazançlarında endeksleme uygulaması GVK'nın mükerrer 81. maddesinin yedinci fıkrasında düzenlenmiş olup söz konusu hükme göre; mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere

Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilir Söz konusu fıkraya 5281 sayılı Kanunla, 01.01.2006 tarihinden sonra yürürlüğe girecek şekilde eklenen hüküm ise bu endekslemenin yapılabilmesini, artış oranının en az %10 olmasına bağlamıştır

Aynı yıl içinde birden fazla menkul kıymet alınıp satılması halinde, bunların kazancı birlikte hesaplanır Alım satımın birinden doğan zarar, diğerinin karından mahsup edilir. Sonucun zarar olması halinde bu zararın GVK'nın 88. maddesi hükmü uyarınca diğer gelir unsurlarından mahsubu mümkün değildir.

- İkinci grup; **Arızı Kazançlar** olup, GVK'nın 82. maddesinde 6 bent halinde düzenlenmiştir. Bunlar;

1. Arızı olarak ticari muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen kazançlar,
2. Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyetiyle serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi, henüz başlanmamış olan böyle bir faaliyete hiç girilmemesi, ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen hasılat,
3. Gayrimenkullerin tahliyesi veya kiracılık hakkının devri karşılığında alınan tazminatlar ile peştemallıklar (kiracıya ait tesisat ve malların tahliye ve devri sırasında kiralayan veya yeni kiracıya devrinden doğan kazançlar dahil),
4. Arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hasılat,
5. Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işleriyle ilgili olarak sonradan elde ettikleri kazançlar (zarar yazılan değersiz alacaklarla, karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil),

6. Dar mükellefiyete tabi olanların ulaştırma işlerini arızı olarak yapmalarından elde ettikleri kazançlar.

Bunlardan 1, 2, 3 ve 4. numaralı bentlerde sayılan arızı kazançlarda (henüz başlanmamış olan ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girişilmemesi ile ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar hariç) bir takvim yılında elde edilen kazançlar toplamının 17.900 TL'lik kısmı vergiden istisnadır. İstisna tutarı arızı kazançlar toplamına uygulanacaktır 1, 2, 3 ve 4 numaralı bentlerde yazılı kazançların istisnayı aşan kısımları, diğerlerinde (5 ve 6 numaralı bentlerde yazılı kazançlarda) kazancın tamamı vergiye tabi tutulur.

H-) Yabancı Ülkelerden Gelir Elde Edenler:

Tam mükellef gerçek kişiler, yabancı ülkelerde elde ettikleri gelirleri için yıllık beyanname vermek ve diğer gelirleri nedeniyle verecekleri yıllık beyannameye bu gelirlerini dahil etmek zorundadırlar Bu zorunluluk, tevkif suretiyle vergilendirilip vergilendirilmediğine, tutarına veya niteliğine bakılmaksızın yabancı ülkelerde elde edilen bütün gelirler için geçerlidir.

Yabancı ülkede elde edilen gelirin, mükellefin iradesi dışındaki sebeplerle Türkiye'ye getirilemediğinin tevsik edilmesi halinde bu gelir, elde edildiği yılın geliri sayılmayacaktır Bu durumda söz konusu gelir, mükellefin bu gelire tasarruf edebildiği yılın geliri sayılarak yıllık beyanname ile beyan edilecektir Ancak yabancı ülkede elde edilen gelire hukuken ve fiilen tasarruf edilebildiği halde iradi olarak Türkiye'ye getirilmemesi durumunda bu gelir, tasarruf edildiği yılın geliri olarak yıllık beyanname ile beyan edilecektir Beyan edilen gelir üzerinden tarh edilen vergiden, yabancı memleketlerde ödenen vergilerin mahsubu ise GVK'nın 123. maddesindeki esaslara göre yapılacaktır

V- DAR MÜKELLEFIYETTE YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİ VERMEK ZORUNDA OLANLAR

Dar mükellef gerçek kişiler, ticari kazançları ile gerçek usulde tespit edilen zirai kazançları, vergi kesintisine tabi tutulmamış serbest meslek kazançları ile gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname vermek zorundadırlar. Ticari ve zirai faaliyetten kazanç sağlanmamış olsa bile yıllık beyanname verilecek ve faaliyet sonucu beyannamede gösterilecektir.

VI - TAM MÜKELLEFIYETTE YILLIK BEYANNAME VERİLMEMEYEN VE BEYANNAMEDE TOPLANMAYACAK GELİRLER

Tam mükellef gerçek kişiler, aşağıdaki gelirleri için yıllık beyanname vermeyecek ve diğer gelirleri nedeniyle beyanname vermeleri halinde de bu gelirlerini beyannameye dahil etmeyeceklerdir (GVK Md.86).

a) Gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar, bu Kanunun 75/15. maddesinde yazılı menkul sermaye iratları, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı,

b) Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103. maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı -2009 yılı için 22.000TL'yi - aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş ücretleri dahil),

c) Vergiye tabi gelir toplamı [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103. maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı -2009 yılı için 22.000TL'yi - aşmaması koşuluyla, Türkiye'de

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

d) Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 1.070TL'yi aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları.

Ayrıca tevkifata tabi tutulmuş mevduat faizleri, faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları, kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları ve özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları, repo gelirleri ve menkul kıymetler yatırım fonlarının katılma belgelerine ödenen kar payları tutarları ne olursa olsun beyan edilmeyecektir.

VII - DAR MÜKELLEFIYETTE YILLIK BEYANNAME VERİLMEYECEK VE BEYANNAMEDE TOPLANMAYACAK GELİRLER

Dar mükellef gerçek kişiler, aşağıdaki gelirleri için yıllık beyanname vermeyecek ve diğer gelirleri nedeniyle beyanname vermeleri halinde de bu gelirlerini beyannameye dahil etmeyeceklerdir.

- Tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan; ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile kurumlardan elde edilen kar payları,
- Gerçek usulde tespit edilmeyen zirai kazançlar,
- Diğer ücretler,
- Diğer kazanç ve iratlar,
- Kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısımları,

VIII - YILLIK BEYANNAME VERİLMESİ VE GELİRİN TOPLANMASIYLA İLGİLİ ESASLAR

Yıllık beyanname verilmesi ve gelirin toplanmasıyla ilgili olarak aşağıda belirtilen çerçevede karar verilmesi gerekmektedir.

Öncelikle, elde edilen gelir unsurları tek başına değerlendirilecek ve farklı gelir unsurlarından elde edilen kazanç ve iratlardan ancak tek başına değerlendirildiğinde beyanname verme yükümlülüğü bulunanlar yıllık beyannameye birleştirilecektir. Her bir kazanç unsuru tek başına ele alındığında beyan zorunluluğunun dışında kalıyorsa beyannameye birleştirilmeyecektir. Genel kural bu olmakla beraber, GVK'nın 86. maddesinin 1-c bendine göre; (gerçek usulde vergilendirilmeyen ziraat kazançları, GVK'nın 75/15 maddesinde yazılı menkul sermaye iratları, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı ve tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler hariç olmak üzere) Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratlarının toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (22.000 TL) aştığı takdirde, bunlar beyannameye dahil edilecektir (GVK Md.86/1-c).

Ticari, zirai ve mesleki kazançlarını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olan tam mükellefler ile yıllık beyanname veren dar mükellefler de sadece yıllık beyanname verme yükümlülüğü getiren kazanç ve iratlarını yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde beyanname lerine dahil edeceklerdir.

IX - GELİRİN TOPLANMASI VE BEYANINDA AİLE BİREYLERİNİN DURUMU

Gelir Vergisi Kanununun “Aile reisi beyanı” başlıklı 93. maddesi, 29.07.1998 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırıldığından 1998 yılından itibaren, gelir elde eden aile bireylerinin (eş ve çocuk) durumu yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde ayrı ayrı değerlendirilecek ve yıllık beyanname ile beyan edilmesi gereken herhangi bir gelirin varlığı halinde beyanname, geliri elde eden aile bireyi adına düzenlenerek imzalanacaktır.

Beyanname vermek zorunda olan kişinin küçük veya kısıtlı olması ya da mümeyyiz olmaması hallerinde beyanname yine geliri elde edenler adına düzenlenmekle birlikte, bu kişiler adına veli, vasi veya bu kişileri temsile yetkili kayyım tarafından imzalanacak ve hangi sıfatla imzalandığı beyannamede belirtilecektir.

X – YILLIK BEYANNAMEYE DAHİL KAZANÇ VE İRATLARDA ZARAR MAHSUBU

Gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından oluşan zararlar, (Diğer kazanç ve iratlardan olanlar hariç), diğer kaynakların kazanç ve iratlarından mahsup edilir. Vergilendirme döneminde mahsubun mümkün olmaması halinde, zarar bakiyesi gelecek yıllara devredilir. Bu yılların gelir unsurlarından indirilir Ancak arka arkaya beş yıl içinde mahsup edilemeyen zarar bakiyesi sonraki yıllara devredilemez.

Gayrimenkul ve menkul sermaye iratlarında gider fazlalığından doğanlar hariç (gider fazlasından oluşan zararın mahsubunda da belli kısıtlamalar vardır) sermayede meydana gelen azalmalar zarar olarak kabul edilmez.

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

XI –BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILACAK DİĞER İNDİRİMLER

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

1- Sigorta Primi İndirimi

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

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

Sigortanın veya emeklilik sözleşmesinin Türkiye'de kain ve merkezi Türkiye'de bulunan bir sigorta veya emeklilik şirketi nezdinde akdedilmiş olması, prim ve katkı tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması ve ücret geliri elde edenlerin ücretlerinin safi tu-

tarlarının hesaplanması sırasında, ayrıca indirilmemiş bulunması gerekir. Eşlerin veya çocukların ayrı beyanname vermeleri halinde, bunlara ait prim ve katkı payları öncelikle kendi gelirlerinden indirilir.

2- Eğitim ve Sağlık Harcamaları İndirimi

Mükellefler, beyan ettikleri gelirin % 10'unu aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yaptıkları eğitim ve sağlık harcamalarını gelir vergisi matrahının hesabında yıllık beyanname ile bildirilen gelirden indirebilirler.

3- Sakatlık İndirimi

01.01.1999 tarihinden geçerli olmak üzere; özürlü hizmet erbabı ile bakmakla yükümlü olduğu özürlü kişi bulunan hizmet erbabına, özürlü serbest meslek erbabı ile bakmakla yükümlü olduğu özürlü kişi bulunan serbest meslek erbabına, basit usulde vergilendirilenlerden, tüccar ve ücretli durumuna girmeksizin, imalat, tamirat ve küçük sanat işleriyle uğraşan (ilk madde ve yardımcı malzeme müşteriye ait olarak faaliyet gösteren terzi, tamirci, marangoz gibi) özürhümlerın gelir vergisi matrahına esas kazançlarına Gelir Vergisi Kanununun 31. maddesinde yer alan esaslara göre hesaplanan yıllık indirim (sakatlık indirimi) uygulanır Sakatlık indirimi (2009 yılı için);

- Birinci derece sakatlar için 670 TL,

- İkinci derece sakatlar için 330 TL,

- Üçüncü derece sakatlar için 160 TL dir.

Sakatlık indirimi uygulamasında “bakmakla yükümlü olunan kişi” tabirinden anlaşılması gereken; özürlü kişinin tabi olduğu çalışma mevzuatı veya bağlı bulunduğu sosyal güvenlik kurumunun mevzuatına göre bakmakla yükümlü sayılan anne, baba, eş ve çocukları anlaşılacaktır. Çocuklarda yaş sınırlamasına gidilmeksizin işlem yapılacaktır.

4- Bağış ve Yardım İndirimi

Bağış ve yardımların yıllık beyannameye ve giye tabi gelirden indirilmesi bazı şartlara bağlıdır. Bu şartlardan birincisi, beyannameye toplanan gelirin pozitif olmasıdır. İkincisi, bağış ve yardımların aşağıda sayılan kurum ve kuruluşlara yapılmış olması gerekir. Sayılan kurum ve kuruluş dışındaki kişi veya kuruluşlara yapılacak bağış ve yardımlar indirim olarak dikkate alınamaz. Üçüncüsü, bağış ve yardımın makbuz karşılığında yapılmış olması gerekir.

Bağış ve yardımın aynı olarak yapılması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın varsa mukayyet değeri, yoksa Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde takdir komisyonunca tespit edilecek değeri indirime esas alınır.

a) Gelirin %5'i ile sınırlı bağışlar:

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

b) Gelirle sınırlı olmayan bağışlar:

- GVK'nın 89/5. maddesi gereğince yukarıda sayılan kamu idare ve müesseselerine bağışlanan okul, sağlık tesisi ve 100 (kalkınmada öncelikli yörelerde 50) yatak kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için anılan kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve aynı bağış ve yardımların tamamı yıllık beyannameye bildirilen gelirden indirilebilir.
- GVK'nın 89/6. maddesi gereğince, fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde (bu usul ve esaslar 251 Seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile açıklanmıştır) bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin tamamı, yıllık beyanname ile bildirilen gelirden indirilebileceği hükme bağlanmıştır.
- GVK'nın 89/7. maddesi gereğince, kültür ve tabiat varlıklarının korunması ile kültürel ve sanatsal etkinliklerin desteklenmesi amacıyla yapılan bağış ve yardımlar
- GVK'nın 89'uncu maddesinin birinci fıkrasına 5436 sayılı Kanunla eklenen 10'uncu bent hükmüne göre Bakanlar Kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığıyla makbuz mukabili yapılan aynı veya nakdi bağışların tamamı yıllık beyanname ile bildirilen gelirden indirilebilecektir.
- GVK'nın 89'uncu maddesinin birinci fıkrasına 5904 sayılı Kanunla eklenen 11'inci bent hükmüne göre ise iktisadi işletmele-

ri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine makbuz mukabili yapılan ay-
ni veya nakdi bağışların tamamı da yıllık beyanname ile bildiri-
len gelirden indirilebilecektir

- Ayrıca özel kanunlarda yer alan bağış ve yardımlara ilişkin hü-
kümler saklıdır. Bağış ve yardımların Gelir Vergisi matrahından
indirilebileceğine ilişkin özel hüküm içeren bazı kanunlar aşağı-
da ismen gösterilmiştir:
 - 3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu
gereğince Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonuna ve-
ya bu fona ilişkin vakıflara yapılan bağış ve yardımlar;
 - Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle
Yapılacak Yardımlara Dair 7269 Sayılı Kanuna göre afet felaketze-
delerine yapılacak bağış ve yardımlar;
 - 2828 Sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esigeme Kurumu Kanu-
nu gereğince bu kuruma ve kuruluşlarına yapılan bağış ve yardım-
lar,
 - 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanununa göre üniversitelere ve yük-
sek teknoloji enstitülerine yapılan bağışlar;
 - 222 Sayılı İlköğretim Kanununa göre ilköğretim kurumlarına ya-
pılan bağış ve yardımlar;
 - TÜBİTAK'ın kurulmasına ilişkin 278 sayılı Kanun gereğince Tür-
kiye Bilimsel Araştırma Kurumuna (TÜBİTAK) yapılan bağışlar;
 - 2876 sayılı Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanunu
gereğince Atatürk Kültür Dil ve Tarih Kurumuna yapılan bağışlar;

- 4122 Sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu çerçevesinde yapılan ağaçlandırma ve erozyon kontrolü harcamaları,

- 4306 sayılı Kanun uyarınca sekiz yıllık kesintisiz eğitim için yapılan bağışlar.

5- Sponsorluk Harcamaları

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

6- Ar-Ge indirimi:

GVK'nın 89/9. maddesi gereğince mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100'ü oranında hesaplanacak Ar-Ge indirimi.

XII – GELİR VERGİSİNDE BAZI İSTİSNALAR

1- Yatırım İndirimi İstisnası

Anayasa Mahkemesi, 08.01.2009 tarih ve 27456 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan E.2006/95, K.2009/144 sayılı Kararı ile;

GVK Geçici 69. Maddede yer alan “...sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait ...” ibaresini İPTAL etmiştir.

Dolayısıyla **GVK Geçici Md.69 kapsamında yararlanılabilecek yatırım indirimi açısından sür e sınırlaması kalkmıştır** . Sirküler Raporumuzun hazırlandığı sırada bu konuda herhangi bir mevzuat değişikliği söz konusu değildir. Lütfen bu konudaki gelişmeleri ayrıca takip ediniz.

