

KURUMLAR VERGİSİ

BEYANNAME DÜZENLEME

REHBERİ - 2004

Ercan AKBAY
Baş Hesap Uzmanı

TÜRMOB YAYINLARI- 261
ANKARA - 2005
Sirküler Rapor Serisi
Seri No: 2005 - 4

TÜRMOB Adına Sahibi
Mehmet TİMUR

Sorumlu Yazışleri Müdürü
Ali E. DOĞANOĞLU

Dizgi - Düzenleme

TÜRMOB
Basın - Yayın Servisi

Yayın Türü

Yaygın Süreli

Baskı

Grup Matbaası
(0.312) 384 73 44

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

ÖNSÖZ

Muhasebecilik, mali müşavirlik mesleği sürekli bir gelişim ve değişim içinde kendini yenilemek zorundadır. Bu yüzden TÜRMOB'un temel politikalarından birini eğitim faaliyetleri oluşturmaktadır. TÜRMOB ve Odalarımızın en fazla ağırlık verdiği konuların başında eğitim seminerleri ve yayınlar gelmektedir.

Meslektaşlarımızın ve aday meslek mensuplarımızın ihtiyaç duyacakları bilgiye, en kolay şekilde ulaşmalarını sağlamak, TÜRMOB'un temel hedeflerinden birisidir. Geniş bir yayın yelpazesi ile bu eğitim ve bilgileneilmeye yönelik ihtiyacı karşılamaya çalışıyoruz. **Sirküler Rapor** yayınımla mevzuatta meydana gelen değişiklikleri ve uygulamaya yönelik bilgilendirmeyi sağlama gayreti içindeyiz.

Sirküler Rapor kitaplarımız bir okuma komisyonu tarafından incelenen sonra basılarak sizlerin istifadesine sunulmaktadır.

Siz değerli meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin beğeni ve takdirini toplayacağına inandığımız 20054 Seri Numaralı bu kitabı; Baş Hesap Uzmanı Ercan AKBAY tarafından hazırlanan "**Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi - 2004**" isimli eser oluşturuyor. Bu çalışma bir kaynak kılavuz niteliğinde olup konuyu örnekleri ile açıklamaktadır.

Sirküler kitaplarımız, bir plan doğrultusunda hazırlanarak, her ay bir kitap olarak sizlere ulaştırılmaktadır. Kitabın, meslek camiamıza ve uygulamacılara faydalı olmasını diliyorum. Eğitim serimize gösterilen ilgi ve destekten dolayı meslektaşlarımıza ve stajyerlerimize teşekkürlerimi sunarım.

Nail SANLI
Genel Sekreter

İÇİNDEKİLER

I.	Giriş	1
II.	Kurumlar Vergisine Tabi Kurumlar	3
III.	Beyanname Verilecek Haller	3
IV.	Safi Kurum Kazancının Tespiti	5
A.	Kurum Kazancının Tespitinde İndirilecek Giderler	7
	1. Gelir Vergisi Kanununa Göre (GVK Md.40)	7
	2. Kurumlar Vergisi Kanununa Göre (KVK Md. 14)	18
B.	Kurum Kazancının Tespitinde İndirilemeyecek Giderler	24
	1. Öz Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler	24
	2. Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler	24
	3. Sermaye Şirketlerince Dağıtılan Örtülü Kazançlar	25
	4. Ayrılan İhtiyat Akçeleri	26
	5. Dar Mükellef Kurumların Ana Merkeze veya Türkiye Dışındaki Şubelerine Yaptıkları Bazı Ödemeler	26
	6. Hesaplanan Kurumlar Vergisi ile Her Türlü Cezalar	26
	7. Menkul Kıymet Pazarlama Komisyonları	27
	8. Finansman Gider Kısıtlaması	27
	9. Esas Faaliyet Konusu ile İlgili Olmayan Deniz ve Hava Taşıtlarının Giderleri	27
	10. Basın Yoluyla İşlenen Fiilerden Dolayı Ödenen Tazminatlar	28
	11. Faizsiz Olarak Kredi Verenlere Ödenen Kar Payları İle Özel Finans Kurumlarınca Kar ve Zarara Katılma Hesabı Karşılığı Ödenen Kar Payları	28

12. Kurum Çalışanlarına Ödenen Temettü İkramesi	28
13. Diğerleri	29
C. Beyanname Üzerinde Yapılacak Diğer İndirimler	30
1. Ticari Kardan Mali Kara Geçişte Oluşan Zararlar İle Yurt Dışı Zararları	30
2. Bağış ve Yardımlar	33
3. Sponsorluk Harcamaları	38
D. Kurumlar Vergisinden İstisna Kazançlar	38
1. İştirak Kazançları İstisnası (KVK Md.8/1)	38
2. Risturn İstisnası (KVK Md.8/2)	40
3. Yatırım Fonları ve Yatırım Ortaklıklarının Kazançlarına İlişkin İstisna (KVK Md. 8/4)	42
4. Rüçhan Hakkı Kupon Satış Kazancı İle Emisyon Primi İstisnası (KVK Md. 8/5)	43
5. Yatırım İndirimi (GVK Md. 19)	43
6. İştirak Hisseleri veya Gayrimenkullerin Satışı İle Üretim ve Turizm Tesislerinin ve Bu Tesislere İlişkin Gayrimenkullerin Aynı Sermaye Olarak Konulmasından Doğan Kazançlara İlişkin İstisna (KVK Geç.Md. 28)	52
7. Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarma, Montaj İşleri ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarda İstisna (KVK Md.8/7)	55
8. Bankaların ve Özel Finans Kurumlarının Devir ve Birleşmeleri İle Gayrimenkul ve İştirak Hisselerinin Satışından Doğan Kazançlara İlişkin İstisna (KVK Geç.Md.29/1, 6, 7)	56
9. Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası (KVK Md.8/8)	59
10. 4325 Sayılı Kanunla Tanınan İstisna	61
11. Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna (4490 Sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu Md. 12)	62
12. Teknoloji Geliştirme Bölgelerindeki Yazılım ve Ar-Ge'ye Dayalı Üretim Faaliyetlerinden Elde Kazançlara İlişkin İstisna	63

13. Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazanç İstisnası	.63
14. Diğer İstisnalar	.64
15. Finansman Fonu	.65
16. İstisnalarla İlgili Bazı önemli Konular	.66
E. Kurumlar Vergisinin Hesaplanması	.66
F. Kurum Kazancının Dağıtılması Halinde Gelir Vergisi Kanununa Göre Yapılacak Tevkifat ve Bunun Hesaplanması	.71
1. GVK'nın 94/6-b Maddesi Uyarınca Yapılacak Tevkifat	.71
2. Gelir Vergisi Kanununun 94/6-a Maddesine Göre Yapılacak Tevkifat	.85
3. GVK'nın 94. Maddesinin 6 Numaralı Bendinin (a) ve (b)Alt Bentlerine Göre Yapılan Tevkifatın Beyanı ve Ödenmesi	.86
G. Kurumlar Vergisi Beyannamesine Eklenenecek Bildirim ve Belgeler ile Kurumlar Vergisinin Ödenmesi	.87
H. Uygulama Örnekleri	.89

I. GİRİŞ

Kurumlar Vergisine tabi kurumların elde ettiği gelirlerin (kurum kazancının) vergilendirilmesi 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerine göre yapılmaktadır. 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.

Bilindiği üzere 4842, 4884, 4962, 5024, 5035, 5084, 5228 ve 5281 sayılı Kanunlarla vergi kanunlarında önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler gözönünde bulundurulduğunda 2004 yılı kurum kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin esasları kısaca aşağıdaki gibi açıklayabiliriz.

- Kurumlar vergisi, her ne kadar kanuni oranı %30 olsa da, Geçici 32. madde gereğince, 2004 yılı kazançlarının vergilenmesinde tespit olunan kurum kazancı üzerinden **%33** oranında alınacaktır. Bu durum 01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılan fon payı uygulamasının yol açacağı vergi kaybını telafi etmek için düşünülmüş geçici bir düzenlemedir. İzleyen yıllarda vergi oranı %30 olarak uygulanacaktır.
- Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinin (b) alt bendinde 4842 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerle, kurumların istisna kazançları ile normal kazançları ayırımına son verilerek istisna olsun olmasın tevkifat karın dağıtılması aşamasına bırakılmıştır. Dağıtılan kazancın istisna kaynaklı olup olmamasının tevkifata etkisi bulunmamaktadır.

- Halka açık şirket ile halka açık olmayan şirketlerden elde edilen kar payı ayırımı da kaldırılmak suretiyle, her iki tür şirket tarafından dağıtılan kar paylarının aynı oranda vergilendirilmesi öngörülmüştür.
- Tam mükellef kurumlarda, kurum kazancının dağıtılması halinde dağıtılan kar paylarından, kar payını alan kişilerin durumuna bağlı olarak Gelir Vergisi Kanununa göre %10 oranında tevkifat yapılacaktır (Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile GVK'nın geçici 62. madde hükümleri gözönünde bulundurulmalıdır). Karın dağıtılmayarak ihtiyatlara veya sermayeye ilavesi halinde ise tevkifat yapılmayacaktır.
- Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumlar, Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iradının ana merkeze aktarılan tutarı üzerinden Gelir Vergisi Kanununa göre %10 oranında tevkifat yapacaklardır (Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile GVK'nın geçici 62. madde hükümleri gözönünde bulundurulmalıdır).
- 4842 sayılı Kanunla prensip olarak istisna kazançlar üzerinden tevkifat yapılmaması öngörülmekle birlikte, GVK'nın geçici 61. maddesi gereğince tercihini yeni düzenlemeden yana kullanmayanlar, 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen veya düzenlenecek yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırım harcamaları için, hesaplanan yatırım indirimi istisna tutarı üzerinden, dağıtılsın dağıtılmasın %19,8 oranında gelir vergisi tevkifatı yapacaklardır.