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

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

a) 24/4/2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 09.04.2003 tarihli ve 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1, 2, 3, 4, 5 ve 6 ncı maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımları için belge kapsamında 01.01.2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımları,

b) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun yürürlükten kaldırılan 19. maddesi kapsamında 01.01.2006 tarihinden önce başlanan yatırımlarla ilgili olarak, yatırımla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yapılan yatırımları,

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

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

Yatırım indirimi istisnası, bilanço esasına göre tespit edilent~~icari ve-~~ya zirai kazançlara uygulanır. Diğer bir ifade ile İşletme Hesabı Esası veya Basit Usulde tespit edilen ticari veya zirai kazançta yatırım indirimi istisnası uygulanması mümkün değildir

Yatırım indiriminin konusu, Gelir Vergisi Kanununun 19. maddesinin 1 inci fıkrasında belirtilen mükelleflerin faaliyetlerinde kullanmak üzere satın aldıkları veya imal ettikleri amortismanına tabi iktisadi kıymetlerden yeni olanlarıdır Oranı ise, bu iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerinin %40' ıdır

Ayrıca, Petrol Kanunu ve Maden Kanununa göre yürütülen arama ve sondaj faaliyetleri için yapılan ve aktifleştirilen harcamalar yatırım indirimi istisnası uygulamasından yararlanacaktır

Mükelleflerin bilanço esasına göre tespit edilen birden fazla şahsi işletmesi varsa, yatırım indirimi "ticari kazançlar toplamına" uygulanacaktır. Ancak, bilanço esasına göre tespit edilen hem ticari hem de zirai işletmesi olan bir mükellefin ticari faaliyeti ile ilgili olarak yaptığı yatırımdan dolayı hak kazandığı yatırım indirimini, zirai faaliyetinden sağladığı kazançtan indirmesi mümkün değildir

Yatırım indirimi uygulaması açısından adi şirketler ile kollektif ve adi komandit şirketler, bağımsız birer ünite olarak kabul edilmişlerdir. Bu nedenle, bunların yaptıkları yatırımlara ait indirim, ortaklığın bünyesi içinde kalacak ve dolayısıyla ortaklar hisselerine isabet eden indirim tutarlarını, vermiş oldukları yıllık beyannamelerinde yalnızca bu ortaklıktan elde etmiş oldukları ticari kazançlarına uygulayabileceklerdir.

Yatırım indiriminin başlangıcı, yatırım indirimine konu olan ve olmayan iktisadi kıymetler ve bunların elden çıkarılması, yatırım ind

riminde endeksleme uygulaması hakkında 1, 22 ve 32 numaralı Gelir Vergisi Sirküleri ile ayrıntılı açıklama yapılmıştır

2- Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası

Eğitim ve öğretim işletmelerine tanınan kazanç istisnası, ticari kazanç mükellefleri ile kurumlar vergisi mükellefleri tarafından 625 sayılı Kanun kapsamında işletilen okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarından elde edilen kazançlara uygulanacaktır. (GVK Md.20) (Ayrıca, kurumlar vergisi mükellefleri için Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara da istisna uygulanacaktır.)

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

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

eğitim merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar hakkında istisna uygulanmayacaktır.

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

Diğer taraftan, 1/1/2004 tarihinden önce faaliyete geçmiş bulunan okulların işletilmesinden elde edilen kazançlar ile bu okulları 1/1/2004 tarihinden sonra devralanlar tarafından işletilmesinden elde edilen kazançlar istisna uygulaması dışında bulunmaktadır

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

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

3- Serbest Bölgelerden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna

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

Faaliyet ruhsatı almak üzere ilgili mercilere başvurmuş olmakla birlikte, 06.02.2004 tarihine kadar henüz faaliyet ruhsatı alamamış

mükelleflerin bu istisna hükümlerinden faydalanabilmeleri mümkün değildir.

İstisna, sadece faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkindir. Dolayısıyla, serbest bölgelerde şubesi bulunan mükellefler ile işyeri, kanuni ya da iş merkezi serbest bölgelerde olan mükelleflerin, bölgeler dışında yürüttükleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar istisna kapsamında değildir.

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

5084 sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3'üncü maddesinde yapılan değişiklik ile imalat faaliyetiyle uğraşanlar için farklı bir istisna uygulaması getirilmiştir. Buna göre serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan mükelleflerin bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları, Türkiye'nin Avrupa Birliğine tam üyeliğinin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnadan, bölgede yeni faaliyete geçen mükellefler ile faaliyet ruhsatlarında yer alan sürenin dolmasıyla normal vergileme rejimine tabi olacak mükellefler yararlanacaktır.

XIII - 2009 YILI GELİRLERİNE İLİŞKİN GELİRVERGİSİ TARİFESİ

2009 takvim yılında elde edilmiş olup 2010 yılı Şubat veya Mart ayında beyan edilecek olan gelirlere ilişkin gelir vergisi tarifesi aşağıdadır (GVK Md.103)

2009 Takvim Yılı Gelirlerine Uygulanacak Gelir Vergisi Tarifesi	
8.800 TL'ye kadar	% 15
22.000 TL'nin 8.800 TL'si için 1.320 TL, fazlası	% 20
50.000 TL'nin 22.000 TL'si için 3.960 TL, fazlası	% 27
50.000 TL'den fazlasının 50.000 TL'si için 11.520 TL, fazlası	% 35
Oranında vergilendirilir.	

XIV – YILLIK BEYANNAMENİN VERİLMESİ

1 – Beyannamenin Verileceği Vergi Dairesi

Tam mükellefiyette yıllık beyanname (ek bildirimleriyle) doldurularak, vergiyi tarha yetkili olan vergi dairesine iletilir. Vergiyi tarha yetkili olan vergi dairesi, mükellefin “ikametgahı”nın bulunduğu yerin vergi dairesidir. Ancak GVK'nın Maliye Bakanlığına verdiği yetki kullanılarak; ticaret, sanat ve serbest meslek erbabının yıllık gelir vergisi beyannamelerini işyerlerinin veya işyeri merkezlerinin bulunduğu yer vergi dairesine vermeleri kararlaştırılmıştır. Bu nedenle ticari ve mesleki kazanç sahipleri, yıllık beyannamelerini iş-

yerlerinin veya iş merkezlerinin bulunduğu yer vergi dairesine vereceklerdir.

Dar mükellefiyette vergi muhatabı mevcutsa onun Türkiye’de oturduğu yerin, Türkiye’de vergi muhatabı yoksa işyerinin (işyeri birden fazla ise işyerlerinden herhangi birisinin) bulunduğu yer vergi dairesine verilir.

Beyanname vergi dairesine verilebileceği gibi, taahhütlü olarak posta ile de gönderilebilir.

Posta ile gönderilmesi halinde yıllık beyannamenin postaya verildiği tarih, vergi dairesine verilme tarihi yerine geçer.

2 – Beyanname Verme ve Ödeme Süreleri

GVK’nın 92. maddesi gereğince yıllık beyanname;

Gerçek usulde vergilendirilen ticari kazançlar için izleyen yılın Mart ayının başından 25. günü akşamına, basit usulde vergilendirilen ticari kazançlar için ise izleyen yılın Şubat ayının başından 25. günü akşamına (basit usulde tespit edilen ticari kazanç dışında beyana tabi başka gelirin de bulunması halinde izleyen yılın Mart ayının başından 25. günü akşamına) kadar verilecektir. Gelirin sadece basit usulde tespit edilen ticari kazançlardan ibaret olması halinde tahakkuk eden vergi, Şubat ve Haziran aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenir.

Diğer hallerde tahakkuk eden vergi Mart ve Temmuz aylarında iki eşit taksitte ödenir.

Beyanname verme veya ödeme süresinin sonu tatile rastladığı takdirde izleyen ilk işgünü içinde beyanname verilebilir, vergi ödenebilir.

3 – Yıl İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilerin Mahsubu

Gelir Vergisi Kanununun 121. maddesinde; yıllık beyannameye gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan bu kanuna göre kesilmiş bulunan vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edileceği hükme bağlanmıştır. Yıllık beyannameye dahil edilen kazanç ve iratlarla ilgili olarak aşağıda gösterilen vergiler ile beyannameye dahil edilen kar paylarına ilişkin hesaplanan vergi, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir:

- Kar paylarına ilişkin vergiler,
- Yabancı ülkelerde gelir üzerinden ödenen vergiler,
- Kesinti yoluyla ödenen vergiler,
- Ödenen geçici vergiler.

Mahsubu yapılan miktar, gelir vergisinden fazla olduğu takdirde aradaki fark vergi dairesince mükellefe bildirilir ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade olunur.

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

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

4 – Yıllık Beyannameye Eklenecek Bildirim ve Belgeler

a) Ticari Kazançlar İçin:

- Bilanço Esasında Defter Tutanlar Ayrıntılı Bilanço ve Ayrıntılı Gelir Tablosu (önceki dönem sütunları da doldurulacaktır),
- Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflere Ait Ticari Kardan Mali Kara Ulaşmak İçin Yapılan Hesaplamayı Gösteren Bildirim,
- Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilere İlişkin Belgeler (beyannameye gösterilen gelire dahil kazançlardan kesilen vergi varsa),
- Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilere İlişkin Belgeler,
- 4325 Sayılı Kanun Kapsamındaki Kazançlara Ait İstisna ve Gelir Vergisi İndirimine İlişkin Bildirim,
- Basit Usulde Ticari Kazanç Beyan Edenler, Basit Usulde Hesap Özeti,
- Ayrıca Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflerden, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Uyarınca Ek Mali Tabloları Düzenlemek Zorunda Olanlar “Kar Dağıtım Tablosu”nu Ekeleyeceklerdir.

b) Zirai Kazançlar İçin:

- Zirai Kazançlara Ait Bildirim,
- Bilanço Esasında Defter Tutanlar Ayrıntılı Bilanço ve Ayrıntılı Gelir Tablosu (önceki dönem sütunları da doldurulacaktır),
- Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflere Ait Ticari Kardan Mali Kara Ulaşmak İçin Yapılan Hesaplamayı Gösteren Bildirim,

- Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilere İlişkin Belgeler,
- Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilere İlişkin Belgeler,
- 4325 Sayılı Kanun Kapsamındaki Kazançlara Ait İstisna ve Gelir Vergisi İndirimine İlişkin Bildirim,
- Ayrıca Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflerden, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Uyarınca Ek Mali Tabloları Düzenlemek Zorunda Olanlar “Kar Dağıtım Tablosu”nu Ekleneceklerdir.

c) Serbest Meslek Kazancı İçin:

- Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilere İlişkin Belgeler (beyannameye gösterilen gelire dahil kazançlardan kesilen vergi varsa),
- Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilere İlişkin Belgeler,

d) Ücret, Gayrimenkul ve Menkul Sermaye İradı İle Diğer Kazanç ve İratlar İçin:

- Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilere İlişkin Belgeler,
- Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilere İlişkin Belgeler,

Ayrıca ticari, zirai, mesleki kazanç sahipleri, varsa yaptıkları bağış ve yardımlar ile şahıs sigorta primlerine, Bağ-Kur primine ilişkin belgeleri de beyannameye eklemelidirler. Beyanname üzerinde eğitim ve sağlık harcamalarına ilişkin indirim yapılmışsa bunlara ilişkin belgelerin istendiğinde ibraz edilmek üzere muhafaza edilmesi yeterlidir.

5 – Diğer Hususlar

a) Damga Vergisi:

Beyannameye eklenecek bilanço ve gelir tablolarının önceki dönem sütunlarının doldurulması, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile getirilen bir zorunluluk olduğundan, Damga Vergisi uygulamasında önceki dönem sütunları da doldurulan mali tabloların bir birine bağlı bir işlem kabul edilerek 2004 yılından itibaren tek bir tablo olarak Damga Vergisine tabi tutulacaktır (22.12.2003 tarih ve 1 no.lu Damga Vergisi Sirküleri). Bu nedenle beyanname ekinde verilecek bilanço ve gelir tabloları için Damga Vergisi tek olarak alınacaktır.

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

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

Bildirim düzenlenmesine ilişkin açıklamalar aşağıda yer almaktadır:

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

İkinci Bölüm, 1 ve 2 rakamları ile kodlanan alanlar arasındaki “Ticari Kâra İlave Edilecek Gider ve İndirimler” bölümüdür. Bu bölüme, muhasebe sistemine göre gider veya indirim olarak Ticari Kâr’ın tespitinde dikkate alınan ancak, vergi kanunlarına göre gider ya da indirim olarak kabul edilmeyen ve bu nedenle ticari kâra ilave edilmesi gereken gider ve indirimler kaydedilecektir.

Üçüncü Bölüm ise, 2 ve 3 rakamları ile kodlanan alanlar arasındaki “Ticari Kâr’dan İndirilecek Kazanç ve İratlar” bölümüdür. Bu bölüme, muhasebe sistemi gereğince Ticari Kâr’ın içinde yer alan ancak, vergi mevzuatına göre vergiden istisna edilen kazanç ve iratlar yazılacaktır. Bu bölümde yer alan kalemler Mali Kâr’ın tespitinde, Ticari Kâr’dan indirilmesi gereken kalemlerdir.

2 rakamı ile kodlanan alana, “Ticari Kâr’a İlave Edilecek Gider ve İndirimler” bölümünde (bundan böyle kısaca İkinci Bölüm diye adlandırılacaktır) yer alan kalemlerin toplamı, 3 rakamı ile kodlanan alana ise “Ticari Kâr’dan İndirilecek Kazanç ve İratlar” bölümünde (bundan böyle kısaca Üçüncü Bölüm olarak adlandırılacaktır) yer alan kalemlerin toplamı kaydedilecektir.

Mükellefler sadece ihtiyaçları olan alanları dolduracaklar, kullanılmayan alanlar boş bırakılacaktır.

Bildirim Birinci Bölümünün Doldurulması:

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

Bildirim İkinci Bölümünün Doldurulması:

1- Satış İndirimleri

Bildirim ikinci bölümünün "Satış İndirimleri" alanında yer alan "Satıştan İadeler" satırına, muhasebe sistemine göre 610- Satıştan İadeler Hesabına borç kaydedilen ve belgelendiremediği için veya başka herhangi bir nedenle vergi mevzuatına göre satıştan iade olarak kabul edilmeyen tutarlar; "Satış İskontoları" satırına, 611- Satış İskontoları Hesabına borç kaydedilen ve vergi mevzuatına göre iskonto olarak kabul edilmeyen tutarlar; "Diğer İndirimler" satırına, 612- Diğer İndirimler hesabına borç kaydedilen ve vergi mevzuatına göre indirim olarak kabul edilmeyen tutarlar kaydedilecektir. Bu satırlar, halen yürürlükte bulunan vergi mevzuatı göz önünde bulundurulduğunda fazla kullanım alanı olmayan sütunlar olarak karşımıza çıkabilecektir. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğindeki temel yapıyı bozmamak ve teorik olarak, bu kalemlere ilişkin olarak vergi mevzuatı ile muhasebe sistemi arasında farklılıklar olabileceği göz önünde bulundurularak bildirimde dahil edilmişlerdir. Kaydedilecek bir tutar bulunmaması halinde diğer satırlarda olduğu gibi bu satırlar da boş bırakılacaktır.

2- Satışların Maliyeti

“Satışların Maliyeti” alanında yer alan satırlara sırasıyla, 620- Satılan Mamuller maliyeti, 621- Satılan Ticari Mallar Maliyeti, 622- Satılan Hizmet Maliyeti ve 623- Diğer Satışların Maliyeti hesaplarına borç kaydedilen ancak, vergi mevzuatına göre gider olarak kabul edilmeyen ve yukarıdaki maliyetlere yansıyan tutarlar kaydedilecektir.

3- Faaliyet Giderleri

“Faaliyet Giderleri” alanında yer alan satırlara, yıl içinde 630-Araştırma ve Geliştirme Giderleri, 631- Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri ve 632- Genel Yönetim Giderleri hesaplarına borç kaydedilen ancak, vergi mevzuatına göre gider olarak kabul edilmeyen tutarlar kaydedilecektir.

4- Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar

“Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar” alanında yer alan satırlara, yıl içinde 653- Komisyon Giderleri, 654- Karşılık Giderleri, 655- Menkul Kıymet Satış Zararları, 656- Kambiyo Zararları, 657- Reeskont Faiz Giderleri ve 659- Diğer Gider ve Zararlar hesaplarına borç kaydedilen ancak, vergi mevzuatına göre gider olarak kabul edilmeyen tutarlar kaydedilecektir. Eğer bir mükellef, muhasebe sistemine göre 121- Alacak Senetleri Hesabında kayıtlı alacaklarını reeskonta tabi tutarak hesaplanan reeskont miktarını, 657- Reeskont Faiz Giderleri Hesabına kaydetmiş ve Vergi Usul Kanununun 281. Maddesinin ikinci fıkrası hükmünden yararlanmak istemiyorsa, bu tutarın vergiye matrah olacak Kâr'ın tespitinde Ticari Kâr'a ilave edilmesi gerektiği için bildirimde “Reeskont Faiz Giderleri” sütununa kaydedilecektir.

5- Finansman Giderleri

“Finansman Giderleri” alanında yer alan satırlara, 660- Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri ve 661- Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri hesaplarına borç kaydedilen tutarlardan vergi mevzuatına göre gider olarak kabul edilmeyenler aktarılacaktır.

6- Olağan Dışı Gider ve Zararlar

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

Bildirim Üçüncü Bölümünün Doldurulması:

7- Brüt Satışlar

Bildirim üçüncü bölümünün “Brüt Satışlar” alanında yer alan satırlara, 600- Yurtiçi Satışlar, 601 - Yurt dışı Satışlar ve 602 - Diğer Gelirler Hesabına alacak kaydedilen ancak, vergi mevzuatına göre vergiden istisna edilen tutarlar aktarılacaktır. Muhasebe sisteminde, işletmenin ana faaliyet konusuyla ilgili gelir hesapları bu üç hesaptan oluşmaktadır. Bu itibarla, işletmelerin esas faaliyet konusu ile ilgili olarak elde ettikleri gelir ve hasıllardan, vergi kanunlarına göre vergiden istisna edilenler ilgili sütuna kaydedilerek vergiye matrah olacak kârın içinde yer almaması sağlanacaktır.

8- Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar

“Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar” alanında yer alan satırlara, işletmenin esas faaliyet konusuyla ilgili olmadığı için 640 - İştiraklerden Temettü Gelirleri, 641 - Bağlı Ortaklıklardan Temettü

Gelirleri, 642 - Faiz Gelirleri, 643 - Komisyon Gelirleri, 644 - Konusu Kalmayan Karşılıklar, 645 - Menkul Kıymet Satış Kârları, 646 - Kambiyo Kârları, 647 - Reeskont Faiz Gelirleri ve 649 - Faaliyetle İlgili Diğer Gelir ve Kârlar hesaplarına alacak kaydedilen tutarlardan, vergi mevzuatı uyarınca gelir vergisinden istisna edilenler kaydedilecektir.

9- Olağandışı Gelir ve Kârlar

“Olağandışı Gelir ve Kârlar” alanında yer alan satırlara ise, 671 - Önceki Dönem Gelir ve Kârları ve 679 - Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar hesaplarına alacak kaydedilen ancak, gelir vergisinden istisna edilen gelir ve kazançlar aktarılacaktır.

Mevcut hükümlere göre 625 sayılı Özel Eğitim Kurumları Kanunu kapsamında istisna edilen kazançlar, GVK'nın 20. maddesinde yer alan özel okulların işletilmesinden elde edilen kazançlar, 4325 sayılı Kanun kapsamındaki kazançlar, 4691 sayılı Kanun kapsamında Teknoloji Geliştirme Bölgelerindeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen kazançlar, 3218 sayılı Kanun kapsamında serbest bölgelerden elde edilen kazançlar, 4490 sayılı Kanun kapsamında Türk uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin işletilmesi ve devrinden elde edilen kazançlar vb., bildirim üçüncü bölümünde yer alan satırlara kaydedilecektir. Söz konusu bildirim belirli bir mantık çerçevesinde hazırlanmış ve bugün mevcut olmamakla birlikte, daha sonraki yıllarda gelir vergisinden istisna edilecek kazanç ve iratlar ortaya çıkabileceği düşüncesiyle üçüncü bölüm bildirimde dahil edilmiş bulunmaktadır. Bu itibarla üçüncü bölümün “Brüt Satışlar” alanında yer alan “Diğer Gelirler” satırı dışındaki satırlar bilanço usulüne göre defter tutan gelir vergisi mükellefleri tarafından boş bırakılacaktır.

Toplam Alanları

Bildirim ikinci bölümündeki satırlar toplamı 2 rakamı ile kodlanan alana ve üçüncü bölümdeki satırlar toplamı da 3 rakamı ile kodlanan alana aktarılacaktır. 1, 2 ve 3 rakamları ile kodlanan alanların toplamı ise 4 numara ile kodlanan alana yazılacaktır.

Bildirim Doldurulmasında Dikkat Edilecek Hususlar:

- Gelir vergisi mükellefleri yukarıda belirtildiği üzere vergi kanunlarına göre gider olarak kabul edilmeyen harcamalarını, bildirim ilgili bölümüne kaydedeceklerdir.
- İşletme sahipleri adına tahakkuk eden Bağ-Kur primleri, işletmenin faaliyetiyle ilgili bir gider olmadığından bu tahakkuk ve ödemeler, muhasebe sisteminde yer alan hesaplara intikal ettirilmeyecektir. Ancak, ödenen Bağ-Kur primleri Gelir Vergisi beyannamesindeki ilgili alanlara kaydedilecektir.
- Uygulanan yatırım indirimi tutarları da beyanname üzerinde yer alacağından bilanço ya da gelir tablosu hesaplarında gösterilmeyecektir.
- 625 sayılı Özel Eğitim Kurumları Kanunu kapsamında istisna edilen kazançlar, GVK'nın 20. maddesinde yer alan özel okulların işletilmesinden elde edilen kazançlar, 3218 sayılı Kanun kapsamında serbest bölgelerden elde edilen kazançlar, 4490 sayılı Kanun kapsamında Türk uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin işletilmesi ve devrinden elde edilen kazançlar ile 4325 ve 4691 sayılı Kanunlar kapsamındaki kazançlar bildirim üçüncü bölümünde yer alan "diğer gelirler" satırına yazılacaktır.

Toplamların Karşılaştırılması ve Beyannameye Aktarılması

Bilanço usulüne göre defter tutan gelir vergisi mükellefleri bildiri mi, yukarıdaki bölümlerde yer alan açıklamalara uygun olarak dol durduktan sonra bildirim 4 numaralı alanına kaydedilmesi gere ken tutarı hesaplayacaklardır Bunun için de 1, 2 ve 3 numaralı alan lar da bulunan rakamlar toplanacaktır. Toplama işlemi sırasında (-) ve (+) işaretlere özellikle dikkat edilecektir. Örneğin, yapılan iş lemler sonucunda 1 numaralı alanda (-) 5.000 TL, 2 numaralı alan da (+) 1.000 TL ve 3 numaralı alanda (-) 500 TL kayıtlı bulunduğ u varsayalım. 4 numaralı alana kaydedilmesi gereken rakam $(5.000 + 1.000 - 500 =) -4.500$ TL olacaktır.

Bildirim 4 numaralı alanında yer alan tutar eğer (-) işaretli ise “Gelir Vergisi Beyanname Eki”nin 10-13, 14 numaralı satırların “Zarar” alanlarına, 4 numaralı alanda yer alan tutar eğer (+) işare tli ise “Gelir Vergisi Beyanname Eki”nin yukarıda belirtilen satır ların “Kâr” alanlarına kaydedilecektir.

XVI – 2009 YILINDA ELDE EDİLEN GELİRLERİN YILLIK BEYANNAME İLE BİLDİRİLMESİNE İLİŞKİN ÖRNEKLER

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

Bay (A)’nın 2009 yılı geliri, 22 Temmuz 2009 tarihinde elde ettiği; brüt (vergi kesilmeden önceki) 15.000 ABD Doları tutarındaki dö viz tevdiat hesabı faizi ile brüt 42.000 TL tutarındaki mevduat fai zinden ibarettir. Söz konusu faizler üzerinden %15 vergi tevkifatı yapılmıştır 22 Temmuz 2009 tarihinde T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru 1,4947 TL’dir.

Buna göre, Bay (A)’nın 2009 yılında elde ettiği mevduat faizlerinin toplamı aşağıdaki gibidir.

(TL)

Döviz tevdiat hesabına ilişkin faiz geliri	22.420,50
(15.000 ABD Doları x 1,4947)	
TL Mevduat faizi	42.000,00
TOPLAM GELİR	64.420,50

Vergi kesintisine tabi menkul sermaye iratlarının toplamı, (GVK'nın 86/1-c maddesi gereğince) 2009 yılına ilişkin olarak belirlenen 22.000 TL sınırını aşmasına rağmen GVK'nın geçici 67. maddesi hükmü uyarınca Bay (A) bu gelirleri için 2009 yılı Mart ayında beyanname vermeyecektir. Tevkif edilen vergiler, Bay (A)'nın nihai vergisi olacaktır.

ÖRNEK 2: (26.07.2001 Tarihinden Sonra İhraç Edilen Döviz Endeksli Devlet Tahvili Faiz Geliri ile İşyeri Kira Gelirinin Beyanı)

Bayan (C) 2009 yılında, ihraç tarihi 30.01.2006 olan döviz endeksli Devlet tahvilinden 30.000 TL faiz geliri ile işyeri olarak kiraya verdiği gayrimenkulünden ise 27.000 TL brüt kira geliri elde etmiştir. İşyeri için ödenen kira bedelleri üzerinden 5.400 TL gelir vergisi tevkifatı yapılmıştır.

Bayan (C)'nin elde ettiği faiz geliri döviz endeksli Devlet tahvilinden oluştuğu için bu gelire indirim oranı uygulanması söz konusu değildir. Tutar, 22.000 TL beyan sınırını aştığı için Devlet tahvili faiz geliri beyan edilecektir.

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

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

Hesaplama aşağıda gösterilmiştir.

Devlet tahvili faizi	:	30.000,00 TL
Gayrimenkul sermaye iradı (işyeri)	:	27.000,00 TL
Götürü gider (%25)	:	<u>- 6.750,00 TL</u>
Safi kira geliri	:	20.250,00 TL
TOPLAM GELİR	:	50.250,00 TL
Hesaplanan vergi	:	11.612,50 TL
Kesinti Yoluyla Ödenen Vergi	:	5.400,00 TL
Ödenecek Vergi	:	6.212,50 TL

ÖRNEK 3: (Kar Paylarının Beyanı)

Bay (D) tam mükellef bir kurum olan (R) Anonim Şirketinden 2009 yılında brüt 68.000TL tutarında kar payı (temettü) elde etmiştir. Bu mükellefin başkaca geliri bulunmamaktadır.

Elde edilen kar payı kurum bünyesinde %15 nispetinde tevkifata tabi tutulmuş olup, tevkif edilen tutar 10.200 TL'dir.

Bay (D)'nin elde ettiği kar payının yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan yarısı 34.000 TL'dir. Bu tutar beyan sınırı olan 22.000 TL'yi aştığı için beyan edilecektir. Kurum bünyesinde yapılmış olan vergi tevkifatının tamamı hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.

Bu durumda, beyan aşağıdaki gibi olacaktır:

Bu durumda, beyan aşağıdaki gibi olacaktır:

Kar payı	:	68.000 TL
İstisna tutarı	:	34.000 TL
(68.000 x 1/2=)		
KALAN TUTAR (Matrah)	:	34.000 TL
Hesaplanan vergi	:	7.205 TL
Mahsup edilecek vergi	:	10.200 TL
Red ve iade olunacak vergi	:	2.995 TL

ÖRNEK 4: (Hem 26.07.2001-31.12.2005 döneminde hem de 01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilen devlet tahvili ve hazine bonosundan elde edilen faiz gelirleri bulunması durumu)

Bayan (E) 2009 yılında; 22.04.2005 tarihinde ihraç edilmiş Devlet tahvilinden 76.000 TL, 14.08.2008 tarihinde ihraç edilmiş olan Hazine bonosundan ise 90.000 TL faiz geliri elde etmiştir.

Devlet tahvilinden elde edilen 76.000 TL faiz geliri 26.07.2001-31.12.2005 döneminde ihraç edilmiş devlet tahvilinden elde edildiği için 31.12.2005 tarihinde yürürlükte olan hükümlere tabi olacaktır. Yani önce indirim oranı uygulanacak, bundan sonra kalan kısım 22.000 TL'den fazla ise beyan edilecektir. 2007 yılında ihraç edilen hazine bonosundan ise elde edilen faiz geliri ise geçici 67. madde kapsamında tevkif yoluyla %10 oranında vergilendirilmiş olduğu için beyan edilmeyecek, devlet tahvili nedeniyle verilen beyannameye dahil edilmeyecektir. Beyan durumu özetle aşağıdaki gibi olacaktır:

Devlet tahvili faizi	:	76.000,00 TL
İndirim oranına isabet eden tutar (-)	:	12.692,00 TL
(76.000 x % 16,7=)		
Kalan tutar (76.000 – 12.692=)	:	63.308,00 TL
Beyan edilecek menkul sermaye iradı	:	63.308,00 TL

Menkul sermaye iratları üzerinden kesilen vergilerden beyannameye dahil edilen gelire isabet eden kısım, beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilecektir. Ancak 31.12.2005 tarihinden önce ihraç edilmiş TL/TL cinsinden elde edilen Devlet Tahvili ve Hazine Bonusu faiz gelirlerinin beyanında, beyan edilen faiz tutarı %16,7'lik indirim oranı uygulandıktan sonra kalan tutar olduğu için, mahsup edilecek vergi tutarı belirlenirken indirim oranına karşılık gelen kısım dikkate alınmayacaktır

ÖRNEK 5: (Hisse senedi alım satımından sağlanan gelirin beyanı)

Bay (F) 10.04.2008 tarihinde 61.000 TL'ye iktisap ettiği halka açık (L) A.Ş.'ne ait hisse senetlerini 12.03.2009 tarihinde 70.000 TL'ye elden çıkartmıştır

Söz konusu alım satımdan doğan 9.000 TL kazanç üzerinden aracı kurum tarafından %10 tevkifat yapılmış olacağından beyan edilmeyecektir.

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

KURUMLAR VERGİSİ

BEYANNAME

DÜZENLEME

REHBERİ - 2009

1- GİRİŞ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1. maddesinde sayılan aşağıdaki kurumların, tüzel kişilikleri bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, kazançları Kurumlar Vergisine tabidir. Bu kurumlar;

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

amacıyla kurdukları ortaklıklar isteğe bağlı olarak bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini isteyebilirler)

Kurumlar vergisi uygulamasında sendikalar dernek, cemaatler vakıf hükmündedir. Diğer taraftan Kanunun 4. maddesinde sayılan bazı kurumlar vergiden muaf tutulmuşlardır. Ayrıca bazı kurum kazançları Kanunun 5. maddesiyle vergiden istisna edilmiştir. Özel kanunlarla tanınan istisna ve muafiyetler de vardır (Örneğin; 4691 sayılı “Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu”, 4490 sayılı “Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu” gibi kanunlarda tanınan istisnalar).

Kurumların gelirleri, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 2. maddesinde yedi bent halinde sayılan gelir unsurlarından oluşur ve tamamı kurum kazancı olarak adlandırılır. Kurumların bu kazancı üzerinden alınacak Kurumlar Vergisi ise Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hükümlerine göre tespit edilen safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun uygulamasıyla ilgili olarak **yayımlanan 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Tebliği**’nde çok ayrıntılı açıklamalarda bulunulmuştur. Daha sonra çıkarılan 2, 3 ve 4 Seri No.lu Tebliğler yoluyla ise 1 No.lu Tebliğde değişiklikler ve ilaveler yapılmıştır. Aşağıda yer alan açıklamalarımızda 1 Seri No.lu Tebliğe yapılan atıflar söz konusu değişiklikleri de içerecek şekilde yapılmıştır.

2- BEYANNAME VERİLECEK HALLER

Tam mükellefiyette, Kurumlar Vergisi Kanununun 1. maddesinde sayılan mükellefler, bir hesap dönemine ilişkin beyannamelerini, Kurumlar Vergisi Kanununun 14. maddesi uyarınca, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibe

şinci günü akşamına kadar, kendilerine özel hesap dönemi tanınan kurumlar ise özel hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar bağlı oldukları vergi dairesine vereceklerdir.

Beyanname verme süresi; mücbir sebep, zor durum, defter ve belgelerin muhafaza altına alınması, tasfiyeye giren kurumlarda tasfiyenin beyanname verme süresinden önce tamamlanması veya sermaye şirketleri dışındaki kurumlarda Maliye Bakanlığınca süre verilmesi hallerinde uzayabilir.

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

Dar mükellefiyette ise Türkiye’de ticari ve zirai faaliyette bulunan yabancı kurumlar mutlaka, yıllık Kurumlar Vergisi beyannamesi vermek, ve bütün gelir unsurlarını beyannamede toplamak zorundadırlar. Vergileme, bu beyanname ile bildirilen toplam kurum kazancısı üzerinden yapılır Dar mükellef kurumların vergiye tabi kazançlarının GVK’da yazılı diğer kazanç ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, alameti farika ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller hariç) ibaret olması halinde bu kazançlar özel beyanname ile beyan edilir.

3- SAFİ KURUM KAZANCININ TESPİTİ

3.1- Safi kurum kazancı

Kurumlar Vergisi Kanununun 6. maddesi gereğince kurumlar vergisi, kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Safi kurum kazancı ise Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerine göre tespit edilmektedir (Zirai faaliyetle uğraşan kurumların bu faaliyetlerinden doğan kazançlarının tespitinde GVK'nın 59. maddesinin son fıkrası hükmü de dikkate alınır). Dolayısıyla kurum kazancı, GVK'nın 40 ve KVK'nın 8, 9, 10 ve 11. maddeleri göz önünde bulundurularak, GVK'nın 38. maddesinde öngörülen bilanço esasında ticari kazancın tespitine ilişkin hükümleri uyarınca belirlenecektir. Ayrıca Vergi Usul Kanununun değerlendirme hükümleri ile diğer kanunlardaki özel hükümler de göz önünde bulundurulacaktır. Belirlenen kurum kazancına indirim ve istisnalar uygulanarak kurumlar vergisi matrahına ulaşılr

5024 sayılı Kanunla 01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe giren "enflasyon düzeltmesi" hükümleri, gerekli şartlar oluşmadığından 2009 yılı kurumlar vergisi matrahının tespitinde uygulanmayacaktır

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

3.2- Kontrol edilen yabancı kurum kazancı

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

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

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

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

- Yurt dışı iştirakin, faaliyetiyle orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürüttüğü ticari, zirai veya mesleki faaliyetlerinden elde edilen gelirler dışındaki pasif nitelikli (faiz, kar payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi) gelirlerinin, toplam gayrisafi hasılatının en az %25’ini oluşturması,

- Yurt dışı iştirakin kurum kazancının %10'dan az gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi yükü taşıması (Tahakkuk eden ve kar payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler de dahil olmak üzere, toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, aynı dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranı),
- Yurt dışı iştirakin gayrisafi hasılat tutarının 100.000,-YTLkarşılığı yabancı paranın üzerinde olması,

şartlarını topluca taşıması halinde, kontrol edilen yabancı kurum kazancı, Türkiye'de tam mükellef kurumların kazancının tespitinde dikkate alınarak kurumlar vergisine tabi tutulacaktır (Yurt dışında ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler, Türkiye'de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir). Diğer taraftan kontrol edilen yabancı kurumların zararları, iştirak eden tam mükellef kurumların kazancının tespitinde dikkate alınmayacaktır

4- İNDİRİLECEK GİDERLER

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

4.1- Menkul kıymet ihraç giderleri

Bu giderler, menkul kıymetlerin kağıt ve baskı giderlerini, mahkeme, noter ve diğer tasdik ve tescil giderlerini, damga resmini ve ihraç dolayısıyla ödenen sair harç ve resimlerini, ihraç dolayısıyla bankalara verilen komisyonları, hisse ve tahvil senetlerinin borsaya kaydı için yapılan giderleri ve bunlara benzer diğer her türlü giderleri içerir.