Bu esaslara göre 2004 yılı kurum kazançlarının beyanı aşağıdaki gibi olacaktır.

II. KURUMLAR VERGİSİNE TABİ KURUMLAR

Kurumlar Vergisi Kanununun 1. maddesinde aşağıda yazılı kurumların kazançlarının Kurumlar Vergisine tabi olduğu belirtilmiştir;

- Sermaye şirketleri (Anonim, Limited, Eşanlı Komandit Şirketler ile aynı mahiyetteki yabancı kurumlar, Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları),
- Kooperatifler,
- İktisadi Kamu Müesseseleri,
- Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler,
- İş ortaklıkları.

Kurumlar vergisi uygulamasında sendikalar dernek, cemaatler vakıf hükmündedir. Diğer taraftan Kanunun 7. maddesinde sayılan bazı kurumlar vergiden muaf tutulmuşlardır. Ayrıca bazı kurum kazançları Kanunun 8 ve bazı geçici madde hükümleriyle sürekli veya geçici olarak vergiden istisna edilmişlerdir. 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).

III. BEYANNAME VERİLECEK HALLER

Tam mükellefiyette, Kurumlar Vergisi Kanununun 1. maddesinde sayılan;

- Sermaye şirketleri (Anonim, Limited, Eşanlı Komandit Şirketler ile aynı mahiyetteki yabancı kurumlar, Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları),

- Kooperatifler (KVK'nın 8/16. maddesindeki muafiyet şartlarına haiz olmayanlar),
- İktisadi kamu müesseseleri,
- Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler (Sendikalar ve cematlere ait olanlar dahil),
- İş ortaklıkları,

Bir hesap dönemine ilişkin beyannamelerini, Kurumlar Vergisi Kanununun 21. maddesi uyarınca, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın onbeşinci günü akşamına kadar, kendilerine özel hesap dönemi tanınan kurumlar ise özel hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın onbeşinci 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.

Tam otomasyona bağlı vergi dairesi mükelleflerinden 31.12.2004 itibariyle aktif toplamı 200.000 YTL veya 2004 hesap dönemine ait ciroları toplamı 400.000 YTL'yi aşan mükelleflerin, 2004 yılına ilişkin olarak 2005 yılında verecekleri kurumlar vergisi beyannamelerinin elektronik ortamda verilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Hadlerin altında kalan mükelleflerin de istemeleri halinde elektronik ortamda beyanname verebilecekleri tabiidir (Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Seri No: 346). Elektronik ortamda verilecek beyannameler de yine 15 Nisan'a kadar verilecektir. Gelir Vergisi beyannameleri için de bu yıl ilk kez getirilen elektronik ortamda verilme zorunluluğunda, ilk uygulama yılı olması nedeniyle Mart ayının sonu

na kadar beyanname verme süresi uzatılmıştı. Benzeri bir uygulama Kurumlar Vergisi beyannamesi için de beklenilmektedir. Ancak mükelleflerin bu konuda ihtiyatlı davranıp 15 Nisan tarihine göre kendilerini hazırlamaları doğru olacaktır

Dar mükellefiyette ise Türkiye’de ticari ve zirai faaliyette bulunan yabancı kurumlar mutlaka, yıllık Kurumlar Vergisi beyannamesi vermek, ve bütün gelir unsurlarını beyannamede toplamak zorundadırlar. Vergileme, bu beyanname ile bildirilen toplam kurum kazancı üzerinden yapılır Ticari ve zirai faaliyette bulunmayan dar mükellef kurumların tevkifata tabi tutulmuş bazı kazançları için yıllık beyanname verilmez, verilen beyannameye bu kazançlar dahil edilmez, böylece tevkifat, nihai vergileme olur. Bazı kazançlar için ise beyanname vermeleri ihtiyaridir. 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.

IV. SAFİ KURUM KAZANCININ TESPİTİ

Kurumlar Vergisi Kanununun 13. 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 iştigal eden kurumların bu faaliyetlerinden doğan kazançlarının tespitinde GVK’nın 59. maddesinin son fıkrası hükmü de nazara alınır). Dolayısıyla kurum kazancı, GVK’nın 40 ve KVK’nın 14 ve 15. maddeleri gözönünde bulundurularak, GVK’nın 38. maddesinde öngörülen bilanço esasında ticari kazancın tespitine ilişkin hükümleri uya-

rınca belirlenmektedir. Ayrıca Vergi Usul Kanununun değerleme hükümleri ile diğer kanunlardaki özel hükümler de göz önünde bulundurulacaktır. Belirlenen kurum kazancına indirim ve istisnalar uygulanarak kurumlar vergisi matrahına ulaşılr

2003 yılı kazançlarının tespitinde uygulanan; maliyet artış fonu, yeniden değerleme, finansman gideri kısıtlaması, LIFO stok değerleme yöntemi uygulamaları; 5024 sayılı Kanunla 01.01.2004 tarihinden itibaren “enflasyon düzeltmesi”ne geçildiğinden yürürlükten kaldırılmıştır Ancak 5024 sayılı Kanunun Geçici 1. maddesi ile, 2003 yılı cirosu 15 milyon YTL (15 trilyon TL) veya net aktif büyüklüğü 7,5 milyon YTL (7,5 trilyon TL)’yi aşmayan mükelleflerce 2004 yılı geçici vergi dönemlerine ilişkin matrahların tespitinde ihtiyari olarak uygulanan bu müesseseler 2004 yılı kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmayacak, enflasyon düzeltmesi hükümlerine göre belirlenen matrah esas alınacaktır

Ancak 01.01.1994 tarihinden itibaren uygulanan 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.

A. KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE İNDİRİLECEK GİDERLER

1. Gelir Vergisi Kanununa Göre (GVK Md.40)

a) 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'nın 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 aşan kısımları, normal tamir ve bakım giderleri, değeri 2004 yılı için 440,-YTL'yi (440 milyon TL'yi) aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaş giderleri ve yurt dışında açılan büro giderlerini vb. sayabiliriz.

Maliyet unsuru olan giderler ile amortisman tabi iktisadi kıymet bedellerinin doğrudan gider yazılmamaları gerekir Ayrıca 4644 sayılı Kanunun ek 3. maddesi ile Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün gençlik spor hizmet ve faaliyetlerini desteklemek amacıyla özel ve tüzel kişilerin sponsorluk yapabileceği ve sponsorların uluslararası resmi spor organizasyonları ile Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğüne uygun görülen spor tesisleri için yapacakları ayni ve/veya nakdi harcamaları GVK ve KVK'ya göre gider yazabileceği hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla bu harcamalar herhangi bir sınırla bağlı ol

maksızın gider yazılabilecekti. Ancak 5228 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen mükerrer 14. madde ile Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde sponsorluk harcamalarının beyanname üzerinden indirilmesi öngörülmüştür. Maddenin (e) bendi aşağıdaki gibidir. “3289 sayılı *Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17.6.1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50’si.*” Böylece daha önce sınırsız şekilde gider yazılabileceği kabul edilen sponsorluk harcamaları, son durumda beyanname üzerinden indirilecek indirim olarak kabul edilmiş ve profesyonel spor dalları için %50 sınırı getirilmiştir

b) 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 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 aşmamak şartıyla ticari kazançtan indirilmesini öngören bir müessesedir. Dolayısıyla götürü gider hesaplanabilmesi için harcamanın yapılmış ve işletmenin malvarlığında bir azalma meydana gelmiş olması gerekir

Götürü gider uygulamasına ilişkin ayrıntılı açıklamalar 194 ve 197 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde yapılmış olup, 233 seri no.lu Genel Tebliğ ile de ihracat hasılatı dolayısıyla götürü gider uy

gulamasından sadece ihracatı gerçekleştirenlerin yararlanabileceği, ihracatçıya ihrac kaydıyla mal teslim edenlerin ise bu istisnadan yararlanamayacakları (daha önce bu istisnadan katkıları oranında yararlanıyorlardı) açıklanmıştır

c) Çalışanlara İlişkin Giderler

Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatında 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, GVK’nın 40/2. maddesi uyarınca indirilecek giderlerdendir.

SSK primlerinin gelir ve kurumlar vergisi yükümlülerince gider yazılabilmesi için 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun değişik 80. maddesi hükmü uyarınca “İşveren, bir ay içinde çalıştırdığı sigortalıların primlerine esas tutulacak kazançlar toplamı üzerinden, bu Kanun gereğince hesaplanacak prim tutarlarını ücretlerinden kesmeye ve kendisine ait prim tutarlarını da bu miktara ekleyerek en geç ertesi ayın sonuna kadar Kuruma ödemeye mecburdur.” denilmiş, aynı maddenin üçüncü fıkrasında da “*Kuruma ödenmeyen prim Gelir ve Kurumlar Vergisi uygulamasında gider yazılmayacağı*” ifade edilmiştir.

Dolayısıyla SSK priminin gider olarak dikkate alınabilmesi için bu primlerin Sosyal Sigortalar Kurumuna fiilen ödenmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle, sigorta primleri, dönemine ve ait olduğu yıla bakılmaksızın fiilen ödendiği tarihte gider yazılacaktır.Yine 506 sayılı Kanunun 80. maddesi gereğince bir aya ait sigorta primleri er-

tesi ayın sonuna kadar ödenebileceğinden, Aralık ayına ait olan sigorta primlerinin ertesi yılın Ocak ayı içinde ödenmesi durumunda bu primler Aralık ayının gideri olarak dikkate alınabilecektir (174 seri no.lu GVGTT).