4.2- Kuruluş ve örgütlenme giderleri

VUK'un 282. maddesinde yer alan ilk tesis ve taazzuv (kuruluş ve örgütlenme) giderleri, kurumun tesis olunması veya yeni bir şube açılması veyahutta işlerin devamlı bir suretle genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet iktisap olunmayan giderlerdir.

Bu giderlere örnek olarak şirket ana sözleşmesinin düzenlenmesi, fizibilite raporunun hazırlanması, yeni şube açılmasına ilişkin giderler (tahliye, hava parası gibi), normal faaliyete geçene kadar yapılan tanıtma ve reklam giderlerini sayabiliriz.

İlk tesis ve taazzuv giderleri doğrudan gider yazılabileceği gibi kurumlar vergisi mükellefleri tarafından aktifleştirilerek mukayyet değerleri üzerinden eşit miktarlarda 5 yıl içinde itfa edilebilirler. Amortismanına işletmenin tam olarak faaliyete geçtiği hesap döneminden itibaren başlanır.

4.3- Genel kurul toplantıları için yapılan giderler ile birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye giderleri

Türk Ticaret Kanunu, 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu veya kurumların kuruluş kanunları gereği yapılan (bilanço tasdik, eski

yönetimi ibra ve yeni yöneticileri seçmek v.b. için) genel kurul toplantı giderleri ile birleşme, fesih ve tasfiye giderleri safi kurum kazancının tespitinde gider kaydedilir

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

4.4- Sigorta ve reasürans şirketlerinde bilanço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait karşılıklar

1. Muallak hasar karşılıkları (hasar gerçekleşmiş ancak tahakkuk etmemiş veya tahakkuk etmiş ancak henüz hak sahibine ödenmemiş tazminat bedellerinin, sigorta şirketinin ticari kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmesi için ayrılan karşılıklar),
2. Kazanılmamış prim karşılıkları (yürürlükteki sigorta sözleşmelerinin tahakkuk etmiş primlerinden komisyonlar düşüldükten sonra kalan kısmının, gün hesabına göre bilanço gününden sonraya kalan kısmından, reasürör payının düşülmesinden sonra kalan tutar sigorta şirketinin gelecek dönemlere ilişkin gelirleridir. Bunların ilgili olmadığı dönem kazancına dahil edilmemesi için karşılık ayırmak suretiyle dönem kazancından indirilmesi mümkündür),
3. Hayat sigortalarında matematik karşılıklar (her sözleşme için belli istatistik veriler ve aktüerya hesaplarına dayanılarak ayrı ayrı hesaplanacak olan, sigorta riskinin gerçekleşme ihtimaline yönelik yapılan hesaplama ile bulunan kısmının dönem kazancından indirilmesi)

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 karşılıklarından oluşur.

Sigorta teknik karşılıklarının ertesi bilanço döneminde aynen karaktarılması gerekmektedir.

4.5- Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortağın kâr payı

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

4.6- Katılım bankalarının katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları

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

Diğer taraftan mükelleflerin katılım bankalarından sağladıkları krediler için faiz yerine kullandıkları kredinin vadesine bağlı olarak hesaplanan belli bir bedel ödemektedir. Kar payı adı altında ödenen bu bedeller de ticari kazancın hesabında gider yazıldığı gibi katılım ban

kalarının katılma hesabı karşılığında ödediği kar payları da gider yazılacaktır.

4.7- Kurum çalışanlarına ödenen temettü ikramiyesi

Bazı kurumlar ana sözleşmeleri veya kuruluş kanunlarındaki hükümlere dayanarak hesap dönemi sonunda tahakkuk eden safi kar-dan memur ve müstahdemlerine “temettü” “kar payı” veya başka bir nam altında ücret vermektedir.

Temettü ikramiyesine şirket genel kurulu karar verdiğinden ve genel kurul toplantısı da izleyen yılın Mart ayında yapıldığından bu temettünün tahakkuku da bir sonraki yıl yapılmaktadır. Ancak tahakkuk bir sonraki yıl yapılsa bile anılan temettü ikramiyesi önceki yıl a ait bir ücret gideri olduğundan, anılan tutarın yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde diğer indirimler sütununda gösterilerek indirim konusu yapılması gerekmektedir. Ayrıca temettünün genel kurul kararının verildiği yılın sonuna kadar mutlaka dağıtılması zorunludur.

5- İNDİRİLEMEYECEK GİDERLER

5.1- Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler

Kurumların ödenmiş sermayeleri için faiz hesaplamaları veya faiz ödemeleri halinde gider kaydetmeleri mümkün değildir. Türk Ticaret Kanununun 471. madde hükmü uyarınca “hazırlık devresi faizi” adı altında bazı durumlarda sermaye üzerinden faiz ödenmesi mümkün olmakla birlikte, bu faiz de gider yazılamayacaktır.

5.2- Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler

Kurumlar Vergisi mükelleflerinin ortaklarına veya ortaklarla ilişki-

li kişilere örtülü sermaye üzerinden ödeyecekleri veya hesaplayacakları faizler, kur farkları ve benzeri giderlerin, gider olarak kurum kazancından indirimi kabul edilmemektedir.

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

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

(2) Yukarıda belirtilen karşılaştırma sırasında, sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar hariç olmak üzere, ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar % 50 oranında dikkate alınır.

(3) Bu maddenin uygulanmasında;

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

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

ifade eder.

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

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

(6) Aşağıda sayılan borçlanmalar örtülü sermaye sayılmaz:

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

b) Kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar.

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

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

(7) Örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin

son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltme - de örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.”

5422 sayılı KVK’da indirim kabul edilmeyen giderler kapsamında örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan “**...kur farkları ve benzeri giderler**” kavramları kanun hükmünde açıkça yer almadığı için son yıllarda kurum ortaklarınca şirkete döviz cinsinden verilen borçlarla ilgili kur farklarının durumu ihtilaf konusu haline gelmişti. Bu konuda son zamanlarda yargı organlarında söz konusu kur farklarının gider olarak kabul edilebileceği yönünde kararlar verilmekteydi. 5520 sayılı Kanunla beraber bu konu da açıklığa kavuşmuş oldu.

5.3- Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar

Eski KVK’nın 17.maddesinde yer alan “Örtülü Kazanç” hükümleri, yeni KVK’nun 13. maddesinde “**Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı**” başlığı altında yeniden düzenlenmiştir. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hakkında izleyen bölüm başlığı altında daha ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.

5.4- Ayrılan yedek akçeler

Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler (Türk Ticaret Kanununa, kurumların kuruluş kanunlarına, tüzüklerine,

ana statülerine veya sözleşmelerine göre safî kazançlardan ayırdıkları tüm yedek akçeler ile Bankacılık Kanununa göre bankaların ayırdıkları genel karşılıklar dahil) indirilemeyecek giderlerdendir

5.5- Hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü cezalar ve gecikme zamları

Kurumlar Vergisi Kanununa göre hesaplanan Kurumlar Vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizleri ile VUK hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri gider olarak kabul edilmezler.

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

5.6- Menkul kıymetlerin itibari değerinin altında ihracından doğan zararlar

Kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak üzere, menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında satışından doğan zararlar ile ödenen komisyon ve benzeri her türlü giderler kurum kazancının tespiti sırasında gider olarak indirilemeyecektir.

5.7- Esas faaliyet konusu ile ilgili olmayan deniz ve hava taşıtlarının giderleri

Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusuyla ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları gider olarak indirilemeyecektir

5.8- Suçtan kaynaklanan maddi ve manevi tazminat giderleri

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

5.9- Basın yoluyla işlenen fiillerden dolayı ödenen tazminatlar

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

5.10- Alkol ve tütün mamullerinin reklam giderlerinin %50'si

Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 50'si gider olarak dikkate alınmayacaktır. Bakanlar Kurulu bu oranı %100'e kadar artırmaya veya 0'a kadar indirmeye yetkilidir. Nitekim 90/1081 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla bu oran sıfır olarak belirlendiğinden, her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerinin reklam giderlerinin tamamı indirilebilir durumdadır.

5.11- Dar mükellef kurumların ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelerine yaptıkları bazı ödemeler

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

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

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

kabul edilmeyen giderlerdir.

5.12- Kurumların yönetim kurulu başkan ve üyelerine verilen temettü ikramiyeleri

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

5.13- Diğerleri

- Ödenmeyen sigorta primleri (işveren sigorta primleri dahil),
- Binek otomobillerine ait motorlu taşıtlar vergisi,
- Tevsik edilemeyen giderler,
- Yurt dışı inşaat, onarma, montaj, ihracat ve taşımacılık işlerinde; döviz olarak elde edilen hasılatın %0,5'ini aşan tutarda hesaplanan götürü giderler,
- Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun olmayan amortismanlar,

- Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun olmayan karşılıklar (kıdem tazminatı karşılığı, menkul kıymetler değer düşüklüğü karşılığı vb.),
- Kanunen kabul edilmeyen giderler için yüklenilen KDV,
- Değerleme hataları,
- Alınan vadeli çek reeskontları,
- İstisna kazançların giderleri,
- İşle ilgili olmayan özel harcamalar,
- Mükerrer kaydedilen giderler,
- Dönemsellik ilkesine uymayan gider kayıtları,

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

6- TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI

6.1- Yasal Düzenlemeler

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan "örtülü kazanç" müessesesi 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 üncü maddesi ile "Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" adı altında yeniden düzenlenmiştir. Diğer taraftan 5615 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun "Gider kabul edilmeyen ödemeler" başlıklı 41 inci maddesine eklenen bentle buna paralel bir düzenleme de yapılmış, burada yer almayan hususlar hakkında ise Kurumlar Vergisi Kanunundaki hükümlerin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

tır. Daha sonra konuyla ilgili olarak 1 seri no.lu “Transfer Fiyatlandırması Yoluyula Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında GenelTebliğ” yayımlanmıştır Tebliğde konu hakkında ayrıntılı açıklamalar örneklerle beraber verilmiştir. Aşağıda konu hakkında bilgi vermek amacıyla ana hatlarıyla bu yeni müessese anlatılmıştır Daha sonra yayımlanan 2 seri no.lu “Transfer Fiyatlandırması Yoluyula Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında GenelTebliğ” ise ilgili 1 no.lu Tebliğde yapılan değişiklikleri açıklamaktadır Uygulamanın yürütülmesinde ihtiyaç duyulacak ayrıntılı bilgi için sözü edilen tebliğlere bakılması gerekir.

6.2- İlişkili Kişi Kavramı

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

İlişkili kişiler tabiri, kurumlar vergisi mükellefleri açısından; kendi ortaklarını, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumları, kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişi veya kurumları, kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları, ortakların eşlerini, ortakların

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

6.3- Emsallere Uygunluk ve Uygun Fiyat Tespiti

Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade etmektedir. Emsallere uygun fiyat veya bedel, aralarında ilişkili kişi tanımına uygun herhangi bir ilişki olmayan kişilerin tamamen işlemin gerçekleştiği andaki koşullar altında oluşturduğu piyasa ya da pazar fiyatı olarak da adlandırılan tutardır. Bu fiyat veya bedel, işlem anında hiçbir etki olmaksızın objektif olarak belirlenen en uygun tutar olup, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde uygulanan fiyat veya bedelin bu tutar olması gerekmektedir.

İşlemlerde kullanılacak fiyat veya bedellerin emsallere uygun olarak tespit edilmesi için bazı yöntemler belirlenmiştir. Bunlar karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemidir. Bunlarla emsallere uygun fiyata ulaşılamıyorsa işin mahiyetine uygun olarak mükellefçe belirlenen diğer yöntemler (iş-

leme dayalı kâr yöntemleri olan kâr bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kâr marjı yöntemi ve bunlarla da tespit edilemiyorsa mükellefçe belirlenen başka bir yöntem) kullanılabilir. Bu şekilde mükelleflerce belirlenen diğer yöntemler mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşarak da belirlenebilir Peşin fiyatlandırma anlaşması olarak adlandırılan bu yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşır.

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

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

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

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

Emsallere uygun fiyat tek olabileceği gibi belli bir aralık şeklinde de olabilir. Bu yöntemlere göre tespit edilmiş fiyat veya bedellerin emsallere uygunluğu karşılaştırılırken bire bir aynı emsali bulunamayacağından, bu karşılaştırma yapılırken karşılaştırılmakta olan mal veya hizmetlerin nitelikleri, ilişkili ve ilişkisiz kişilerin

yerine getirdikleri işlevler ve üstlendikleri riskler, işlemlerin gerçekleştiği pazarın yapısı (pazar hacmi, pazarın yeri gibi) ve pazarda ki ekonomik koşullar ile kurumların iş stratejileri gibi dikkate alınarak uygun düzeltilmeler yapılacaktır.

6.4- Mükelleflerden İstenecek Belge ve Bilgiler

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

Ayrıca, istendiği takdirde ibraz edilmek üzere hazırlanması gereken başka rapor ve dökümanlar da vardır. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’na kayıtlı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt içi ve yurt dışı işlemleri ile diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt dışı işlemlere ilişkin olarak “Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu”nu kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar hazırlamaları ve bu süre sona erdikten sonra istenmesi durumunda İdare’ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmeleri gerekmektedir. Dikkat edileceği üzere “Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu”, istendiği takdirde verilmek üzere hazırlanacak bir rapordur.

Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporundan başka, kurumlar vergisi mükellefleri (Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’na kayıtlı mükellefler hariç) bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yap-

tıkları yurt içi; gelir vergisi mükellefleri de bir takvim yılı içinde ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi ve yurt dışı işlemlere ilişkin olarak 1 seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğde belirtilen bilgi ve belgeleri (ve idarenin gerekli gördüğü takdirde isteyeceği ilave bilgi ve belgeleri) istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edeceklerdir.

6.5- Düzeltme ve Uygulanacak Cezalar

Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtıldığı kabul edilen kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilenektir. Yani örtülü olarak kazanç dağıtan mükellefin kazancına gereken ilave yapılırken, örtülü kazanç dağıtım yapılan ve buna göre dönem kazancı hesaplanan mükellefin dönem kazancından da aynı miktar indirilecektir. Ancak bu düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartı aranmaktadır. Hesaplamalarda dağıtılmış kabul edilen kazanç, net olarak dağıtıldığı için brüte taşınması sonucu bulunan tutar üzerinden ortakların hukuki niteliğine göre belirlenen oranlarda vergi kesintisi yapılacaktır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım veği inceleme siyle tespit edilebileceği gibi mükellefin düzeltme talebiyle de ortaya çıkabilir. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım yapan kurumun düzeltme talebi, veği dairesince Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca değerlendirilip sonuçlandırılacaktır.

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

6.6- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararı

5766 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun "Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını" konusunu düzenleyen 13 üncü maddesine aşağıdaki yedinci fıkra eklenmiş ve mevcut yedinci fıkra sekizinci fıkra olarak teselsül ettirilmiştir:

"(7) 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 doğması 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."

7- BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILACAK İNDİRİMLER

7.1- Zarar Mahsubu

7.1.1- Geçmiş yıl zararlarının mahsubu

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

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

- 1) Son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanunî süresinde verilmiş olması,
- 2) Devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi.

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

2009 yılı dönem kazancından, 2004 – 2008 yıllarına ait zararlar mahsup edilebilecektir. Ancak 2003 ve 2004 yılları bilançolarının düzeltilmesi (Enflasyon düzeltmesi) sonucu ortaya çıkan geçmiş yıl zararları mahsup edilmeyecektir. Düzeltme öncesi bilançolarda yer

alan geçmiş yıl zararlarının, kayıtlı (mukayyet) değerleriyle mahsup edileceği tabiidir.

Kurumlar vergisinden istisna edilen bazı kazançlar, ilgili yıl faaliyet sonucu zararlar sonuçlanmış olsa dahi, yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde indirim olarak uygulanmakta ve söz konusu istisna kazançlar, müteakip yıl kazançlarından indirilmek üzere zarar olarak müteakip yıllara devredilmektedir.

7.1.2- Yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar

Yurt dışı faaliyetlerden doğan zararların indirimine ilişkin hüküm, Kurumlar Vergisi Kanununun 9. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde yer almaktadır. Buna göre;

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

- 1) Faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının zarar dahil, her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması,
- 2) Bu raporun aslı ile tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye’deki ilgili vergi dairesine ibrazı, halinde indirim konusu yapılır

Denetim kuruluşlarınca hazırlanacak raporun ekinde yer alan vergi beyanlarının, bilânço ve gelir tablosunun, o ülkedeki yetkili malî makamlarca onaylanması zorunludur. Faaliyette bulunulan ülkede denetim kuruluşu olmaması halinde, her yıla ait vergi beyannamesinin, o ülke yetkili makamlarından alınan birer örneğinin mahallindeki Türk elçilik ve konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılarak,

aslının ve tercüme edilmiş bir örneğinin ilgili vergi dairesine ibrazı yeterlidir.

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

Yurt dışı faaliyet sonuçlarını genel netice hesaplarına intikal ettirme de faaliyette bulunulan yabancı ülkenin mevzuatına göre tespit edilen faaliyet sonucu, Türkiye’de de aynı tarih itibarıyla genel netice hesaplarına kaydedilecektir. Bu kayıt keyfiyeti mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden dolayı zamanında yerine getirilmemişse, bu kurumun faaliyet sonucu ile ilgili kazancı, tasarruf edebildiği yılda genel netice hesaplarına intikal ettirilecektir.

Tasarruf kriteri, faaliyette bulunulan yabancı ülkede, faaliyet sonuçlarının, o ülke mevzuatına göre hesaplanıp, genel netice hesaplarına intikal ettirilmesi zorunluluğu ve imkanı çerçevesinde değerlendirilecektir. Bu hususun Türkiye’de genel netice hesaplarına intikal ettirilmesinde, kazancın kambiyo mevzuatına göre fiilen Türkiye’ye getirilmesinin herhangi bir etkisi olmayacaktır. Faaliyette bulunulan yabancı ülkede tasarruf edilebilmesi yeterlidir.

7.2- Diğer İndirimler

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

7.2.1- Ar-Ge indirimi

Araştırma ve Geliştirme faaliyetlerine yönelik olarak vergi sistemimizde hem Gelir Vergisi Kanununda (Md.89/9), hem de Kurumlar

Vergisi Kanununda (Md.10/1-a) (Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi".) indirim hükmü olarak yer almaktadır. Söz konusu oran daha önce % 40 olarak hüküm altına alınmışken 1/4/2008 tarihinde yürürlüğe giren 5746 sayılı Kanun ile %100 olarak belirlenmiştir.

Ar-Ge indirimi kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla ve kurum kazancının bulunması halinde beyanname üzerinden kurum kazancından indirilebilecektir. İlgili dönemde kazancın yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapılamayan Ar-Ge İndirimi tutarı sonraki hesap dönemlerine devredecektir.

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

7.2.1.1- Ar-Ge faaliyetinin tanımı ve kapsamı

Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme faaliyetleri çerçevesinde işletme bünyesinde yapmış oldukları harcamaların %100'ü kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınabilecektir.

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

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

- Yeni yöntemlerle yeni ürünler, madde ve malzemeler, araçlar, gereçler, işlemler, sistemler geliştirilmesi, tasarım ve çizim çalışmalarını ile yeni teknikler ve prototipler üretilmesi,
- Yeni ve özgün tasarıma dayanan yazılım faaliyetleri,
- Yeni üretim yöntem, süreç ve işlemlerinin araştırılması veya geliştirilmesi,
- Bir ürünün maliyetini düşürücü, kalite, standart veya performansını yükseltici yeni tekniklerin /teknolojilerin araştırılması.
- Aşağıda sayılan faaliyetler ise Ar-Ge faaliyetleri kapsamına girmemektedir:
 - 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 (şekil, renk, dekorasyon v.b., estetik ve görsel değişiklikler),
 - Bilimsel ve teknolojik yenilik doğurmayan rutin faaliyetler (rutin veri toplama, rutin analizler 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 reklâm amaçlı tüketici testleri.

7.2.1.2- Ar-Ge faaliyetinin sınırı

Ar-Ge faaliyeti, esas itibarıyla denemelerin son bulduğu, ilk üretimin yapıldığı aşamada sona erer Ar-Ge projesi neticesinde elde edilen ürünün pazarlanabilir aşamaya geldiği andan itibaren Ar-Ge 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.

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

7.2.1.3- Ar-Ge harcamaları

Ar-Ge indirimine hak kazanmaları için işletmelerin ayrı bir Ar-Ge departmanı kurmaları zorunlu olup bu departmanlarda kullanılan ilk madde ve malzeme giderleri, proje bazında sağlanan kredilere ilişkin finansman giderleri, Ar-Ge faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla

la çalıştırılan (hizmetli ve vasıfsız personel hariç) personelin ücretleri ve bu faaliyetlerin sürdürebilmesi için gereken ve fiilen bu faaliyetler için kullanılan genel gider mahiyetindeki giderler Ar-Ge harcamaları olarak kabul edilir. Ayrıca doğrudan Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin olan ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan aynı vergi, resim ve harçlar, Ar-Ge faaliyetleriyle ilgili olarak diğer kurum ve kuruluşlardan mesleki veya teknik destek alınması veya bunlara yaptırılan analizlerle ilgili olarak yapılan ödemeler de bu mahiyettedir.

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

7.2.1.4- Ar-Ge harcamalarının kayıtlarda izlenmesi

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

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

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

Ancak projeden, daha sonraki yıllarda vazgeçilmesi veya projenin tamamlanmasına imkân kalmaması durumunda, kurumun Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapmış olduğu ve önceki yıllarda aktifleştirilmiş

olan tutarların doğrudan gider yazılablmesi mümkün bulunmaktadır.

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

İster aktifleştirilsin, ister doğrudan gider yazılsın; ilgili dönemde yapılan Ar-Ge harcamalarının tamamı üzerinden %100 oranında Ar-Ge indirimi ayrıca hesaplanacak ve indirim konusu yapılacaktır.

7.2.1.5- Ar-Ge indiriminin uygulanması

Mükellefler, Ar-Ge harcamalarının %100'ü oranında hesaplayacakları Ar-Ge indirimini, beyanname üzerinden hesaplanan kurum kazancından indirebileceklerdir. Ar-Ge indirimi, Ar-Ge faaliyetine başlandığı andan itibaren hem yıllık beyanname de hem de geçici vergi beyannamelerinde uygulanabilecektir. Hesaplanan Ar-Ge indirimi tutarı, mükellefler tarafından yıllık kurumlar vergisi beyanname ile geçici vergi beyannamesinin ilgili satırına yazılarak kazançtan indirilecektir. İlgili dönemde kazancın yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapılamayan Ar-Ge İndirimi tutarı sonraki hesap dönemlerine devredecektir.

Alanında uzman kuruluşlarca hazırlanan "Ar-Ge Projesi Değerlendirme Raporu" nun olumsuz olması halinde, Ar-Ge indirimi dolayısıyla eksik ödenen vergilerle ilgili olarak gerekli tarhiyat yapılacaktır.

Mükelleflerin Ar-Ge projesi kapsamındaki harcamalarını, işletmenin diğer faaliyetlerine ilişkin harcamalarından ayırarak, Ar-Ge indiriminin doğru hesaplanmasına imkân verecek şekilde muhasebeleştirmeleri gerekmektedir.

7.2.1.6- Aktifleştirilen kıymetlerin devri

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

Ar-Ge indirimi uygulamasında, henüz tamamlanmamış bir Ar-Ge projesinin başka bir kuruma satılması durumunda, Ar-Ge projesini devralan kurumun bu projeye ilişkin olarak ilave yaptığı harcamalar Ar-Ge indiriminden yararlanabilecek olup devreden kurumda yapılan Ar-Ge harcamaları için indirimden yararlanılması söz konusu olmayacaktır.

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

7.2.1.7- Diğer hususlar

7.2.1.7.1- Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler

Ar-Ge faaliyetinin esas itibarıyla işletme bünyesinde yapılması gerekmektedir.

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

Ar-Ge merkezleriyle üniversiteler bünyesinde yapılan Ar-Ge faaliyetleri de bu kapsamda bulunmaktadır.

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

7.2.1.7.2- Mükelleflerden istenecek belgeler ve diğer hususlar

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

Ar-Ge indiriminin uygulanmaya başlanacağı döneme ait geçici vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar Ar-Ge faaliyetiyle ilgili olarak 1 Seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Ek-1’de yer alan formata uygun olarak hazırlanacak rapor, bir yazı ekinde iki nüsha olarak Gelir İdaresi Başkanlığına elden veya posta yoluyla gönderilecektir.

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

Ar-Ge projesine ilişkin incelemeyi yapacak kuruluş, ihtiyaç duyulması halinde ilave bilgi veya belgeleri de isteyerek, kendi uzmanla-

rı veya görevlendireceği başka kuruluşlara ait uzmanlar marifetiyle gerekli incelemeleri kısa sürede yaptıracak, Ek-2’de yer alan formata göre düzenlenen değerlendirme raporunun bir örneğini Gelir İdaresi Başkanlığına ve başvuru sahibine gönderecektir.

Para–Kredi ve Koordinasyon Kurulu Kararlarına istinaden uygulanan Ar-Ge yardımına ilişkin mevzuat çerçevesinde TÜBİTAK tarafından daha önce incelemesi yapılmış olan projelerle ilgili olarak yeniden inceleme yapılmasına ihtiyaç bulunmamaktadır. Bu kapsamda TÜBİTAK tarafından incelenerek desteklenmesi uygun bulunmuş Ar-Ge projesi bulunan mükelleflerin bu projeler hakkında ayrıca bir inceleme yapılması için Gelir İdaresi Başkanlığına müracaat etmelerine gerek olmayıp, desteklenmesi uygun bulunmuş projelere ilişkin Ar-Ge değerlendirme raporları veya TÜBİTAK’dan alınan destek karar yazısının bir örneğinin YMM tasdik raporuna eklenmesi yeterli olacaktır.

7.2.1.7.3- Projenin Ar-Ge projesi olarak değerlendirilmemesinin sonuçları

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

7.2.1.7.4- Yeminli mali müşavir tasdik raporu

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

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

Ar-Ge indirimine ilişkin hususlara tam tasdik raporunda yer verilmiş olması durumunda, Ar-Ge indirimine ilişkin olarak ayrıca tasdik raporu düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.

7.2.1.7.5- Diğer kurumlardan sağlanan Ar-Ge destekleri

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

7.2.1.7.6- Teknoloji geliştirme bölgelerinde ve serbest bölgelerde yapılan Ar-Ge harcamaları

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

Ancak, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin üçüncü fıkrasında, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilemeyeceği hüküm altına alınmış bulunmaktadır. Dolayısıyla, teknoloji geliştirme bölgelerinde veya serbest bölgelerde gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyetlerinden bir kazanç doğması ve bu kazançla ilgili olarak 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2 nci maddesinde ya da 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinde yer alan istisnadan yararlanılacak olması durumunda, istisna uygulanacak kazancın elde edilmesine yönelik olarak yapılan harcamalar Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilmeyecektir. Diğer bir ifadeyle, kazancına istisna uygulanacak Ar-Ge faaliyetleri için yapılan harcamalar dolayısıyla Ar-Ge indiriminden yararlanılması söz konusu değildir.

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

7.2.2- Sponsorluk harcamaları

3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için %50'si kurumlar vergisi matrahının tespitinde, beyan edilen kurum kazancından indirilebilecektir.

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

Sponsor olan kurumun adının anılması koşuluyla,

- Resmi spor organizasyonları için yapılan saha, salon veya tesis kira bedelleri,
- Sporcuların iâşe, seyahat ve ikamet giderleri,
- Spor malzemesi bedeli,
- Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün uygun göreceği spor tesisleri için yapılan ayni ve nakdi harcamalar,
- Sporcuların transfer edilmesini sağlayacak bonservis bedelleri,
- Spor müsabakaları sonucuna göre sporculara veya spor adamlarına prim mahiyetinde ayni ve nakdi ödemeler,

gibi harcamalar sponsorluk harcaması olarak değerlendirilecektir.

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

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

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

Yönetmeliğin 8 inci maddesine göre sponsorluk hizmeti alan ile sponsor arasında her iki tarafın hak ve yükümlülüklerini içeren yazılı bir sözleşme yapılması gerekmekte olup sponsorlar ile sözleşme yapmaya sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum veya kuruluş yet-

kilidir. Yapılacak sözleşmede yer alması gereken bilgiler anılan maddede belirtilmiştir.

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

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

Yönetmeliğin 12 nci maddesinde ise sponsorluğa konu hizmet ve işle ilgili yüklenilen sponsorluk bedelinin sponsor tarafından bizzat harcanabileceği gibi bu bedelin sponsorluğu alanın hesabına da yatırılabilmesi; sponsorluğu alan tarafından gelir kaydedilen bu tutara ilişkin harcamalarda ise sponsorluğu alanın tabi olduğu mevzuat hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

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

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

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

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

Aynı değerlerin, mükelleflerce dışarıdan sağlanarak sponsorluk hizmeti alanlara bağışlanmış olması durumunda da hizmeti alanlarca teslim alınacak bu değerler için alındı makbuzunun düzenlenmesi ve makbuzda, bağışlanan kıymetlerin değerlerinin, cinsinin, miktarlarının, adedinin vb. hususların tereddüde mahal bırakmayacak şekilde yer alması,

şarttır.

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

Makbuz karşılığı olmaksızın yapılan bağış veya yardımların mükelleflerce indirim olarak dikkate alınabilmesi mümkün değildir.

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

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

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

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

7.2.3- Bağış ve Yardımlar

Bağış ve yardımlar, gerek Gelir Vergisi Kanununda (89. maddenin birinci fıkrasının 4,5,6,7 10 ve 11 numaralı bentlerinde) gerekse Kurumlar Vergisi Kanununda (10. maddenin 1 numaralı fıkrasının c, ç, d e ve f bentlerinde) “diğer indirimler” bağlığı altında düzenlenmiştir. Yani sözü edilen bağış ve yardımlar, gelirin elde edilmesiyle değil harcanmasıyla ilgili bir tasarruf olduğundan tespit edilen yıllık gelirden kanunun izin verdiği ölçülerde ve izin verilen alanlar ve kişilere yapılan bağış ve yardımlar beyanname üzerinden matrahın hesabında indirim olarak dikkate alınacaktır. Beyanname üzerinden indirim olarak dikkate alınması nedeniyle bağış ve yardımların yapıldıkları zamanlarda muhasebe kayıtlarına “kanunen kabul edil

meyen gider” olarak kaydedilmesi gerekmektedir. Çünkü bunlar daha sonra beyanname üzerinden indirim olarak dikkate alınacağından, aksi durumda hem dönem kazancının tespitinde gider, hem de beyanname üzerinde indirim olarak dikkate alınacağından mükerrer olarak dönem kazancından indirilmiş olacaktır.

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

Kurumlar tarafından yapılan bağış ve yardımlar yapıldığı tarihte kayıtlarda gider olarak dikkate alındığından, kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması ve kurum kazancının yeterli olması halinde, beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurumlar vergisi matrahından indirilmesi gerekmektedir.

7.2.3.1- Kurum kazancının %5'i ile sınırlı bağış ve yardımlar

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

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

7.2.3.2- Sınırsız (kurum kazancıyla sınırlı) bağış ve yardımlar

7.2.3.2.1- Eğitim ve sağlık tesislerine ilişkin bağış ve yardımlar

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

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

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

Mevcut okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurtları ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezlerinin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan nakdi ve aynı bağış ve yardımların,

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

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

a) Bağışın Yapılabileceği Yerler

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

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

b)Yapılacak bağış ve yardımların niteliği

Kapsama dâhil olan bağış ve yardımların;

-Bağışlanan okul, sağlık tesisi ve 100 yatak kapasitesinden az olmak üzere (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezlerinin inşası için yapılan harcama,

-Bu tesislerin inşası için yapılan bağış ve yardım,

-Mevcut okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurtlarının faaliyetlerine devam etmelerini sağlamak amacıyla yapılan bağış ve yardım,

niteliğinde olması gerekmektedir.

Düzenlemedeki “okul” ifadesinden, doğrudan eğitim-öğretim hizmetlerinin verildiği temel birimlerin anlaşılması gerekmekte olup rehberlik ve araştırma merkezi, mesleki eğitim merkezi, iş eğitim merkezi, mesleki ve teknik eğitim merkezi ve akşam sanat okulları da bu kapsamda değerlendirilecektir.

Düzenlemedeki “sağlık tesisi” ifadesinden ise Sağlık Bakanlığınca sağlık tesisi kapsamında değerlendirilen kurum ve kuruluşların anlaşılması gerekmektedir.

c) Kapsam dışında kalan bağış ve yardımlar

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

d) Bağış ve yardımın belgelendirilmesi

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

Ayni bağış ve yardımın, işletmenin aktifinden veya stokundan çekilerek bağışlanmış olması durumunda, mükelleflerin işletmeden çe-

kip bağısladıkları değerler için fatura düzenlemesi; düzenlenen faturanın arka yüzüne faturada belirtilen değerlerin ilgili kamu kurum ve kuruluğu tarafından bağış veya yardım olarak alındığına ilişkin şerh konularak yetkili kimseler tarafından imzalanmış olması yeterlidir.

Aynı değerlerin, mükelleflerce dışarıdan alınarak kamu kurum ve kuruluğuna bağışlanmış olması durumunda ise bu kurum ve kuruluğu tarafından teslim alınacak değerler için teslimeli ilişkin bir belge düzenlenmiş olması yeterli olup, düzenlenen belgede bağışlanan kıymetin değerinin, cinsinin ve miktarının tereddüde mahal bırakmayacak şekilde belirtilmiş olması gerekmektedir. Ayrıca, bağışlanan değerlere ilişkin olarak düzenlenmiş olan faturaların arka yüzünde yukarıda belirtilen açıklamalar dâhilinde ilgili kamu kurum ve kuruluğlarının yetkililerinin imzası bulunacaktır

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

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

7.2.3.2.2- *Kültür ve turizm amaçlı bağış ve yardımlar*

Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluğlar tarafından yapılan veya

Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen ya da desteklenmesi uygun görülen;

- 1) Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticari olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,
- 2) Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarisi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dâhil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtım ve tanıtımının sağlanmasına,
- 3) Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,
- 4) 21/7/1983 tarihli ve 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,
- 5) Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,
- 6) Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmalarına,
- 7) Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,
- 8) Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanat-

ları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,

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

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

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

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

7.2.3.2.3- Doğal afetlere ilişkin bağış ve yardımlar ile Kızılay'a Yapılan Bağış ve Yardımlar

Bakanlar Kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığı ile makbuz karşılığında yapılan aynı ve nakdi bağışların tamamı ile iktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine makbuz karşılığında yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı kurum kazancından indirilebilecektir

Söz konusu bağış ve yardımlarda indirim, diğerlerinde olduğu gibi kurum kazancıyla sınırlı olacaktır.Yani kurum kazancı yeterli olmak kaydıyla bağış ve yardımın %100'ü indirilebilecektir Kurum kazancını aşan bağış ve yardım miktarı indirilemeyeceği gibi izleyen yılda da devretmeyecektir.