Ayrıca Maliye Bakanlığının 06.11.2002 gün ve 44652 sayılı muktezasında; ölçümleme ile ortaya çıkan işçilik farkına (asgari işçilik uygulaması) ilişkin olarak ödenen sigorta primlerinin de gider yazılabileceği açıklanmıştır

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

Zarar ziyan ve tazminatların 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. Telefon, elektrik, su, doğalgaz iletim ve dağıtım kuruluşlarına ödenen gecikme faizleri vade farkı niteliğinde olup gider yazılabilirler.

e) İşle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenezip seyahat ve ikamet giderleri

Bu giderler işle ilgili kişilere ait ve yapılan işin ehemmiyeti, genişliği ve seyahat maksadının gerektirdiği süre ile mütenezip olmalıdır.

f) Taşıt giderleri

İşte kullanılan ve mülkiyeti işletmeye ait olan veya kiralanmış bulunan binek otomobillerinin giderlerinin tamamı gider kaydedilebilecektir. Taşıtların giderlerinden kasıt, genel olarak taşıtların tamir bakım, yakıt ve benzeri cari giderleridir Finansal kiralama yoluyla edinilen taşıtların finansal kira giderleri (01.07.2003 tarihinden itibaren yapılan finansal kiralama işlemlerinde kiralanın kıymetin amortismanı ile kira bedelinin içerisinde yer alan faiz gideri) ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşın işletmelerden veya diğır şekilde kiralanın taşıtların kira giderleri GVK'nın 40/1. maddesi kapsamında da gider yazılabilir.

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 aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman (kıst amortisman) ayrılacaktır

GVK'nın ticari kazancın tespitinde gider kabul edilmeyen ödemelere ilişkin 41. maddesinin 7 numaralı bent hükmü ile, 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.

Binek otomobil dışında kalan diğır taşıtların (Kamyon, otobüs, kamyonet, minibüs vb.) gider ve amortismanlarının tamamı, bu ta

şıtların işte kullanılmalari şartıyla ticari kazancın tespitinde indirilebilecektir. İşletmenin esas faaliyetinin nakliyecilik olup olmaması söz konusu taşıtların giderlerinin ve amortismanlarının tamamının indirilmesine etki etmemektedir.

g) İşletme ile ilgili aynı vergi, resim ve harçlar

İşletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar. [MTV Kanununun I, III ve IV sayılı tarifelerinde yer alan taşıtlara ait (ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç) motorlu taşıtlar vergisi ise MTV Kanununun 14. maddesi gereğince gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak dikkate alınmaz].

Diğer taraftan 4837 sayılı Kanunla getirilen Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi Anayasa Mahkemesince iptal edilmiş, bunun üzerine 07.08.2003 tarih ve 25192 sayılı RG’de yayımlanan 4962 sayılı Kanunla, bu kez Taşıtlar Vergisi adı altında yeni bir vergi ihdas edilmiş ve ödenen taşıtlar vergisinin ticari, zirai ve mesleki kazançların tespitinde gider olarak indirilebileceği açıklanmıştı. Ancak daha sonra bu vergi de Anayasa Mahkemesinin 07.10.2003 tarih ve E:2003/73, K:2003/11 sayılı kararıyla iptal edilmişti. Daha sonra 5035 sayılı Kanunun 26. maddesi ile Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 4. madde ile ödenmiş olan Taşıtlar Vergisinin 2004 yılı için tahakkuk edecek olan Motorlu Taşıtlar Vergisinden mahsup edileceği, mahsuptan sonra kalan kısmın ise mükellefin talebi üzerine kendisine iade edileceği hükme bağlandığından, bu vergiyi ödeyerek gider yazan mükellefler açısından 2003 yılı kayıtlarında herhangi bir düzeltme yapmayanlar mahsup veya iade aldıkları vergi tutarını 2004 yılında gelir olarak dikkate alacaklardır

h) 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 ve 339 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu genel tebliğleri ile belirlenen oranlara göre hesaplanacaktır. Ancak geçici vergi dönemlerinde ihtiyarilikten yararlanarak enflasyon düzeltmesi yapmayan ve 01.01.2004 tarihinden itibaren aktife giren iktisadi kıymetler için eski hükümlere göre amortisman ayrılanlar, 31.12.2004 tarihli bilançolarını düzeltme işlemine tabi tutmadan önce bu amortisman kayıtlarını 333 ve 339 sıra no.lu VUK Genel Tebliğlerinde yer alan faydalı ömüre göre belirlenmiş amortisman oranlarına göre düzeltereklerdir. 2004 yılına ilişkin amortismanlar, iktisadi kıymetlerin (binalar da dahil olmak üzere) düzeltilmiş değerleri üzerinden hesaplanacaktır.

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

Ayrıca, 01.01.2004 tarihinden itibaren satın alınan, otomobil, kamyon, minibüs, midibüs, yük arabaları, özel amaçlı olarak kullanılan araçlar ve benzeri araçlara ait lastiklerin (Yeni satın alınan araçlarda hazır olanlar hariç) faydalı ömürleri 2 yıl ve amortisman oranları da % 50,00 olarak tespit edilmesine rağmen ticari amaçla kullanılan araçlar için iktisap edilen lastiklerin, faaliyet gösterilen sektörün çalışma şartları gereği tahsis edildiği hizmette kullanılmaya hazır hale geldiği tarih itibarıyla faydalı ömrünün bir yıldan daha az olması halinde amortismanına tabi tutulmasının mümkün olmadığı ve kayıtlara doğrudan gider olarak yazılabileceği 345 sıra no.lu VUK Genel Tebliğinde açıklanmıştır.

Anılan 345 sıra no.lu tebliğ ile, Vergi Usul Kanununun 315. maddesindeki yetkiye istinaden 01.01.2005 tarihinden itibaren kayıtların YTL olarak tutulabilmesi için bilgisayar yazılımlarıyla ilgili olarak yapılan harcamalarla yeni yazılım programları alınmasının zorunlu olduğu hallerde mükelleflerin bu dönüşüm nedeniyle yapmış oldukları (yazılımla ilgili) harcamalar için de amortisman oranının 2004 ve 2005 takvim yıllarına ait kazancın tespitinde % 100 olarak dikkate alınabileceğini açıklamıştır Ayrıca, bu zorunlu değişim nedeniyle bilgisayar yazılım programlarını değiştirmiş olan mükellefler eski yazılım programları için henüz itfa edememiş oldukları amortisman tutarlarını fevkalade ve teknik amortisman yoluyla da itfa edebileceklerdir.

i) İşveren sendikalarına ödenen aidatlar

İşverenlerce Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar (şu kadar ki; ödenen aidatın bir aylık tutarı, işyerinde 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 alınmazlar (Gelir Vergisi Genel Tebliği Seri No: 149).

j) İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları

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.

k) Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan gıda maddeleri bedeli

01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenecek usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda maddelerinin maliyet bedeli herhangi bir sınırlamaya bağlı olmaksızın gider yazılabilecektir

5035 sayılı Kanunla 01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere getirilen bu düzenlemenin usul ve esasları, 251 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile açıklanmıştır Daha sonra 5281 sayılı Kanunla "gıda maddeleri"ne ilave olarak "temizlik, giyecek ve yakacak" maddelerinin maliyet bedelleri de bu kapsama alınmıştır Ancak kapsamı genişleten yeni düzenleme, 01.01.2005 tarihinden itibaren yapılacak bağışlar için geçerli olacaktır Dolayısıyla 2004 yılı kazancından sadece gıda maddelerine ilişkin bedeller indirilebilecektir.

1) Mahsup edilemeyen fon paylarının durumu

4842 sayılı Kanun'la, fon payı uygulaması 01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmış, Aynı Kanunun Geçici 1. maddesi uyarınca 2003 yılı gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinden fon payı hesaplanmamış, ancak 01.01.2004'den sonra verilmiş olmakla birlikte, Aralık 2003 dönemi muhtasar beyannamelerinde fon payı hesaplanmıştı.

Söz konusu geçici maddede ayrıca, kazanç ve iratlara ilişkin olarak vergilendirme dönemi içinde kesilen fon paylarının mahsup ve iadeye de konu edilemeyeceği hükme bağlanmıştı. Bu yüzden 2003 yılı gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde, yıl içinde kesilen fon payları mahsup edilemediği gibi iade de alınmamıştı.

Bu durum, 5228 sayılı Kanunla kısmen de olsa giderilmiştir Söz konusu Kanun'un 40. maddesiyle, 4842 sayılı Kanuna aşağıdaki Geçici 4. madde eklenmiş ve bu madde, 5228 sayılı Kanun'un yayım tarihi olan 31.7.2004 de yürürlüğe girmiştir.

“GEÇİCİ MADDE 4 – Bu Kanunun Geçici 1’inci maddesi uyarınca mahsup ve iadeye konu olmayan fon paylarının 2003 yılı vergilendirme dönemlerine ilişkin 1.1.2004 tarihinden sonra verilen ve 31.12.2004 tarihinden önce sona eren özel hesap dönemlerine ilişkin olarak verilecek yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergisi tutarlarının % 10’unu aşan kısmı, beyannamenin verildiği döneme ilişkin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınır.

Ancak, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinden, kâr veya zararı yukarıda belirtilen vergilendirme dönemlerinden sonra tespit edilerek beyan edileceklerle ilgili fon paylarının, bu işlere ilişkin kâr veya zararın beyan edildiği yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinin % 10 unu aşan kısmı, beyannamenin verildiği dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınır.”