7.2.3.3- Diğer Kanunlarda Yer Alan Bağış ve Yardımlar

7.2.3.3.1- Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonuna ve -ya Bu Fona İlişkin Vakıflara Yapılan Bağış ve Yardımlar

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

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

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

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

7.2.3.3.2- Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair 7269 Sayılı Kanuna Göre Afet Felaketzedelerine Yapılacak Bağış ve Yardımlar

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

Yine bu afetlerin genel hayata etkinliğine ilişkin esasların Bayındırlık ve İskan Bakanlığı'na hazırlanacak yönetmelikle belirleneceği açıklanmış ve söz konusu afetlerin meydana gelmesinde zararın o yerin genel hayatına etkili olup olmadığına Bayındırlık ve İskan Bakanlığı'na karar verileceği belirtilmiştir.

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

Aynı Kanun'un 44. maddesine göre;

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

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

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

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

Kanunun 20. maddesinin (b) bendine göre;

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

Bu hüküm çerçevesinde gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu’na yapacağı nakdi bağışlar, sınırsız olarak vergi matrahından indirilebilecektir.

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

7.2.3.3.4- Üniversitelere ve Yüksek Teknoloji Enstitülerine Yapılan Bağışlar

2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu’nun “Mali Kolaylıklar” kenar başlıklı 56. maddesinin b fıkrasına göre;

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

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

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

3708 sayılı Kanunun 4. maddesinde vakıflarca kurulan belli niteliklere sahip yüksek öğretim kurumlarına kanunla üniversite adı verilebileceği hükmü yer almaktadır. Bu hükmü göre, bu Kanunla şimdiye kadar üniversite adını alan ve alacak olan vakıf üniversitelerine yapılacak nakdi bağışların da gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince vergi matrahlarından indirilebileceği kanaatindeyiz.

7.2.3.3.5- 222 Sayılı İlköğretim Kanununa Göre İlköğretim Kurumlarına Yapılan Bağış ve Yardımlar

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

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

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

7.2.3.3.6- Türkiye Bilimsel Araştırma Kurumuna (TÜBİTAK) Yapılan Bağışlar

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

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

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

7.2.3.3.7- Atatürk Kültür Dil ve Tarih Kurumu Kanununa Göre Yapılan Bağışlar

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

7.2.3.3.8- 4122 Sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu Çerçevesinde Yapılan Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Harcamaları

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

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

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

7.2.3.3.9- Sekiz Yıllık Kesintisiz Eğitim İçin Yapılan Bağışlar

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

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

7.2.3.3.10- 5434 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu'nu Kapsamında Yapılan Bağışlar

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

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

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

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

- Dinlenme veya bakımevlerine yapılması,
- Bu bağışların dinlenme ve bakımevlerinin tesis ve işletmelerinde kullanılması

gerekmektedir.

7.2.3.3.11- 2955 Sayılı Gülhane Askeri Tıp Akademisi Kanunu Uyarınca Yapılan Bağışlar

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

7.2.3.3.12- Diğer Düzenlemeler

Yukarıdaki özel kanunlar haricinde de, yapılan bağış ve yardımların vergi matrahından indirimine imkan veren başka özel kanunlar da

vardır. Ancak uygulamada sıkça rastlanmadığından burada daha fazla yer verilmesine gerek duyulmamıştır.

7.2.3.4- Aydın Olarak Yapılan Bağış ve Yardımların Katma Değer Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu

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

- Genel bütçeye dahil dairelere,
- Katma bütçeli idarelere,
- İl özel idarelerine,
- Belediyelere, köylere ve bunların teşkil ettikleri birliklere,
- Üniversitelere,
- Döner sermayeli kuruluşlara,
- Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşlarına,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına,
- Siyasi partilere,
- Sendikalara,
- Kanunlarla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıklarına,
- Kamu menfaatine yararlı derneklere,
- Tarımsal amaçlı kooperatiflere,
- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara

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

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

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

".....

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

....."

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/a maddesine göre ise, "... vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi..." mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez. Dolayısıyla bu hüküm uyarınca Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. Maddesinin 1 numaralı bent hükmünde sayılan kurum ve kuruluşlara yapılan bedelsiz mal teslimlerine ilişkin olarak yüklenilen katma değer vergilerinin de

indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır İşletmelerce bu kapsamda yapılan bedelsiz mal teslimlerine ilişkin olarak yüklenilen ve indirim konusu yapılan katma değer vergilerinin, bedelsiz mal tesliminin gerçekleştiği dönemde hesaplanan katma değer vergisi olarak dikkate alınması ve zamanında yapılan indirim KDV kaydının bu şekilde düzeltilmesi gerekmektedir. Yapılan bağışların gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulamasında indirim olarak (GVK md. 89/2, K.V.K. md. 10) dikkate alınması mümkün ise bedelsiz mal teslimlerine ilişkin olarak yüklenilen katma değer vergileri de gelir vergisi uygulamasında indirim, kurumlar vergisi uygulamasında gidere dönüşür.

Örnek :

(T) A.Ş. 2009 yılı içinde kamu menfaatine yararlı bir derneğe maliyet bedeli 10.000.-TL olan bir emtiayı bedelsiz olarak bağışlamıştır. Bu emtiaya ilişkin olarak yüklenilen ve emtianın alındığı dönemde indirim olarak dikkate alınan katma değer vergisi ise 1.800.-TL'dir.

Bu durumda şirketin muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır:

_____ / _____	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	11.800
- Bağışlar	
153 TİCARİ MALLAR	10.000
391 HESAPLANAN KDV	1.800
_____ / _____	

Yukarıda da ifade edildiği üzere Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin 1 numaralı bent hükmünde sayılan kurum ve kuruluşlara yapılan bedelsiz mal teslimleri katma değer vergisinden istisna olup bunlara ilişkin olarak yüklenilen katma değer vergilerinin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır. Anılan bent hükmünde sayılan bazı kurum ve kuruluşlar K.V.K.'nin 10. maddesinde sayılmamışlardır (örneğin; tarımsal amaçlı kooperatifler, siyasi partiler ve sendikalar, döner sermayeli kuruluşlar gibi). Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin 1 numaralı bent hükmünde sayılmasına karşın K.V.K.'nin 10. maddesinde sayılmayan kurum ve kuruluşlara yapılan bedelsiz mal teslimleri ise katma değer vergisinden istisna olmakla birlikte bağış konusu mal bedelleri ile bu mal bedellerine ilişkin olarak yüklenilen ve indirim konusu yapılan katma değer vergileri ise kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

8- KURUMLAR VERGİSİNDEN İSTİSNAKAZANÇLAR

Kurumlar vergisinden istisna kazançlar, Kanunun 5. maddesinde düzenlenmiştir. Ayrıca, GVK'nın 19. maddesinde (24.04.2003 tarihinden önce GVK md. Ek:1-6'da) yer alan yatırım indirimi istisnası ile özel kanunlarda veya kurumların kuruluş kanunlarında yer alan istisnalar da mevcuttur.

8.1- İştirak Kazançları İstisnası ve Yurtdışı İştirak Kazançları İstisnası

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

İştirak kazançları istisnası, tam mükellefiyete tabi kurumlardan alınan kâr paylarına uygulanacaktır. Kâr payını alan kurumun tam veya dar mükellefiyete tabi olmasının bu istisnanın uygulanmasında bir önemi bulunmamaktadır. Bir dar mükellef kurumdan, bir başka ifadeyle kanuni veya iş merkezi Türkiye dışında bulunan bir kurumdan kâr payı alan kurumlar ise söz konusu istisnadan yararlanamayacaktır. Ancak kanunî ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların, 5220 sayılı Kanununun 5.maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde yer alan şartları taşımaları durumunda bu iştiraklerinden elde ettikleri iştirak kazançları kurumlar vergisinden müstesna olacaktır.

Diğer taraftan kurumların, yurt dışından sağladıkları kâr paylarının söz konusu madde hükmünde belirtilen koşulları taşımaması halinde iştirak kazancı istisnası uygulanmayacak, bu kazançlar kurumlar vergisine tabi olacaktır. Ancak bu kâr payları üzerinden yurt dışında ödenen vergiler, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 33. maddesindeki esaslar çerçevesinde mahsup edilecektir. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları hükümleri saklıdır.

Yurt dışında ödenen verginin Türkiye’de hesaplanan vergiden mahsup edilemeyen kısmı gider olarak yazılamayacaktır.

İştirak kazançları istisnası, vergilemede mükerrerliğin önlenmesi içindir. İstisnaya konu olan kazanç esas itibarıyla kazancın elde edildiği ilk kuruluşta kurumlar vergisine ve Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin 6/b numaralı bendinde öngörülen vergi tevkifatına tabi tutulduğundan, kâr dağıtımı yoluyla intikali sağlanan diğer kurumlarda mükerrer vergilemenin önüne geçilmek istenmiştir. Bu suretle, kurum kazancının gerçek kişilere doğrudan intikali ve ara-

ya giren başka kurumlar aracılığı ile dolaylı intikali arasında bir farklılık olmaması sağlanmaktadır

Öte yandan, iştirak kazançları istisnasını hükme bağlayan bendin parantez içinde “fonların katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları hariç” hükmüne yer verilmiştir (Fonların katılma belgelerinden elde edilen kar paylarından kasıt, bu katılma belgelerinin fona geri satımından doğan müspet farktır). Buna göre fonların katılma belgeleri ve yatırım ortaklıkları hisse senetlerinden elde edilen kâr payları iştirak kazancı niteliğinde sayılmayacaktır. Dolayısıyla iştirak kazancı sayılmayan bu kâr payları kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Kısaca iştirak kazançları Kurumlar Vergisine tabi olmamakla beraber karın dağıtılması halinde kar payını alan kişinin hukuki durumuna göre GVK'nın 94/6-b-i ve ii bendleri uyarınca gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacaktır.

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

8.2- Yurtdışı İştirak Hisselerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kurum Kazançları İstisnası

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

Kazancın elde edildiği tarih itibariyle aralıksız en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının % 75 veya daha fazlası, kanunî veya iş merkezi Türkiye’de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az % 10 oranında iştiraktan oluşan tam mükellefiyete tâbi anonim şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları kurumlar vergisinden müstesnadır.

Bu istisnadan yararlanmak için;

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

gerekmektedir.

8.3- Emisyon Primi Kazancı İstisnası

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

8.4- Yatırım Fonları ve Yatırım Ortaklıklarının Kazançlarına İlişkin İstisna

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

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

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

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

Türkiye’de kurulu;

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

8.5- Taşınmazlar ve İştirak Hisseleri ile Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri ve Rüçhan Hakları Kazanç İstisnası

5520 sayılı Kanununun 5’nci maddesinin 1-e bendiyle Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75’lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. İki yıllık sürenin hesabında bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibarî değeriyle elde edilen hisse senetlerinin elde edilme tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin elde edilme tarihi esas alınacak, devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının ise de-

vir olunan veya bölünen kurumda geçen süreleri de dikkate alınacaktır.

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

Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacak ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulacaktır. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılacaktır.

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

Yapı kooperatiflerinin amaçlarını gerçekleştirdikten sonra kalan fazla arsa veya konutları elden çıkarmaları halinde istisnadan yararlanmaları mümkündür. Diğer taraftan, kuruluş amacı başka işletmelere iştirak etmek olan, holding şirketlerin iştirak amacıyla iktisap ettikleri ve elde tuttıkları hisse senetleri hariç olmak üzere (kısa va-

deli fiyat değişimlerinden yararlanmak amacıyla geçici bir süre elde tutulan ve 11-Menkul Kıymetler hesabında izlenen) iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlar için istisna uygulanmayacaktır

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

8.6- Bankalara Borçları Nedeniyle Kanuni Takibe Alınmış Kurumlara Tanınan İstisna

KVK'nın 5'nci maddesinin 1-f bendiyle bankalara borçları nedeniyle kanunî takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı ile bankaların bu şekilde elde ettikleri söz konusu kıymetlerin satışından doğan kazançların %75'lik kısmı (en az iki yıl elde tutulma şartı aranmaksızın) kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

8.7- Kurumların Yurtdışında Bulunan İşyerleri veya Daimi Temsilcilikleri Aracılığıyla Elde Ettikleri Kurum Kazançlarına İlişkin İstisna

KVK'nın 5'nci maddesinin 1-g bendiyle, kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri

kurum kazançları belli şartlar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Söz konusu istisna hükmünden yararlanmak için;

- Bu kazançların, doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,
- Ana faaliyet konusu, finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olan kurumlarda, bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %20 (Türkiye’de uygulanan kurumlar vergisi) oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması gerekmektedir.
- Kazançların elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmiş olması,

gerekir.

8.8- Yurtdışı İnşaat, Onarma, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetler - den Sağlanan Kazançlara İlişkin İstisna

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

saplarına kaydedilecektir. Bu kazançlar, elde edildiği dönem itibarıyla Türkiye’de ilgili olduğu geçici vergi matrahının tespitinde de dikkate alınacaktır

İstisna edilen bu kazançlarla ilgili olarak işin tamamlanmasından sonra ortaya çıkacak faiz ve kur farkları merkezdeki kurum için ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılmış bir gider niteliğinde olduğundan genel esaslar çerçevesinde gider olarak dikkate alınacaktır

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

8.9- Eğitim ve Rehabilitasyon Merkezlerinde Kazanç İstisnası

KVK’nın 5’nci maddesinin 1-ı bendiyle, okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar kurumlar vergisinden istisna olacaktır. İstisna, okulların ve rehabilitasyon merkezlerinin faaliyete geçtiği hesap döneminden başlamak üzere beş hesap dönemi geçerli olacaktır.

İstisna, okullarda eğitim-öğretim, merkezlerde ise rehabilitasyon faaliyetlerinden elde edilen kazançlara uygulanacaktır. Dolayısıyla, eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinde yer alan kantin, büfe, kafeterya, kitap satış yeri gibi tesislerin gerek bizzat işletilmesinden gerekse kiraya verilmesinden elde edilen kazançlara istisna uygulanması söz konusu değildir. Ancak, yemek ve konaklama hizmetlerinin de okul bünyesinde verildiği ve yemek ve yatma bedeli-

nin okul ücretine dahil olduğu durumlarda, herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın elde edilen kazançta istisna uygulanacaktır

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

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

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

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

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

KVK'nın 5'nci maddesinin 1-i bendiyle, tüketim, üretim ve kredi kooperatiflerinin ortakları için hesapladıkları risturnlar ile ortakların yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri tutarlardan harcanmaya

rak iade edilen kısımlar, maddede belirtilen bazı şartlar çerçevesinde kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Yönetim gider karşılığında yapılan iadelerin nakden veya hesaben yapılması mümkündür

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

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

8.11- Kaldırılan Yatırım İndirimi

Yıllardır vergi mevzuatımızda yerini koruyan bir müessese olan yatırım indirimi, 5479 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır. Kazanılmış hakların korunması amacıyla aynı Kanunla Gelir Vergisi Ka-

nunu'na Geçici 69. madde eklenmiştir. Yatırım indirimi konusundaki ayrıntılı açıklamalar için Sirküler Raporumuzun “Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi” kısmındaki ilgili bölüme ve önceki yıllarda yayınlanmış Sirküler Raporlarımıza bakılabilir

8.12- Vergi Kanunları Dışındaki Kanunlarda Yer Alan İstisna Hükümleri

5520 sayılı KVK'nın 35/1. maddesiyle diğer kanunlardaki muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümlerin, kurumlar vergisi bakımından geçersiz olduğu hükmüne bağlanmıştır. Ancak aynı Kanunun geçici 1. maddesinin (9) numaralı fıkrasında ise bu Kanunun yürürlüğünden önce kurumlar vergisine ilişkin olarak başka kanunlarda yer alan muafiyet, istisna ve indirimler bakımından 35 inci madde hükmünün uygulanmayacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla sadece temenni maddesi olarak kalan 35/1 madde hükmüne rağmen aşağıda yer alan istisnalar geçerliliğini koruyacaktır:

8.12.1- Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna (4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu)

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

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

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

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

8.12.2- Teknoloji Geliştirme Bölgelerindeki Yönetici Şirketlerin Kazançları ile Mükelleflerin Yazılım ve Ar-Ge Faaliyetlerinden Elde Ettikleri Kazançlara İlişkin İstisna

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2. maddesi ile Yönetici şirketlerin söz konusu Kanun uygulaması (bölgenin kurulması, yönetilmesi ve işletilmesi) kapsamında elde ettikleri kazançlar ile bölgede yer alan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin münhasıran ilgili bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları, 31.12.2013 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur. Yine aynı maddeye göre bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31.12.2013 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır. Ücreti vergiden istisna edilen personelin fiilen bölgede çalışıp çalışmadığını yönetici şirket denetlemek zorundadır Bölgede fiilen çalışmayanlara istisna uygulanması halinde ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan yönetici şirket de ayrıca sorumludur.