Böylece mükellefler, 2003 beyannameleri üzerinden hesapladıkları gelir veya kurumlar vergisi tutarlarının % 10’unu aşan kısmını 2004 yılında gider yazabileceklerdir

Örneğin, 2003 yılı içerisinde 7.000.000.000 fon payı kesintisine ma

ruz kalan ve 2003 yılı kurumlar vergisi matrahı 150.000.000.000,- TL. olan bir kurumlar vergisi mükellefi bu fon payının $(150.000.000.000 \times 0,30 \times 0,10=)$ 4.500.000.000,- TL.'sını aşan tutarını yani 2.500.000.000,- TL.'sını 2004 yılında gider yazabilecektir. Aynı mükellefin zarar, yatırım indirimi vs. sebeplerle kurumlar vergisi matrahı ve dolayısıyla hesapladığı kurumlar vergisi olmasaydı, 7.000.000.000,- TL.'lık fon payının tamamını 2004 yılında gider kaydedebilecekti.

Yıllara sari inşaat işleriyle uğraşanlar bu şekilde mahsup edemedikleri fon payını, işin bitiminde gider yazabileceklerdir.

Söz konusu fon payları, 2003 yılında gider yazılıp KKEG olarak matraha ilave edildiyse, gider yazılacak tutar yukarıda belirtilen şekilde hesaplanıp, 2004 yılı beyannamesinde diğer indirim olarak dikkate alınacaktır. Gider yazılamayacak kısım ise, peşin ödenen vergi ve fonlar hesabında bekletilebilir ya da gider yazılarak KKEG olarak kazançta ilave edilebilir.

m) Enflasyon düzeltmesi yapanlarda amortisman tabi tutulmamış reel olmayan finansman giderlerinin, gider kaydı

Vergi Usul Kanununun geçici 25. maddesinin (c) bendinin (3) numaralı alt bendi ile (31.12.2003 tarihli bilançoya ait düzeltme ile sınırlı olmak üzere) amortisman süresi bitmemiş olan kıymetlere ilişkin maliyet veya alış bedelinden düşülen reel olmayan finansman maliyetinden amortisman ayrılmamış tutarın, 2004 ve sonraki dönemlerde 5 yılda ve eşit taksitler halinde dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınacağı belirtilmiştir. Bu nedenle, amortisman ayrılmamış reel olmayan finansman giderlerinin beşte biri (1/5) beyanname üzerinde gider yazılabilecektir.

n) Banka kredi borçları nedeniyle tahakkuk etmiş ancak henüz ödenmemiş faizlerin gider yazılması

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

2. Kurumlar Vergisi Kanununa Göre (KVK Md.14)

a) Hisse ve tahvil senetlerinin ihraç giderleri

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

b) İlk tesis ve taazzuv (kuruluş ve örgütlenme) giderleri

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

Bu giderlere örnek olarak şirket ana sözleşmesinin düzenlenmesi, fizibilite raporunun hazırlanması, yeni şube açılmasına ilişkin gider

ler (tahliye, hava parası gibi), normal faaliyete geçene kadar yapılan tanıtma ve reklam giderlerini sayabiliriz.

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

c) Genel heyet toplantıları için yapılan giderlerle, birleşme, fesih ve tasfiye giderleri

Türk Ticaret Kanunu, 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu veya kurumların kuruluş kanunları gereği yapılan (bilançoyu tasdik, eski yönetimi ibra ve yeni yöneticileri seçmek v.b. için) genel kurul toplantı giderleri ile birleşme, fesih ve tasfiye giderleri safi kurum kazancının tespitinde gider kaydedilir.

d) Sigorta ve reasürans şirketlerinde bilanço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait karşılıklar

1. Muallak hasar karşılıkları,
2. Kazanılmamış prim karşılıkları,
3. Hayat matematik karşılıklarından ibarettir

Teknik karşılıklar bilanço gününde geçici pasif hesaplara geçirilmek suretiyle Kanunda yazılı bazı esaslara göre hasılatından indirilir.

e) Eshamli komandit şirketlerde komandite ortağın kâr hissesi

Anılan şirketlerde komandite ortağın kâr payı ticari kazanç olarak

beyan edileceğinden bu kâr payının safi kurum kazancının tespitini de indirilmesi öngörülmüştür.

f) Ar-Ge indirimi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14/6. maddesi gereğince, mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri araştırma ve geliştirme harcamaları, genel gider olarak dikkate alınmakla birlikte ayrıca bu tutarının %40'ı oranında hesaplanacak Ar-Ge indirimi, beyanname üzerinde indirim konusu yapılacaktır. Bu indirimin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar 86 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile belirlenmiş olup, ana hatlarıyla aşağıda açıklanmıştır.

Yapılan bir harcamanın Ar-Ge indirimine konu edilebilmesi için, Ar-Ge faaliyeti kapsamında aşağıda belirtilen amaçlara yönelik faaliyetler olmalıdır:

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

Aşağıdaki faaliyetler ise Ar-Ge indirimi kapsamına girmez.

- Pazar araştırması yada satış promosyonu,
- Kalite kontrol,
- Sosyal bilimlerdeki araştırmalar,
- Petrol, doğalgaz, maden rezervleri arama ve sondaj faaliyetleri,
- İcat edilmiş yada mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanımı,
- Biçimsel değişiklikler (Yukarıda belirtilen Tebliğin III-A bölümündeki amaçlara yönelik olmayan şekil, renk, dekorasyon vb. gibi estetik ve görsel değişiklikler),
- Bilimsel ve teknolojik yenilik doğurmayan rutin faaliyetler (rutin veri toplama, rutin analizler için kullanılan program, yazılım vs, üretilen prototiplerin rutin ayarlamaları),
- İlk kuruluş aşamasında kuruluş ve örgütlenmeyle ilgili araştırma giderleri,
- Proje sonucunda geliştirilen ürüne ilişkin fikri mülkiyet haklarının korunmasına yönelik çalışmalar
- Numune verilmek amacıyla prototiplerden kopyalar çıkarılıp dağıtılması ve reklam amaçlı tüketici testleri.

Ar-Ge faaliyeti, esas itibariyle 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. Tamamlanan bir proje sonucunda elde edilen ürünün geliştirilmesi amacıyla yapılacak çalış-

malar, 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.

İndirimden yararlanacak Ar-Ge harcamaları esas itibariyle aşağıdaki harcama gruplarından oluşmaktadır;

- İlk madde ve malzeme giderleri,
- Personel giderleri,
- Genel giderler,
- Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler,
- Vergi, resim ve harçlar,
- Amortisman ve tükenme payları,
- Finansman giderleri.

Mükellefler, dönem içinde genel esaslara göre indirim konusu yaptıkları Ar-Ge harcamalarının % 40'ı oranında hesaplayacakları Ar-Ge indirimi tutarını, kurumlar vergisi beyannamesinde "Tablo 5-Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünün 42 numaralı satırına, geçici vergi beyannamesinde ise; "Tablo I – Matrah Bildirimi" bölümünün 10 numaralı satırına yazarak kazançlarından indireceklerdir.

"Ar-Ge Projesi Değerlendirme Raporunun" 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 imkan verecek şekilde muhasebeleştirilmeleri gerekmektedir.

Ar-Ge indiriminden yararlanan mükelleflerin, yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamesinde yararlanan Ar-Ge indiriminin doğru hesaplandığı ve uygulandığına ilişkin YMM tasdik raporunu ilgili mevzuatta belirtilen süre içinde bağlı buldukları vergi dairelerine vermeleri gerekmektedir. Ar-Ge indirimine ilişkin hususlara tam tasdik raporunda yer verilmiş olması durumunda, Ar-Ge indirimine ilişkin olarak ayrıca tasdik raporu düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.

Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan amortismanına tabi iktisadi kıymetler için yatırım indiriminden yararlanılmış olması, Ar-Ge indiriminden yararlanılmasına engel teşkil etmemektedir. Ar-Ge indiriminden yararlanacak kurumlar vergisi mükelleflerinin aynı zamanda yatırım indirimi istisnasından yararlanması halinde, öncelikle Ar-Ge indirimi daha sonra da yatırım indirimi uygulanacaktır.

Ar-Ge indirimi nedeniyle kurumlar vergisi matrahına dahil edilmeyen kazancın dağıtılması durumunda, dağıtılan kazançlar üzerinden %10 oranında tevkifat yapılacaktır.

Ar-Ge indirimine ilişkin hükümler 5228 sayılı Kanunla 31.07.2004 tarihinde yürürlüğe girmiş olduğundan, bu tarihe kadar yapılan Ar-Ge harcamaları ile ilgili olarak Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının 5228 sayılı Kanunla değişmeden önceki erteleme-

sine ilişkin hükümleri uygulanacaktır. Bu nedenle, 31.07.2004 tarihinden önce başlayıp devam eden projelerle ilgili olarak, vergi erteleme uygulamasından yararlanılabilmesi için 31, 40 ve 67 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile yapılan düzenlemeler çerçevesinde Maliye Bakanlığına müracaat edilmesi gerekmektedir.

B. KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE İNDİRİLEMEYECİK GİDERLER

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.

2. Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler

Kurumlar Vergisi mükelleflerinin ortaklarına örtülü sermaye üzerinden ödeyecekleri veya hesaplayacakları faizler gider yazılamaz.

Örtülü sermaye kavramı ise KVK'nın 16. maddesinde aşağıdaki gibi tanımlanmıştır:

"Kurumların aralarında vasıtalı, vasıtasız bir şirket münasebeti veya devamlı ve sıkı bir iktisadi münasebet bulunan gerçek ve tüzel kişilerden yaptıkları istikrazlar, teşebbüste devamlı olarak kullanılır ve bu istikrazlarla kurumun öz sermayesi arasındaki nispet, emsali kurumlarınkine nazaran bariz bir farklılık gösterirse mezkur istikrazlar örtülü sermaye sayılır."

Son yıllarda kurum ortaklarınca şirkete döviz cinsinden verilen borçlarla ilgili kur farklarının durumu ihtilaf konusu haline gelmiştir. Bu konuda son zamanlarda yargı organlarında söz konusu kur farklarının gider olarak kabul edilebileceği yönünde kararlar verilmektedir.

3. Sermaye Şirketlerince Dağıtılan Örtülü Kazançlar

KVK'nın 17. maddesinde aşağıdaki hallerde, kazancın tamamen veya kısmen örtülü yoldan dağıtıldığı sayılmış ve indirimi kabul edilmiştir. Bir şirketin kendi ortakları ve ortaklarının bağlı bulunduğu gerçek ve tüzel kişilerle arasındaki münasebetlerde,

- Şirket, emsallerine göre göze çarpacak derecede yüksek veya düşük fiyat veya bedeller üzerinden yahut bedelsiz olarak alım, satım, imalat, inşaat muamelelerinde ve hizmet ilişkilerinde bulunursa,
- Şirket, emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek veya düşük bedeller üzerinden kiralama veya kiraya verme münasebetlerinde bulunursa,
- Şirket, yine yüksek veya düşük faiz ve komisyonlarla ödünç para alır veya verirse,
- Şirket, işletmede çalışan memur ve yönetici durumunda olan yakınlarına yüksek aylık, ikramiye, ücret verirse veya benzeri ödemelerde bulunursa,

Kazanç örtülü yoldan aktarılmış olmaktadır Örtülü kazanç ve örtülü sermaye müesseseleri vergi güvenlik müesseseleri olarak düşünülmüştür.

4. Ayrılan İhtiyat Akçeleri

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

5. Dar Mükellef Kurumların Ana Merkeze veya Türkiye Dışındaki Şubelerine Yaptıkları Bazı Ödemeler

Dar mükellefiyete tabi kurumların :

- Bu kurumlar hesabına yaptıkları alım satımlar için ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere verilen faizler, komisyonlar ve benzerleri;
- Ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin giderlerine veya zararlarına iştirak etmek üzere ayrılan hisseler (Türkiye'deki kurumun teftiş ve murakabesi için yabancı memleketlerden gönderilen yetkili kimselerin seyahat giderleri hariç) kabul edilmeyen giderlerdir.

6. Hesaplanan Kurumlar Vergisi İle Her Türü Cezalar

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 faizler, gider olarak kabul edilmezler. VUK hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri de indirilemez (KVK md. 15/10).

7. Menkul Kıymet Pazarlama Komisyonları

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.

Diğer bir ifadeyle, menkul kıymetlerin kanunların tanıdığı hadler altında satışından doğan zararlar ile bu kıymetlerin pazarlaması sırasında kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen miktarlar dışında yapılan ödemeler kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilemeyecektir.

8. Finansman Gider Kısıtlaması

5024 sayılı Kanunla, Finansman Gideri Kısıtlaması 01.01. 2004 tarihinden itibaren enflasyon düzelmesiyle birlikte yürürlükten kaldırılmıştır Ancak 5024 sayılı Kanunun Geçici 1. maddesi ile, 2003 yılı cirosu 15 milyon YTL (15 trilyon TL) veya net aktif büyüklüğü 7,5 milyon YTL (7,5 trilyon TL)'yi aşmayan mükelleflerce 2004 yılı geçici vergi dönemlerine ilişkin matrahların tespitinde ihtiyari olarak uygulanan bu müessese 2004 yılı kurum kazancının tespitinde dikkate alınmayacaktır

9. Esas Faaliyet Konusu İle İlgili 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

10. Basın Yoluyla İşlenen 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.

11. Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ile özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığı ödenen kar payları

Bazı özel finans kuruluşlarından sağlanan krediler için bu kuruluşlara faiz yerine belli bir orana göre kar payları ödenmektedir. Dolayısıyla ödenen kar payları gider yazılacaktır. Aynı şekilde Bankalar Kanunu ve Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun uyarınca Bakanlar Kurulu Kararı ile kurulan özel finans kurumlarının topladıkları mevduatlara kar payı adı altında ödedikleri tutarlar da gider olarak bu kurumlar tarafından düşülecektir.

12. 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 verdiği için ve genel kurul toplantısı da bir sonraki yılın Mart ayında yapıldığından bu temettünün tahakkuku da bir sonraki yıl yapılmaktadır. Tahakkuk bir sonraki yıl yapılsa bile anılan temettü ikramiyesi önceki yıla ait 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.

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, VUK Mükerrer Md. 298/A-5 gereğince enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarları ile dikkate alınacaktır.

C. BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILACAK DİĞER İNDİRİMLER

1. Ticari kardan mali kara geçişte oluşan zararlar ile yurt dışı zararları

Geçmiş yıl zararlarının mahsubuna ilişkin hüküm, 5228 sayılı Kanunla KVK'nın 14/7. maddesinden kaldırılarak mükerrer 14/1-a maddesine konulmuştur. Kurumlar vergisi beyannamelerinde her yılın zararı ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların mali bilançolarına göre meydana gelen zararlar (aynı sektörde faaliyet göstermesi, son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması koşullarıyla 37 ve 39. maddeler çerçevesinde devir alınan kurumların, devir tarihi itibarıyla zarar dışındaki aktif toplamını geçmeyen zararları ile 38. maddede belirtilen bölünme işlemi sonucu münfesi olan kurumun zarar dışındaki aktif toplamını geçmeyen zararları da hil) beyanname üzerinden indirim konusu yapılmaktadır.

2004 yılı dönem kazancından, 1999 – 2003 yıllarına ait zararlar mahsup edilebilecektir. Ancak 2003 yılı bilançosunun düzeltilmesi (Enflasyon düzeltilmesi) sonucu ortaya çıkan geçmiş yıl zararları mahsup edilmeyecektir. Düzeltme öncesi bilançolarda yer alan geçmiş yıl zararlarının, kayıtlı (mukayyet) değerleriyle mahsup edileceği tabiidir.

4811 sayılı Kanunun 7. maddesinin 11 numaralı fıkrasında, “Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin matrah artırımında buldukları yıllara ait zararların %50'si, 2002 ve izleyen yıl karlarından mahsup edilmez.” hükmü yer almaktadır. Bu hükme göre, mükellefler, matrah artırımında buldukları yıllara ait olup indirim konusu yapılamamış geçmiş yıl zararlarının yarısını, 2002 ve müteakip

yıl karlarından mahsup edemeyeceklerdir Söz konusu zararların diğer yarısı ise, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanununun ilgili maddelerinde yer alan esaslar çerçevesinde mahsup edilmeye devam edilecektir.

Kurumlar vergisinden istisna edilen bazı kazançlar, ilgili yıl faaliyet sonucu zararla sonuçlanmış olsa dahi, yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde indirim olarak uygulanmakta ve söz konusu istisna kazançlar, müteakip yıl kazançlarından indirilmek üzere zarar olarak müteakip yıllara devredilmektedir. Ancak, 4811 sayılı Kanunun 7. maddesinin 12 numaralı fıkrası gereğince matrah artırımında bulunan mükelleflerin devreden bu zararları, bu Kanuna göre artırdıkları matrahlardan indirmeleri söz konusu değildir.

Aynı şekilde mükellefler, yapmış oldukları yatırım harcamaları nedeniyle indirim hakkı kazandıkları, ancak ilgili yıllarda kazanç yetersizliği dolayısıyla yararlanamadıkları yatırım indirimi istisnası tutarları ile geçmiş yıl zararlarını da 4811 sayılı Kanunun 7. maddesine göre artırdıkları veya beyan ettikleri matrahlardan indiremeyeceklerdir. Ancak önceki yıllarda indirilemeyen yatırım indirimi tutarının, Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümleri çerçevesinde mükelleflerce daha sonraki yıllarda beyan ettikleri kazançlardan indirim konusu yapılabileceği tabiidir.

Yurt dışı faaliyetlerden doğan zararların indirimine ilişkin hükümde, 5228 sayılı Kanunla KVK'nın 14/7. maddesinden kaldırılarak mükerrer 14/1-a maddesine konulmuştur. Mahiyet olarak bir değişiklik yapılmayan bu hüküm uyarınca yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar, Türkiye'de beyan edilen kazançlardan beyanname üzerinde indirim olarak dikkate alınabilecektir. Ancak, bu zarar indiriminin yapılabilmesi için faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının, her yıl o ülke mevzuatına

göre denetim yetkisini haiz kuruluşlarca incelenip rapora bağlanması ve bu raporun aslı ile birlikte tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine verilmesi şarttır.

Söz konusu denetim kuruluşlarınca hazırlanacak rapor ekinde yer alacak vergi beyanlarının, bilanço ve gelir tablosunun, yabancı ülkelerdeki yetkili makamlara onaylatılması zorunludur.

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

Türkiye'de indirim konusu yapılan yurt dışı zararın, yabancı ülkede, elde edilen kazançlardan indirilmesi veya mahsup edilmesi halinde, Türkiye'deki beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, indirim veya mahsuptan önceki tutar olacaktır.

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 ettirecektir. Tasarruf kriteri, faaliyette bulunulan yabancı ülkede, faaliyet sonuçlarının, o ülke mevzuatına göre hesaplanıp, genel netice hesaplarına intikal ettirilmesi zorunluluğu ve imkanı çerçevesinde değerlendirilecektir. Bu hususun

Türkiye’de genel netice hesaplarına intikal ettirilmesinde, kazancın kambiyo mevzuatına göre fiilen Türkiye’ye getirilmesinin herhangi bir etkisi olmayacaktır. Faaliyette bulunan yabancı ülkede tasarruf edilebilmesi yeterlidir.