Kurumlar vergisinden istisna tutulan bu kazançların dağıtılması halinde elde edenin hukuki niteliğine bağlı olarak GVK'nın 94/6-b

maddesi ile KVK'nın 15/2 ve 30/3 ve 6 maddeleri gereğince tevki-
fat yapılması gerekir

8.12.3- Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazanç İstisnası

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

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

İstisna, sadece faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkindir. Dolayısıyla, serbest bölgelerde şubesi bulunan mükellefler ile işyeri, kanuni yada iş merkezi serbest bölgelerde olan mükelleflerin, bölgeler dışında yürüttükleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar istisna kapsamında değildir.

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

5084 sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3'üncü

maddesinde yapılan değişiklik ile imalat faaliyetiyle uğraşanlar için farklı bir istisna uygulaması getirilmiştir. Buna göre serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan mükelleflerin bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları, Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne tam üyeliğinin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır.

Bu istisnadan, bölgede yeni faaliyete geçen mükellefler ile faaliyet ruhsatlarında yer alan sürenin dolmasıyla normal vergileme rejimine tabi olacak mükellefler yararlanamayacaktır.

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

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

8.13- İstisnalarla İlgili Bazı Genel Hususlar:

- Kurumlar Vergisi Kanununun 5'nci maddesinin son fıkrası gereğince; iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, kurum kazancından indirilmesi kabul edilmemektedir.
- YMM ile tam tasdik raporu olmayanların, beyannamede gösterilen istisnaların bazılarından yararlanabilmeleri için istisnaya ilişkin yeminli mali müşavir tasdik raporu gerekmektedir.

- İstisnalar, enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde VUK mükerrer madde 298/A-5 gereğince enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarları ile dikkate alınacaktır

9- İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ

18.02.2009 tarih 5838 sayılı Kanunla, **KVK**'ya "İndirimli Kurumlar Vergisi" başlıklı **32/A** Maddesi ve **geçici 4.** Madde eklenmiştir. Yatırım indirimi müessesesinin yerine getirilen söz konusu düzenleme ana hatlarıyla aşağıdaki gibidir:

- Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek il grupları çeşitli teşvik oranları açısından sınıflandırılacaktır
- Bakanlar Kurulu yatırıma katkı oranını belli sınırlar dahilinde belirlemeye, kurumlar vergisi oranını %90'a kadar indirimli uygulamaya ve yatırım indirimi içindeki çeşitli harcamaların oranını sınırlandırmaya yetkili kılınmıştır

Söz konusu müessesenin işlerlik kazanması amacıyla 16.07.2009 Tarih ve 27290 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında **2009/15199** sayılı **Bakanlar Kurulu Kararı** ve **2009/1** No.lu Tebliğ ile düzenlemeler yapılmıştır. Aşağıda kapsamlı düzenlemeye ilişkin özet nitelikte açıklamalar yapılmış olup ayrıntılar için ilgili yasal düzenlemelere başvurulmalıdır. İlgili BKK ile getirilen temel düzenlemeler başlıklar halinde aşağıdaki gibidir:

- İndirimli kurumlar vergisi
- Gümrük vergisi muafiyeti ve KDV istisnası
- Faiz desteği

- Sigorta prim desteği
- Taşınma desteği
- Yatırım yeri tahsisi.

9.1- Kurumlar/Gelir Vergisi İndirim Oranı Uygulaması

2009/15199 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 10. maddesinde, büyük ölçekli yatırımlar ile bölgesel uygulama kapsamında gerçekleştirilen yatırımlarda, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesi çerçevesinde, kurumlar vergisi veya gelir vergisine uygulanacak indirim oranları ile yatırıma katkı oranları, yatırıma başlama dönemleri itibariyle aşağıda belirtilmiştir. (Bölgesel sınıflandırma ve illerin hangi gruplara girdiği konusunda kapsamlı bilgi için bkz. 2009/15199 s. BKK)

a) Teşvik belgesi kapsamında 31.12.2010 tarihinden sonra yatırıma başlanması durumunda uygulanacak indirim oranları ile yatırıma katkı oranları aşağıda tabloda yer aldığı gibidir

Bölgesel Uygulama			Büyük Ölçekli Yatırımlar	
Bölgeler	Yatırıma Katkı Oranı (%)	Vergi İndirim Oranı (%)	Yatırıma Katkı Oranı (%)	Vergi İndirim Oranı (%)
I	10	25	25	25
II	15	40	30	40
III	20	60	40	60
IV	25	80	45	80

b) Teşvik belgesi kapsamında 31.12.2010 tarihine kadar yatırıma başlanması durumunda uygulanacak indirim oranları ile yatırıma katkı oranları aşağıda tabloda yer almaktadır.

Bölgesel Uygulama			Büyük Ölçekli Yatırımlar	
Bölgeler	Yatırıma Katkı Oranı (%)	Vergi İndirim Oranı (%)	Yatırıma Katkı Oranı (%)	Vergi İndirim Oranı (%)
I	20	50	30	50
II	30	60	40	60
III	40	80	50	80
IV	60	90	70	90

Diğer yandan, indirimli oranlar stopaj suretiyle yapılan vergilendirmede uygulanmayacaktır.

9.2- İndirim Uygulama Süresi

İndirimli kurumlar vergisi uygulamasına, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren başlanarak, indirimli kurumlar vergisi uygulaması yoluyla vazgeçilen vergi tutarı yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar uygulamaya devam edilir.

Diğer bir anlatımla, indirilen kurumlar vergisi veya gelir vergisi tutarı, yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli vergi uygulaması uygulanır.

Örneğin, ikinci bölgede 2010 yılına kadar teşvik belgeli büyük ölçekli 1.000.000 TL tutarında yatırıma başlayan bir şirket için, %20 kurumlar vergisi oranı yerine %60 indirimli kurumlar vergisi oranı olan $[(0,20 - (0,20 * 0,60)) =]$ %8 uygulanır.

Dolayısıyla, %20 oranı yerine %8 vergi oranı uygulanmasıyla sağlanan tasarruf, yatırım toplamı olarak kabul edilen 1.000.000 TL'nin %40'ı olan 400.000 TL'ye ulaşıncaya kadar devam edilir.

9.3- İndirim Uygulamasından Yararlanamayacak Harcamalar

Arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortismanı tâbi olmayan diğer harcamalar indirimli vergi uygulamasından yararlanamaz.

9.4- İndirim Uygulaması Uygulanacak Kazanç

İndirimli kurumlar vergisi oranı sadece yapılan yatırımdan elde edilen kazançlara uygulanır. Bu çerçevede yeni yapılan yatırım dışında ki faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli oran değil, standart oran uygulanır.

9.5- İndirim Uygulamasından Yararlanamayacak Sektörler

KVK 32/A Maddesi uyarınca; finans ve sigortacılık konularında faaliyet gösteren kurumlar ve iş ortaklıkları ile 4283 sayılı Yap-İşlet Modeli ile Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması ve İşletilmesi ile Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanun ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapıtırılması Hakkında Kanun kapsamında gerçekleştirilen yatırımlar; indirimli kurumlar vergisi veya gelir vergisi uygulamasından yararlanamaz.

Ayrıca 2009/15199 sayılı BKK'da da hangi yatırımların ilgili teşvik

unsurlarından yararlanabileceği, hangilerinin yararlanamayacağı ayrıntılı olarak listelenmiştir

9.6- *Tekstil, Konfeksiyon Ve Hazır Giyim, Deri Ve Deri Mamulleri Sektörlerine Taşınma Desteği Uygulaması*

İlgili Bakanlar Kurulu Kararının 12. maddesinde, tekstil, konfeksiyon ve hazır giyim, deri ve deri mamulleri sektörlerinde I. ve II. bölgelerdeki illerde faaliyette bulunan işletmelerin IV. bölgedeki illere 31.12.2010 tarihine kadar bütünüyle taşınması ve en az elli kişilik istihdam sağlanması hâlinde bu tesisler için;

- 5520 sayılı Kanunun geçici 4. maddesi uyarınca kurumlar vergisi veya gelir vergisi beş yıl süreyle yüzde yetmişbeş oranında indirimli olarak uygulanır,
- Bu Kararda belirtilen esaslar çerçevesinde yatırım yeri tahsis edilebilir,
- Çalışanların asgarî ücrete tekabül eden sigorta primi işveren hissesinin tamamı taşınma tarihinden itibaren beş yıl süre ile bütçeden karşılanır.
- Tesislerin taşınma işleminin 2009 yılı sonuna kadar tamamlanması hâlinde taşınma giderleri bütçeden karşılanabilir.

10- KURUMLAR VERGİSİNİN HESAPLANMASI

Bilindiği üzere 01.01.1994 tarihinden itibaren “Tek Düzen Hesap Planı” uygulamasına geçilmiştir. Hesap planına göre tespit edilen ticari kâr ile vergi mevzuatına göre tespit edilmesi gereken kâr farklı olabilecektir. Bu nedenle muhasebe usul ve esasları dikkate alınarak düzenlenecek mali tablolarda yer alacak dönem kâr veya zararı (ticari kâr/zarar) ile vergiye matrah olacak kâr veya zarar (mali kâr/zarar), bilanço ya da gelir tablosu üzerinde giderilmeyecek; vergiye tabi safi kazanç, mükellefler tarafından mali tablolar dışında hesaplanacaktır. Kurumlar vergisi mükellefleri, gelir tablosunda yer alan “Dönem Karı veya Zararı”nı Ticari Bilanço Karı veya Zararı olarak Kurumlar Vergisi Beyannamesinin ilgili satırına aktaracak ve kanunen kabul edilmeyen giderler ile kurumlar vergisinden istisna edilen kazanç ve iratları beyanname üzerinde göstereceklerdir (Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No: 4).

Yukarıdaki açıklamalara göre, Kurumlar Vergisi mükellefleri ticari kârdan mali kâra geçişlerinde aşağıdaki sırayı izlemek suretiyle Kurumlar Vergisi matrahına ulaşabilirler:

KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİ İÇİN TİCARİ KARDAN MALİ KARAGEÇİŞ	
KURUM KAZANCI (Ticari Bilanço Karı/Zararı)	(690-Dönem Kârı veya Zararı Hesabının bakiyesi)
EMİSYON PRİMİ (+)	(Emisyon Primleri Gelir Tablosunda yer almadığından) (520-Hisse Senedi İhraç Primleri Hesabının bakiyesi)
KKEG (+)	(Ticari kârın saptanmasında gider kaydedilen, ancak vergi kanunlarına göre gider yazılması kabul edilmeyen giderler ile yapılan bağış ve yardımların tamamı.)
DİĞER İNDİRİMLER (-)	
-Safi kârdan personele temettü ikramiyesi	(Ana sözleşme veya kuruluş kanunlarında yer alması kaydıyla)
-Toplu sözleşme farkları	
-Verilen vadeli çekler reeskont faiz gelirleri	
-Mali açıdan gerekli olmayan gelir tahakkukları	MSUGT uyarınca gelir kaydedilen ancak vergi kanunlarına göre gelir kaydedilmesi gerekmeyen gelirler.
-Önceki dönemlere ilişkin olarak bu dönem ödenen SSK primleri.	(Önceki dönemde ödenmediğinden KKEG olarak kurum kazancına eklenen primlerden, bu dönem ödenen kısmı)

İNDİRİM VE İSTİSNALARDAN ÖNCEKİ KURUM KAZANCI
ZARAR OLSA DAHI İNDİRİLECEK İSTİSNALAR VE İNDİRİMLER (-)
-İştirak kazançları istisnası
-Tam Mükellef kurucu intifa senetleri ile diğer intifa senetleri kar payları (KVK 5/1-a)
-Emisyon primi istisnası (KVK 5/1-ç)
-Yatırım fon ve ort. portföy işl. Kazancı ile Kanunda belirtilen diğer fon ve ortaklıkların kazançları (KVK 5/1-d)
-Taşınmaz, İştirak hissesi, kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakkı satış kazançları (KVK 5/1-e)
-Y.dışı inşaat onarma işlerinden sağlanan kazançlar (KVK 5/1-h)
-Eğitim öğretim kurumları ile rehabilitasyon mrk. kazançları (KVK 5/1-ı)
-Yurtdışı kazanç istisnaları (KVK 5/1-b-c-g)
-Serbest bölgelerde elde edilen kazançlar
-Teknoloji geliştirme bölgelerine ilişkin istisna
-Ar-Ge indirimi (KVK 10/1-a)

-Diğer İndirimler ve İstisnalar	Bu kazançların nelerden oluştuğunu açıklayan bir yazı beyannameye ayrıca eklenecektir. (Bu satıra yazılacak kazançlara örnek olarak; uluslararası anlaşmalarda yer alan Kurumlar Vergisine ilişkin istisnalar, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden veya devrinden sağlanan kazançlar vb.)
<i>Not: Bu istisnaların indirilmesi sonucunda mali kâr negatif olursa, bu tutar gelecek yıla GEÇMİŞ YIL ZARARI olarak devreder. Pozitif olursa zarar mahsubuna esas alınan tutar olur.</i>	
GEÇMİŞ YIL ZARARLARI (-)	(5 Yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yıl mali zararları) (2003-2007 yılları zararları)
KAZANCIN BULUNMASI HALİNDE İNDİRİLECEK İSTİSNA ve İNDİRİMLER (-)	(Yukarıdaki istisnaların uygulanması sonucunda kazancın kalması halinde uygulanacak istisnalar)
-Risturnlar (KVK 5/1-i)	(Kooperatiflerde söz konusudur.)
-Sponsorluk harc.(KVK 10/1-b)	
-%5'lik sınırlamaya tabi bağış ve yard. (KVK 10/1-c)	
-Eğitim ve Sağlık Tes. İle Yurt İnş. İlişk. Bağış Yard. (KVK 10/1-ç)	
-Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış Yard. (KVK 10/1-d)	
-Doğal afetlerde Başbakanlık aracılığıyla yapılan bağışlar (KVK 10/1-e)	
-Yatırım İndirimi (GVK Md. 19) (YENİ) (24.04.2003 tarihinden sonraki harcamalar ile yeni düzenlemeyi tercih edenler)	

-Toplam Yatırım İndirimi (GVK Ek Md. 1-6) (ESKİ) <ul style="list-style-type: none">• Gerçekleşen Yatırım Harcaması İnd.• Öngörülen Yatırım Harcaması İndirimi	(Fiilen indirilebilecek istisna tutarı yazılacaktır. Yaralanılabilecek toplam yatırım indiriminin ne kadarlık kısmının gerçekleşen ve öngörülen yatırım harcamalarına ilişkin olduğunu açıklayan bir yazı beyannameye eklenecektir. Bu yazıda varsa devreden yatırım indirimi de (gerçekleşenden ve/veya öngörülenden) gösterilecektir.
KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI	(-İndirimli KV uygulaması hariç-Bu matak üzerinden % 20 oranında vergi hesaplanır.)

11- KURUMLARA YAPILACAK ÖDEMELERDEN TEVKİFAT

11.1- Tam Mükellef Kurumlara Yapılan Ödemelerde Vergi Kesintisi

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

Öte yandan, Kanunun geçici 1. maddesinin;

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

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

ayrıca vergi kesintisi yapılmayacaktır

11.2- Vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar

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

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

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

11.3- Vergi kesintisi oranına ilişkin Bakanlar Kuruluna verilen yetki

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

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

11.4- Vergi kesintisine tabi tutulacak kazanç ve iratlar

11.4.1- Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin olarak yapılan hakediş ödemeleri

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

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

Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin olarak 01.01.2007 tarihinden itibaren yapılan hakediş ödemeleri üzerinden, 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %3 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

11.4.1.1- Konsorsiyum olarak yapılan işlere ilişkin ödemelerin durumu

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

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

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

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

hususlarının yer alması ve bunlara aynen uyulması gerekmektedir

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

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

Sözleşme kapsamında bulunan makine, teçhizat ve taşıtların yurt dışındaki ana merkez tarafından Türkiye’de bir işyeri ve daimi temsilcisi olmaksızın veya bunların bulunması halinde herhangi bir katkıları olmadan müstakilen temin edilmesi durumunda, sözleşmede belirtilen malzemelere ait bedellerin, inşaat ve onarım işleri dolay-

sıyla bu işi yapana inşaat işi kapsamında ödenen istihkak mahiyetinde olmadığı kabul edilecek ve vergi kesintisine tabi tutulması söz konusu olmayacaktır.

11.4.2- Taşınmazların kiralanması karşılığında yapılan kira ödemeleri

11.4.2.1- Kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında yapılan kira ödemeleri

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

01.01.2008 tarihinden itibaren 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri üzerinden %20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

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

11.4.2.2- Dernek veya vakıflara ait taşınmazların kiralanması karşılığında yapılan kira ödemeleri

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

Bu kesintinin yapılmasında, kendisine kira ödemesinde bulunulan derneğin, kamuya yararlı dernek ya da vakfın Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış vakıf olması önem arz etmemektedir Başka bir deyişle, mazbut vakıflar hariç, hiçbir ayırım yapılmaksızın tüm dernek veya vakıflara ödenen kira bedellerinden bu kesintinin yapılması gerekmektedir

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

11.4.2.3- Diğer kurumlar vergisi mükelleflerine ait taşınmazların kiralanması karşılığında yapılan kira ödemeleri

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

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

11.4.2.4- Devlete, özel idarelere, belediyelere ve köylere ait taşınmazların kiralanması karşılığında yapılan kira ödemeleri

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

11.4.3- Her nevi tahvil ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler

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

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

11.4.3.1- Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışlarında vergi kesintisi

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

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

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

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

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

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

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

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

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

11.4.4- Mevduat faizleri

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

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

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

11.4.5- Katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları

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

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

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

11.4.6- Kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığında ödenen kâr payları

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

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

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

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

11.4.7- Repo gelirleri

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

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

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

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

11.4.8- Vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan kâr paylarında vergi kesintisi

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

Öte yandan, kurumlarca kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımını sa yılmayacaktır.