2. Bağış ve Yardımlar

Kurumlar vergisi mükellefleri açısından bağış ve yardımlar 5228 sayılı Kanunla değiştirilmeden önce KVK’nın 14. maddesinde indirilecek giderler arasında sayılmakta idi. 5228 sayılı Kanunla 31.07.2004 tarihinden itibaren bağış ve yardımlar Kanunda mükerrer 14. maddede beyanname üzerinde yapılacak indirimler arasında sayılmıştır. Bu yüzden bağış ve yardımlar, yapıldıkça muhasebe kayıtlarına gider olarak kaydedilecek, dönem sonunda kanunen kabul edilmeyen gider olarak ticari kara ilave edilecektir. Daha sonra aşağıda belirtilen sınırlama ve şartlar dahilinde indirilmesi mümkün olan kısımları hesaplanarak beyanname üzerinde (53, 54 ve 55. satırlara kaydedilerek) dönem kazancından indirilecektir.

Bağış ve yardım karşılıksız olmalı ve makbuz karşılığı yapılmalıdır. Kurumların yapacağı bağış ve yardımlar üç grupta toplanabilir.

Birinci gruptakiler;

Genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli idarelere, il özel idareleri ve belediyeler ile köylere, kamuya yararlı derneklere ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar o yıla ait kurum kazancının %5’ini geçmemek üzere kurum kazancından indirilecektir.

İndirilecek bağış ve yardım giderinin üst sınırının (%5’lik sınırın) hesaplanmasında esas alınacak kurum kazancı; zarar mahsubu dü -

şüldükten, iştirak kazançları hariç indirim ve istisnalar düşülme - den önceki tutardır.

İkinci gruptakiler;

Yukarıda sayılan kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanan okul, sağlık tesisi, yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı.

Okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurdu yapımı veya bu tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan bağış ve yardımların (harcamaların) herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilmesi, bu bağış ve yardımların yukarıda belirtilen kamu idare ve müesseselerine yapılması halinde mümkündür.

Kapsama dahil olan bağış ve yardımlar ise;

- Bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak kapasitesinden az olmamak üzere (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) öğrenci yurtlarının 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 olmalıdır

“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.

“Sağlık tesisi” ifadesinden ise Sağlık Bakanlığı’nca sağlık tesisi kapsamında değerlendirilen kurum ve kuruluşların anlaşılması gerekmektedir.

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

Okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurdu inşaatı dolayısıyla yapılan harcamalar, harcamanın yapıldığı yıla ilişkin kurum kazancının tespitinde dikkate alınacaktır. Söz konusu tesislerin inşaatı veya faaliyetlerini devam ettirebilmelerine yönelik olarak yapılan bağış ve yardımların da bağışın yapıldığı yıla ilişkin kurum kazancından indirilebileceği tabiidir.

Bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın mevcutsa mukayyet (muhasebe kayıtlarında yer alan) değeri, bu değer mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümleri dairesinde Takdir Komisyonunca tespit edilecek değer esas alınır.

Ayrıca 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere genel ve özel bütçeli kamu idareleri ile il özel idareleri ve belediyeler, köyler ve kamu yararına çalışan dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum

ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen kültür varlıklarının korunması ve kalıcı hale getirilmesi ile kültür envanterinin oluşturulması amacıyla yönelik faaliyetler için yapılan harcamalar ile bağış ve yardımların tamamı kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilebilecektir.

Yapılan bağış ve yardımların ilgili kurumlardan alınacak belgelerle tevsik edilmesi yeterlidir. Bu kurum ve kuruluşlardan alınacak belgeler Vergi Usul Kanununun mükerrer 257. maddesindeki yetkiye istinaden indirim için geçerli belge olarak kabul edilecektir.

Üçüncü gruptakiler;

Üçüncü grupta yer alan bağış ve yardımlar ise bazı özel kanunlarla düzenlenmiş olup, %5'lik sınırlamaya tabi olmaksızın kurum kazancından indirilebilir. Ancak indirilebilecek bağış ve yardım miktarı en fazla o yılki kurum kazancı kadar olacaktır. Bu durum Kurumlar Vergisi Kanununda 5228 sayılı Kanunla değişmeden önce bağış ve yardımların, 14 numaralı maddede indirilecek giderler arasında sayıldığı eski dönemlerde de böyle idi. Ancak indirilecek giderler arasında yer alması ve sınırsız olarak indirilebilmesi, kazancı negatife döndürebileceği konusunda tereddütlere yol açabiliyordu. Yeni düzenleme ile durum netleşmiştir. Beyanname üzerinde kazancın olması halinde yapılabilecek bir indirimdir.

Bağış ve yardımlara ilişkin özel hüküm içeren bazı kanunlar aşağıda ismen gösterilmiştir:

- 3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu gereğince Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonuna veya bu fona ilişkin vakıflara yapılan nakdi ve aynı bağış ve yardımlar,

- Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair 7269 Sayılı Kanuna göre afet felaketzedelerine yapılacak bağış ve yardımlar (Hayır kurumları, mahalli idareler, mal sandıkları ve diğer kuruluşlara nakdi, Milli ve mahalli yardım komitelerine –kriz masalarına- nakdi ve aynı)
- 2828 Sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esigeme Kurumu Kanunu gereğince bu kuruma ve kuruluşlarına yapılan nakdi bağış ve yardımlar,
- 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanununa göre üniversitelere ve yüksek teknoloji enstitülerine yapılan nakdi bağışlar,
- 222 Sayılı İlköğretim Kanununa göre ilköğretim kurumlarına yapılan nakdi bağış ve yardımlar,
- TÜBİTAK'ın kurulmasına ilişkin 278 sayılı Kanun gereğince Türkiye Bilimsel Araştırma Kurumuna (TÜBİTAK) yapılan nakdi bağışlar,
- 2876 sayılı Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanunu gereğince Atatürk Kültür Dil ve Tarih Kurumuna yapılan nakdi ve aynı bağışlar,
- 4122 Sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu çerçevesinde yapılan ağaçlandırma ve erozyon kontrolü harcamaları (nakdi ve aynı),
- 4306 sayılı Kanun uyarınca sekiz yıllık kesintisiz eğitim için yapılan nakdi bağışlar.
- 5434 sayılı Emekli Sandığı Kanunu (nakdi ve aynı), 3388 sayılı Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı Kanunu (nakdi), kapsamında yapılan bağışlar

3. Sponsorluk harcamaları

KVK'nın mükerrer 14/1-e maddesinde yer alan sponsorluk harcamaları (profesyonel spor dalları için yapılan bu tür harcamaların %50'si indirilebilir) beyannamenin 56. satırına kaydedilerek dönem kazancından indirilebilir.

D. KURUMLAR VERGİSİNDEN İSTİSNAKAZANÇLAR

Kurumlar vergisinden istisna kazançlar, Kanunun 8. maddesi ile bazı geçici maddelerinde düzenlenmiştir. Ayrıca, GVK'nın Ek:1-6 maddelerinde (24.04.2003 tarihinden itibaren GVK md. 19'da) yer alan yatırım indirimi istisnası ile özel kanunlarda veya kurumların kuruluş kanunlarında yer alan istisnalar da mevcuttur. Keza, KVK'nın mükerrer 8. maddesinde yer almakta iken 4369 sayılı Kanunla 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılan (eski teşvik belgeleri için halen geçerli olan) ve bir vergi erteleme müessesesi olan finansman fonu uygulamasını da bu grupta saymak mümkündür.

1. İştirak Kazançları İstisnası (KVK Md. 8/1) :

Kurumların, tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine iştiraklerinden elde ettikleri kazançlar (Yatırım fonlarının katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları hariç) iştirak kazancıdır

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 8/1'de yer alan iştirak kazançla-

rı istisnasından yararlanamayacaktır Ancak 5228 sayılı Kanunla 8. maddeye eklenen 9, 10 ve 11 numaralı bentlerde yazılı koşulların varlığı halinde 01.01.2005 tarihinden itibaren yurt dışı iştiraklerden (ve şubelerden) elde edilen kazançlar da iştirak kazançları istisnası kapsamına alınmıştır Ancak aynı Kanunla KVK'ya eklenen geçici 33. madde ile kurumların 2004 yılında elde ettikleri yurt dışı iştirak kazançları belli şartlar dahilinde kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bu şartlar ana hatlarıyla;

- İstisnadan sadece tam mükellef kurumlar yararlanabilir,
- Kazanç, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan iştiraklerden elde edilmelidir,
- Kazanç 31.07.2004 - 31.12.2004 tarihleri arasında elde edilmiş olmalı,
- 30.06.2005 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması,

gerekmektedir.

Diğer taraftan kurumların, yurt dışından sağladıkları kâr payları 8. maddenin 9, 10 ve 11 numaralı bentlerinde belirtilen koşulları taşımamaları halinde iştirak kazancı istisnası uygulanmayacak, bu kazançlar kurumlar vergisine tabi olacaktır. Ancak bu kâr payları üzerinden yurt dışında ödenen vergiler, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 43. maddesindeki esaslar çerçevesinde mahsup edilecektir. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları hükümleri saklıdır

Yurt dışında ödenen verginin Türkiye'de hesaplanan vergiden mahsup edilemeyen kısmı gider olarak yazılamayacaktır

İştirak kazançları istisnası, vergilemede mükerrerliğin önlenmesi içindir. İstisnaya konu olan kazanç esas itibariyle kazancın elde

edildiği ilk kuruluşta kurumlar vergisine ve Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin 6/b-i numaralı bendinde öngörölen vergi tevkifatına tabi tutulduğundan, kâr dağıtımı yoluyla intikali sağlanan diğer kurumlarda mükerrer vergilendirilmesinin önüne geçilmek istenmiştir. Bu suretle, kurum kazancının gerçek kişilere doğrudan intikali ve araya giren başka kurumlar aracılığı ile dolaylı intikali arasında bir farklılık olmaması sağlanmaktadır

Öte yandan, iştirak kazançları istisnasını hükme bağlayan bendin parantez içinde "yatırım fonlarının katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları hariç" hükmüne yer verilmiştir. (Yatırım fonları katılma belgelerinden elde edilen kar paylarından kasıt, bu katılma belgelerinin fona geri satımından doğan müspet farktır) Buna göre yatırım fonları 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.

2. Risturn İstisnası (KVK Md. 8/2)

Aşağıdaki yazılı kooperatiflerin ortakları için hesapladıkları risturnlardan;

a) İstihlak kooperatiflerinde; ortakların şahsi ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların kıymetleri ne göre hesaplanan risturnlar,

- b) İstihsal kooperatiflerinde; ortakların istihsal ederek kooperatife sattıkları veya kooperatifin istihsal faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların kıymetine göre hesaplanan risturnlar
- c) Kredi kooperatiflerinde; ortakların kullandıkları kredilere göre hesaplanan risturnlar,
- d) Ortakların idare giderleri karşılığı olarak ödedikleri paralardan sarf olunmayarak iade edilen kısımlar;

Bu risturnların nakden veya aynı kıymette mal ile ödenmesi istisnânın uygulanmasına mani değildir. Ortaklardan başka kimselerle yapılan muamelelerden doğan kazançlar ile ortaklarla ortaklık statüsü dışında yapılan muamelelerden doğan kazançlar hakkında risturnlara müteallik istisna hükmü uygulanmaz. Bunların genel kazançtan tefrikinde ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine olan nispeti esas tutulur.

Bu risturnlar, Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesine göre tevkifata tabi tutulmaz. Ortaklara dağıtımı, kâr dağıtımı sayılmaz.

Kooperatiflerin ortakları ile yaptığı muamelelerden doğan kârların ortaklara kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde dağıtımı olarak tanımlanan risturnlar, GVK'nın 94. maddesine göre gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmayacağı gibi, aynı kanununun 75/2. maddesinde kazanç ve kâr dağıtımı niteliğinde sayılmadığından ortaklarca gelir vergisi beyannamesi ile beyanı da söz konusu değildir.

Kısaca risturn kazançları kurumlar vergisi ve gelir vergisi tevkifatına tabi olmayacaktır.

3. Yatırım Fonları ve Yatırım Ortaklıklarının Kazançlarına İlişkin İstisna (KVK md. 8/4):

KVK'nın 8. maddesinin 4 numaralı bendinde aşağıdaki kazançlar kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur:

- a) Portföyünün en az % 25'i hisse senetlerinden oluşan menkul kıymetler yatırım fonları (döviz yatırım fonları hariç) ile aynı nitelikteki menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- b) (a) alt bendi dışında kalan menkul kıymetler yatırım fonları (döviz yatırım fonları hariç) ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- c) Risk sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- d) Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- e) (07.10.2001 tarihinden geçerli olmak üzere) Emeklilik yatırım fonlarının kazançları (bu kazançlar GVK'nın 94. maddesine göre tevkifata tabi tutulmaz),

Yabancı para ve altın alım satımı yapan "döviz yatırım fonları"nın ise söz konusu istisnadan yararlanmaları mümkün değildir.

Yatırım fon ve ortaklıkları, kurumlar vergisinden müstesna tutulan söz konusu kazançları üzerinden, Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin 6 numaralı bendinin (a) alt bendine göre, bu kazançların dağıtılıp dağıtılmadığına bakılmaksızın gelir vergisi tevkifatı yapacaklardır. Bu tevkifat 93/5148 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile tespit edilmiş bulunmaktadır. Buna göre kurumlar vergisinden müstesna tutulan bu kazançlar üzerinden yapılacak vergi tevkifatı, portföyünde % 25'den daha az hisse senedi bulunduran menkul kıymet-

ler yatırım fonları ile aynı nitelikteki yatırım ortaklıklarında % 10, diğ er menkul kıymetler yatırım fonları ve ortaklıklarında ise "0" olarak uygulanacaktır. Bu uygulama sırasında, menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının portföyünde bulunan yabancı borsalara kayıtlı dövizli hisse senetleri, % 25 oranının tespitinde dikkate alınmayacaktır.

Söz konusu istisna kazançlar GVK'nın 94/6-a maddesine göre tevkifata tabi tutulduklarından, bu fonların kazançları üzerinden 94/6-b maddesine göre vergi tevkifatı yapılmayacaktır.

4. Rüşhan Hakkı Kupon Satış Kazancı ile Emisyon Primi İstisnası (KVK Md. 8/5):

Kurumların, rüşhan hakkı kuponlarının satışından elde ettikleri kazançları ile anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini arttırdıkları sırada çıkardıkları hisse senetlerinin itibari değerlerinin üzerinde elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır.

Bu kazançlardan;

Rüşhan hakkı kupon satış kazancı, 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.

5. Yatırım İndirimi (GVK Md. 19):

Kurum kazancına uygulanabilecek bir diğer istisna da yatırım indirimi istisnasıdır. Kurumlardaki yatırım indirimi istisnası uygulaması bütünüyle GVK'daki hükümlere göre yapılacaktır.

Daha önce Gelir Vergisi Kanununun Ek 1-6 maddelerinde düzen-

lenmiş olan yatırım indirimi istisnası, 4842 sayılı Kanunla, Gelir Vergisi Kanununun 19. maddesinde yeniden düzenlenmiştir.

Yapılan düzenleme ile yatırım indirimi istisnasından yararlanabilmek için teşvik belgesi alma zorunluluğu kaldırılmıştır. Bu kapsamda ticari veya zirai kazançları bilanço esasına göre tespit edilen mükellefler (kurumlar vergisi mükellefleri dahil), düzenlemenin yürürlük tarihi olan 24.04.2003 tarihinden itibaren, faaliyetlerinde kullanmak üzere satın aldıkları veya imal ettikleri amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerinin % 40'ını vergi matrahlarının tespitinde ilgili kazançlarından yatırım indirimi istisnası olarak indireceklerdir. Böylece artık bölgesel ve sektörel ayrımlara son verilerek yatırım indirimi tek oran haline getirilmiştir.

Hangi iktisadi kıymetlere yönelik harcamaların yatırım indirimi istisnasından yararlanamayacağı maddede belirtilmiştir. Ayrıca, yeni düzenleme ile "öngörülen yatırım indirimi" uygulamasına son verilmiştir. Diğer taraftan yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar üzerinden yapılan gelir vergisi tevkifatı karın dağıtımına çekilmiş ve tevkifat oranı düşürülmüştür.

24.04.2003 tarihinden önce yapılan başvurulara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında yapılmakta olan veya yapılacak yatırımlara konu iktisadi kıymetler için yatırım indirimi istisnası ile ilgili olarak 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılan hükümler uygulanacaktır.

GVK'nın geçici 61. madde hükmünden yararlanmak suretiyle, 4842 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki hükümler çerçevesinde yatırım indiriminden yararlanmayı tercih eden mükellefler, yatırım indirimi istisnasından eski hükümler çerçevesinde yararlanabileceklerdir.

24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden teşvik belgesine bağlanmış yatırımlara konu iktisadi kıymetler geçici 61. madde kapsamında yatırım indirimi istisnasından yararlanacaklardır. Bununla birlikte, söz konusu yatırımların kapsamına 24.04.2003 tarihinden itibaren ilave edilen iktisadi kıymetler, geçici 61. madde uygulamasının kapsamı dışında bırakılmışlardır. Ancak teşvik belgelerine ilave edilecek ve dolayısıyla geçici 61. madde kapsamında yatırım indirimi istisnasından yararlanamayacak iktisadi kıymetler için (yatırım indiriminden yararlanamayacak iktisadi kıymetler kapsamında olmaması koşuluyla) yeni düzenleme kapsamında yatırım indirimi istisnasından yararlanılacaktır.

Birden fazla yatırım teşvik belgesinin bulunması halinde, bu tercihin alınmış olan yatırım teşvik belgelerinin tamamı için yapılması gerekmektedir. Bu durumda, teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarla ilgili olsa dahi 24.04.2003 tarihinden itibaren yapılacak harcamalar için (öngörülen yatırım harcamaları kapsamında daha önce yatırım indirimi istisnasından yararlanmış olanlar hariç) yeni düzenleme çerçevesinde yatırım indirimi istisnasından yararlanılabilecektir. Ancak yatırım indirimi istisnası tutarlarının tespitinde 01.01.2004 tarihine kadar yapılan harcamalar, düzeltilmiş değerleriyle dikkate alınmayacaktır.

Tercihlerini değiştirmeyen mükellefler ise, yatırım indirimi istisna tutarlarının tespitinde, enflasyon düzeltmesi uygulaması sonucu yatırım indiriminden yararlanan iktisadi kıymetlerle ilgili olarak oluşan düzeltme farklarını dikkate alamazlar.