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

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

11.4.9- Fon ve yatırım ortaklıklarının istisna kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisi

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

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

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

11.4.9.1- Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının istisna kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisi

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

11.4.9.2- Portföyü Türkiye’de Kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisi

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

11.4.9.3- Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının istisna kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisi

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

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

11.4.9.4- Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının istisna kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisi

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

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

11.4.9.5- Emeklilik yatırım fonlarının istisna kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisi

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

11.4.9.6- Konut finansmanı fonları ve varlık finansmanı fonlarının istisna kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisi

Konut finansmanı fonları ve varlık finansmanı fonlarının kazançlarının vergilendirilmesinde 257 ve 258 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde yer alan açıklamaların göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

11.5- Vergi kesintilerine ilişkin beyannamenin verilme yeri ve zamanı

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

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

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

11.6- Dağıtılan kâr paylarında vergi kesintisi

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

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

Buna göre,

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

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

Öte yandan;

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

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

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

Tam mükellef kurumlarca;

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

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

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

Diğer yandan, tam mükellef kurumlarca kârın dağıtılmayıp şirket sermayesine eklenmesine karar verilmesi halinde, kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımını sayılmadığından, sermayeye ilave edilen bu tutar üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Sonuç olarak tam mükellef kurumlar tarafından kar dağıtımı yapılması halinde kar payı alan kişilerin hukuki durumuna göre, kurumun tevkifat yapma yükümlülüğü aşağıda tablo halinde gösterilmiştir:

	Tevkifat Yükümlülüğü	
	Var	Yok
Kar Payı Elde Eden Kişi		
Tam mükellef kurum	-	X
Dar mükellef kurum (işyeri veya daimi temsilcisi var ise)	-	X
Tam mükellef gerçek kişi (*)	X	-
Gelir vergisi mükellefi olmayan kişi	X	-
Gelir vergisinden muaf olan kişi	X	-
Kurumlar vergisi mükellefi olmayan kurum	X	
Kurumlar vergisinden muaf olan kurum	X	
Dar mükellef gerçek kişi	X	-
Dar mükellef kurum (işyeri veya daimi temsilcisi yok ise)	X	-
Gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükellef kişi	X	-

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

11.7- Vergi kesintisi oranı

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

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

11.8- Geçmiş Yıl Karlarının Dağıtılması Halinde Tevkifat Uygulaması

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

Bu madde hükmüne göre, kurumlar vergisi mükelleflerinin,

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

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

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

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

Diğer taraftan, 01.01.1999–31.12.2002 tarihleri arasındaki hesap dönemlerine ilişkin normal kazançların dağıtımına tabi tutulması halinde ise dağıtılan bu kar payları üzerinden, gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır

Ayrıca, 1999 yılına ilişkin olarak elde edilen kazançlara uygulanan yatırım indiriminin Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun E. 2003/3, K. 2003/3 sayılı Kararı ile istisna kavramı içinde düşünülmesinin hukuken mümkün bulunmadığı yönünde karar verilmiş ol-

ması nedeniyle, 1999 yılı kazançları üzerinden indirim konusu yapılan, ancak yargı kararı uyarınca tevkifata tabi tutulmamış veya yapılan tevkifatları düzeltilmiş bulunan yatırım indirimi tutarına isabet eden kazançların kar dağıtımına tabi tutulması halinde, bu kazançlar üzerinden kar payı dağıtımına bağlı tevkifat yapılacaktır

11.9- Kar Payı Elde Eden Kişilerin Hukuki Statülerinin Belirle - nememesi Durumunda Tevkifat Uygulaması:

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

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

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

Buna göre, kar payı dağıtacak şirketin ihraç ettiği nama yazılı hisse senetlerinin kimlerin elinde bulunduğu pay defterinden tespiti mümkün olduğundan, tam/dar mükellefiyet esasında kurumlar vergisi mükellefi olanlar adına (kurumlar vergisinden muaf olanlar ile kurumlar vergisine tabi olmayanlar hariç) kayıtlı bulunan senetlere isabet eden kar payı tutarları üzerinden tevkifat yapılmayacaktır

Söz konusu tevkifatın yapılmaması için nama yazılı hisse senetleri ni elinde bulunduran kişinin hukuki statüsünün herhangi bir tereddüte yer vermeyecek şekilde belirlenmiş olması gerekir.

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

si durumunda, hak sahibinin tevkifat yapılmayacak kurumlardan olduğu hususu kar dağıtımını yapacak şirket tarafından belirlenecektir. Müşterilerin veya ortakların hukuki statüleri ve mükellefiyet bilgileri hakkında herhangi bir tereddüt bulunması halinde, aracı kurumlar veya kar payı dağıtacak şirketler, bunlardan durumlarını Ticaret Sicil Gazetesi, vergi levhası veya bağlı oldukları vergi dairesinden alacakları bir yazı ile tevsik etmelerini de isteyebilecektir.

Hisse senetlerinin maliklerinin hukuki statülerinin ve mükellefiyet bilgilerinin kar payı dağıtacak şirkete yukarıda belirtildiği şekilde bildirilmemesi veya hisse senedi sahiplerince tevsik edilmemesi halinde, dağıtımını yapacak şirketin vergi sorumluluğundan kurtulabilmesi için söz konusu hisse senetlerine isabet eden kar payı ödemelerinin tamamı üzerinden, Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b maddesine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekir. Bu durumda, kar payları üzerinden yapılacak tevkifat tam mükellef kurumlar ile Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde eden dar mükellef kurumlar için nihai vergi niteliğinde olmayacaktır. Dolayısıyla, tevkif edilen bu vergiler aşağıda belirtilen esaslar dahilinde söz konusu mükelleflerin doğmuş ve doğacak tüm vergi borçlarına mahsup edilebileceği gibi geçici vergi ve kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanacak vergiye de mahsup edilebilecektir.

Elde ettikleri kar payları üzerinden tevkifat yapılan kurumların, bu kar paylarını aynı takvim yılı içerisinde tekrar ortaklarına dağıtmaları halinde, dağıtacakları kar payları üzerinden, Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b maddesi uyarınca gelir vergisi kesintisi yapılarak, dağıtımın yapıldığı aya ilişkin muhtasar beyanname ile beyan edilecek ve bu beyanname üzerinden hesaplanan vergiden kar dağıtımına bağlı önceki aşamada tevkif edilen vergi mahsup edilecektir.

Diğer taraftan, sözü edilen hisse senetlerinden elde edilen kar paylarının aynı takvim yılı içinde dağıtılmaması veya mükellef tarafından talep edilmesi halinde tevkif suretiyle ödenen vergiler, kurumun diğer vergi borçlarına mahsup edilecektir.

Söz konusu mahsup işlemlerinin yapılabilmesi için hisse senedinin maliki olan kurumlar, kar dağıtımını yapan şirketlere ve/veya Takasbank'a veya aracı kuruma müracaat ederek, bunlardan hisse senedinin nevi, adedi, tutarı ve dağıtılan kar payı üzerinden tevkif edilen verginin miktarı ile söz konusu tevkifatın vergi dairesine ödendiğine ilişkin makbuzun tarih ve numarasını içeren bir yazı alacaklar ve bu yazıyı mahsup talep dilekçesi ile birlikte bağlı buldukları vergi dairesine ibraz edeceklerdir. Bu yazıyı ibraz eden kurumların, vergi borçlarına mahsuben iade talepleri, banka teminat mektubu aranmaksızın ve vergi türü ve miktar sınırlaması olmaksızın yerine getirilecektir.

Anılan kurumlarca, tevkif edilen bu vergilerin Kurumlar Vergisi Kanununun 44 üncü maddesi hükmü uyarınca, yıl içerisinde verilecek geçici vergi beyannameleri ile kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan vergiden de mahsup edilebileceği tabiidir.

Kar payı üzerinden tevkif edilen söz konusu vergilerin nakden iadesinin talep edilmesi halinde ise yukarıda belirtilen belgenin aranılmasının yanı sıra, 169 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile konuya ilişkin diğer genel tebliğlerde yer alan esaslara göre işlem

yapılacaktır.

Yukarıda belirtildiği şekilde vergi yükünden arındırılan bu kar paylarının, elde eden kurum tarafından daha sonra dağıtıma tabi tutulması halinde, bu kar payları üzerinden dağıtım aşamasında Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b maddesi uyarınca gelir vergisi ve fon payı kesintisinin yapılması gerekecektir.

11.10- İstisna kazançların vergi kesintisi karşısındaki durumu

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

4842 sayılı Kanunla getirilen vergileme rejimi, prensip olarak istisna kazançlar üzerinden vergi kesintisi yapılmamasını öngörmekle birlikte, aynı Kanunla Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 61 inci madde ile yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançların vergilendirilmesine yönelik olarak özel bir düzenleme yapılmıştır. Buna göre, madde kapsamında bulunan yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılacak dağıtılmasın %19,8 oranında vergi kesintisi yapılmaya devam olunacaktır.

11.11- Avans kâr payı dağıtımı

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

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

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

Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinde dağıtılabilecek avans kâr payı ise devam eden işlerin gerçekleşen maliyet ve hakedişleri arasındaki müspet farktan, kesinti suretiyle ödenen vergiler indirildikten ve varsa geçmiş yıl zararlarının tamamı ile kanunlara ve esas sözleşmeye göre ayrılmak zorunda olan yedek akçeler düşüldükten sonra kalan kısmın yarısını geçemeyecektir.

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

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

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

Avans kâr payı dağıtımında kurum ortakları açısından elde etme, kurumun yıllık safi kazancının kesinleşip, nakden veya hesaba dağıtıldığı tarihte gerçekleşecektir. Şu kadar ki bu süre ilgili hesap dö-

nemine ilişkin beyannamenin verildiği hesap döneminin sonunu geçemeyecektir.

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

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

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

11.12- Dar Mükellefiyette Vergi Kesintisi

Kurumlar Vergisi Kanununun 30. maddesinde dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlardan yapılacak vergi kesintisi düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, kazanç ve iratları nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından nakden veya hesaben ödeme veya tahakkuk ettirme aşama-

sında avanslar da dâhil olmak üzere gayri safi tutarı üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır

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

11.12.1- Dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye’de bulunan işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen kazanç ve iratlarda vergi kesintisi

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

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

üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır

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

kesintisine tabi tutulan menkul sermaye iratları hariç) üzerinden anılan Kanunun 30. maddesine göre vergi kesintisi yapılmayacaktır.

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

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

11.12.2- Vergi kesintisine tabi kazanç ve iratlar

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

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

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

sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 01.01.2007 tarihinden itibaren %20),

- Tam mükellef kurumlar tarafından, dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan ve Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kâr payları (Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç), (Kanunun 30 uncu maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca -%15- vergi kesintisi yapılacaktır Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla faaliyet gösteren dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden ise kesinti yapılmayacaktır).
- Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar ile (c) bendinde belirtilen şirketlerin (b) bendindeki şartları taşıyan iştirak kazançlarından anonim veya limited şirket niteliğindeki dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr payları (Anılan kâr paylarından yapılacak vergi kesintisi oranı, Kanunun 30. maddesinin dördüncü fıkrasına göre, 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında belirlenen oranının yarısı (%7,5) olarak uygulanacaktır),
- Türkiye’de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan dar mükelleflerin, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayırılarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar (Söz konusu kazançlar üzerinden, 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereğince 01.01.2007 tarihinden itibaren %0 oranında vergi kesintisi yapılacaktır),

- Yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutarlar (2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile %15 oranında kesinti yapılacaktır),
- Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dâhil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler (bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın %30 oranında vergi kesintisi yapılacaktır).

Bu düzenleme ile, vergi cenneti olarak nitelenen ülkelerde yerleşik gerçek veya tüzel kişilere çeşitli adlar altında yapılacak ödemelerle, Türkiye'deki vergi matrahlarının azaltılması engellenmek istenmiştir. Ancak henüz bu konuda bir B.K.K. mevcut değildir.

12- KURUMLAR VERGİSİ ORANI VE GEÇİCİ VERGİ

Kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden %20 oranında alınır

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

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

Ayrıca, Kurumlar Vergisi Kanununun 32. maddesinin dördüncü fıkrasında yabancı ulaştırma kurumlarında vergi oranını karşılıklı olmak şartıyla, ülkeler itibarıyla kara, deniz ve hava ulaştırma kurumları için ayrı ayrı veya topluca sifira kadar indirme veya bu madde de yazılı oranın bir katını geçmemek üzere yeni bir oran tespit etme hususunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir. Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 1. maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, yeni Bakanlar Kurulu Kararı alınıncaya kadar yabancı ulaştırma kurumlarının vergilendirilmesine ilişkin olarak daha önceki tarihlerde alınan Bakanlar Kurulu Kararlarında belirlenmiş olan oranlar yasal sınırı aşmamak üzere yürürlükte bulunmaktadır.

13- YURT DIŞINDA ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBU

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

Yurt dışı kazançlar üzerinden ödenip Türkiye’de tarh olunacak vergilerden mahsup edilebilecek yurt dışında ödenen kurumlar vergisi

ve benzeri vergiler, hiçbir surette yurt dışında elde edilen kazançlara %20 kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacaktır.

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

Kurumlar Vergisi Kanununun 7. maddesinin uygulandığı hallerde (kontrol edilen yabancı kurumun kazancının vergilendirilmesinde), kontrol edilen yabancı kurumun ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler, söz konusu kurumun Türkiye’de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

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

13.1- Yurt dışında ödenen vergilerin geçici vergiden mahsubu

Yurt dışında ödenen vergilerin geçici vergiden mahsubu mümkündür. Geçici vergilendirme dönemi içinde yurt dışından elde edilen gelir bulunması halinde, bu gelirler üzerinden elde edildiği ülkelerde kesinti veya diğer şekillerde ödenen vergiler, o dönem için hesaplanan geçici vergi tutarından da mahsup edilebilecektir. Ancak,

indirilecek tutar, yurt dışında elde edilen kazançlara %20 geçici vergi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacaktır

14- YURT İÇİNDE KESİLEN VERGİLERİN MAHSUBU

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

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

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

15- YURT DIŞINDA ÖDENEN VERGİLERİN, YURT İÇİNDE ÖDENEN VERGİLERİN VE GEÇİCİ VERGİNİN MAHSUP SIRASI

Yurt dışında ödenen vergiler, Kurumlar Vergisi Kanununa göre hesaplanan kurumlar vergisinden öncelikle mahsup edilecek, artan tutarın bulunması halinde yurt içinde kesinti suretiyle ödenen vergiler ve geçici vergi mahsup edilecektir. Ayrıca, Kanunun 33 üncü maddesinde yer alan sınırlamalar asıl olmak kaydıyla zarar mahsubu ve ya istisnalar sonucu ilgili yılda Türkiye’de vergiye tabi kurum ka-

zancının 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.

16- KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNE EKLENECEK BİLDİRİM VE BELGELER İLE KURUMLAR VERGİSİNİN ÖDENMESİ

- Ayrıntılı Bilanço ve Ayrıntılı Gelir Tablosu veya İşletme Hesabı Özeti (Ayrıntılı Bilanço ve Gelir Tablolarının “Önceki Dönem” sütunları da doldurulacaktır)
- Beyannameye eklenecek bilanço ve gelir tablolarının önceki dönem sütunlarının doldurulması, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile getirilen bir zorunluluk olduğundan, Damga Vergisi uygulamasında önceki dönem sütunları da doldurulan mali tabloların birbirine bağlı bir işlem kabul edilerek Damga Vergisine tabi tutulmaktadır. Bu nedenle beyanname ekinde verilecek bilanço ve gelir tabloları için Damga Vergisi tek olarak hesaplanacaktır.
- 2009 yılı aktif toplamı 9.099.600 TL'yi veya net satışları toplamı 20.221.200 TL'yi (Parasal hadler; 10 sıra no.lu MSUGT uyarınca bir önceki yıla ilişkin parasal hadlerin yeniden değerlendirilmesinde artırılması suretiyle hesaplanmıştır) aşan mükellefler Ayrıntılı Bilanço ve Gelir Tablosu yanısıra Ek Mali Tabloları düzenleyecekler ve bu tablolardan “Kar Dağıtım Tablosunu” beyannamelerine ekleyeceklerdir.
- Kesinti yoluyla ödenen vergilere ilişkin belgeler.

- Yabancı ülkelerde ödenen vergilere ilişkin belgeler.
- Ortakları arasında dar mükellef ortağı bulunan kurumların bu ortaklarının adları, ünvanları ve ikametgah adreslerine ilişkin bildirim.
- Beyannamedeki tabloların yetersizliği nedeniyle ayrıca düzenlenen liste ve ekler.
- Kurum ortaklarına ve yönetim kurulu üyelerine ilişkin bildirim. (Bu bildirimde; sermaye şirketlerinde yönetim kurulu başkan ve üyeleri, genel müdürleri -limited şirkette müdürler- şirketi temsil yetkili kişiler ile bunlar dışında kalan ve hesap döneminin kapandığı tarih itibariyle en yüksek hisseye sahip beş ortağın adı, ünvanı ve vergi numarası).
- Kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden tahakkuk ettirilecek kurumlar vergisi, beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar bir defada (tek taksit) ödenecektir.

17- E-BEYANNAME UYGULAMASI

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