Yatırım indiriminde, eski hükümlere tabi olmayı tercih edenler 187 ve 195 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde yapılan açıklamalara göre hareket edeceklerdir. 4369 sayılı Kanunla harcama yapılmadan yatırım indiriminden yararlanma (peşin-öngörülen yatırım

indirimi) olanağı getirilmişti. Yatırım indiriminden yatırım teşvik belgesinin alındığı tarihte beyanname verme süresi geçmemiş hesap döneminden itibaren yararlanılabileceklerdir. Buna göre 24.04.2003 tarihine kadar yatırım teşvik belgesi alan kurumlar 2005 yılında yapmayı öngördükleri yatırım harcamaları için 2004 yılı kurum kazançlarına “öngörülen yatırım indirimi” istisnası uygulayabileceklerdir.

4842 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununa eklenen Geçici 61. maddenin ikinci fıkrasında, bu Kanunun 4842 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki hükümleri çerçevesinde yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılsın, dağıtılmasın %19,8 oranında tevkifat yapılması öngörülmüş ve söz konusu düzenleme 24.04.2003 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

Bu nedenle eski hükümler çerçevesinde yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılsın, dağıtılmasın %19,8 oranında tevkifat yapılacaktır.

Yatırım İndiriminin Uygulanma Sırası

Belirli bir vergilendirme döneminde yararlanılabilecek yatırım indirimi istisnası tutarı, önceki dönemlerde yapılmış harcamalar üzerinden hesaplanmış ancak kazancın yetersizliği nedeniyle ilgili olduğu dönemde indirim konusu yapılamamış, cari dönemde gerçekleşen yatırım harcamaları üzerinden hesaplanan veya öngörülen harcamalar üzerinden hesaplanan tutarlardan oluşabilmektedir. İstisnanın tamamının ilgili dönemde kullanılamaması halinde istisna tutarının hangi sırayla kullanılacağı önem taşımaktadır.

İstisna tutarının tamamının kullanılmaması durumunda ilgili dönemde indirim konusu yapılacak olan istisna tutarının tespitinde;

- Öncelikle, önceki dönemlerde yapılan harcamalar üzerinden hesaplanan ancak kazancın yetersizliği dolayısıyla indirimi mümkün olmadığı için cari dönemde dikkate alınabilecek yatırım indirimi tutarları,

- Daha sonra beyannamenin ilgili olduğu yılda gerçekleşen yatırım harcamaları üzerinden hesaplanan yatırım indirimi tutarları,

- Son olarak, beyannamenin ilgili olduğu yılı takip eden yılda yapılması öngörülen yatırım harcamaları üzerinden hesaplanan yatırım indirimi tutarları,

dikkate alınacaktır.

Birden fazla teşvik belgesi olması halinde aynı gruba giren yatırım indirimi tutarlarına ilişkin olarak yatırım teşvik belgelerinin tarihi esas alınarak indirim sırası belirlenecektir.

Bu sıraya uyulması yıllık beyanname üzerinde yararlanılan yatırım indirimi tutarının ve esasen kullanılmayarak devreden yatırım indirimi tutarlarının kaynağını belirlemek açısından önemlidir.

Bir mükellefin hem 24.04.2003 tarihinden önce geçerli olan hükümlere hem de bu tarihten sonra geçerli olan hükümlere göre tespit edilen yatırım indirimi istisnası bulunması halinde, bu iki grup arasından hangisine öncelik vereceğini mükellef kendisi belirleyecektir.

Devreden Yatırım İndiriminin Endekslenmesi

24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenle-

nen teşvik belgelerine konu yatırımlarla ilgili yatırım indirimi istisnası uygulamasında gerçekleşen harcamalar üzerinden hesaplanan ancak kazancın yetersiz olması nedeniyle indirim konusu yapılamayan istisna tutarının, izleyen yıllarda endeksenerek dikkate alınması devam etmektedir. Ancak bu endeksleme, 5024 sayılı Kanunla değiştirilinceye kadar “Yeniden Değerleme Oranı” uygulanmak suretiyle yapılmakta idi. 01.01.2004 tarihinden itibaren ise endekslemede TEFE (Devlet İstatistik Enstitüsü Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksindeki artış) oranı esas alınacaktır Diğer taraftan enflasyon düzeltilmesi uygulanan dönemlerde yatırım indirimi istisnasının hesaplanmasında iktisadi kıymetin aktife alındığı hesap dönemi sonundaki düzeltilmiş değeri esas alınacaktır. Ancak iktisadi kıymetin aktife alındığı hesap döneminden önce gerçekleşen harcamalar, gerçekleştirildikleri dönem sonlarındaki düzeltilmiş değerleri ile dikkate alınır ve izleyen dönemlerde enflasyon düzeltilmesi nedeniyle bu harcamalardan kaynaklanan farklar üzerinden yatırım indirimi hesaplanmaz.

Teşvik belgesi düzenleme tarihi itibarıyla yapılması gereken farklı uygulamalar aşağıda belirtilmiştir.

- 01.01.2004 tarihinden itibaren gerçekleşen yatırımlar üzerinden hesaplanan ancak indirim konusu yapılamayan yatırım indirimi tutarları, izleyen yıllarda TEFE oranında artırılmak suretiyle dikkate alınabilecektir. Endekslemede herhangi bir süre sınırı bulunmamaktadır.
- 01.01.1998 tarihinden sonra teşvik belgesine bağlanan yatırımlarda, 01.01.1998 – 31.12.2003 tarihleri arasında, gerçekleşen yatırımlar üzerinden hesaplanan ancak indirim konusu yapılamayan yatırım indirimi tutarları, “Yeniden Değerleme Oranında” artırılmak suretiyle dikkate alınabilecektir.

- 01.01.1995-31.12.1997 tarihleri arasında teşvik belgesine bağlanan yatırımlarda, gerçekleşen yatırım harcamaları üzerinden hesaplanan yatırım indirimi tutarlarının, kazancın yetersiz olması dolayısıyla indirim konusu yapılamadığı durumda indirilemeyen yatırım indirimi tutarları üç yıla sınırlı olmak üzere endekslenerek dikkate alınabilecektir.
- 01.01.1995 tarihinden önce teşvik belgesine bağlanan yatırımlarda, gerçekleşen harcamalar üzerinden hesaplanan ancak ilgili yılda indirim konusu yapılamayan yatırım indirimi tutarlarının endekslenmesi söz konusu değildir.

Öngörülen harcamalar üzerinden hesaplanan ancak ilgili yılda kazanç yetersizliği dolayısıyla dikkate alınamayan yatırım indirimi tutarlarının endekslenmesi söz konusu değildir.

Bir teşvik belgesi kapsamında alınmış iktisadi kıymetin, başka bir teşvik belgesine konu yatırıma devrinde, endeksleme süresi ilk belgenin tarihi dikkate alınarak belirlenecek, endeksleme ise devir tarihinden geçerli olmak üzere uygulanacaktır.

Yatırıma Konu İktisadi Kıymetlerin Satışı

24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara ilişkin olarak düzenlenmiş teşvik belgeleri kapsamında yapılmakta olan yatırımlara konu iktisadi kıymetlerin satış veya devri halinde yatırım indirimi istisnası ile ilgili olarak yürürlükten kaldırılmış olan ek 5. maddede yazılı esaslar geçerli olacaktır.

24.04.2003 tarihinden itibaren ise yatırıma konu iktisadi kıymetlerin satışı halinde yapılacak işlemler bakımından Gelir Vergisi Kanununun 19/5. maddesinde, “ Yatırım indirimi istisnasına konu iktisadi kıymetleri aktife alındıkları tarihten itibaren iki yıl içinde elden çı

karan mükellefler, bu iktisadi kıymetlerle ilgili olarak yatırım indirimi istisnası uygulama hakkını kaybederler Bu durumda daha önce yararlanılan yatırım indirimi istisnası için herhangi bir işlem yapılmaz.” hükmü yer almaktadır

Buna göre;

-Yatırım indirimi istisnasına konu iktisadi kıymetlerin iki yıldan önce elden çıkarılması halinde, yararlanılamayan istisna tutarı yatırım indirimine tabi olmayacaktır.

-Söz konusu iktisadi kıymetlerin iki yıldan sonra elden çıkarılması halinde, satan veya devreden, yararlanılmayan istisna tutarından satıştan sonra da yararlanmaya devam edecektir.

-Yatırım indiriminden kısmen faydalanılmış veya hiç faydalanılmamış aktif değerleri satın veya devir alanların istisnadan yararlanmaları mümkün değildir.

İnşaatı devam eden binaların satın veya devir alınmasından sonra yapılan harcamalara, bina yatırımları için gerekli koşulların sağlanması halinde, satın veya devir alanlarca yatırım indirimi istisnası uygulanacaktır.

Yatırım İndirimine Konu Aktif Kıymetlerin Satın Alınması

24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara ilişkin olarak düzenlenmiş teşvik belgesi bulunan bir mükelleften, belge kapsamındaki yatırımının kısmen veya tamamen satın alması halinde, satın alan satın aldığı iktisadi kıymetler için 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmış olan Gelir Vergisi Kanununun ek 5. maddesinde belirlenmiş ilkeler çerçevesinde yatırım indiriminden yararlanma hakkı bulunmaktadır

4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılan ek 5. maddede “yatırım indiriminden kısmen faydalanmış veya hiç faydalanmamış aktif değerleri kısmen veya tamamen satın veya devir alan kimse (Yatırım indiriminden faydalanma şartları mevcut olmak kaydıyla) işbu indirimden faydalanır” hükmü yer almıştır. Yararlanılabilecek yatırım indirimi tutarının tespiti ise aynı maddede yer alan aşağıdaki hüküm çerçevesinde yapılacaktır:

“Daha önce indirimden hiç faydalanılmamış olması halinde, faydalanılacak miktar, satın veya devir edene tanınan yatırım indiriminin miktarına ve satın ve devir alanın faydalanabileceği indirim nispetlerine göre hesaplanır. Bahis konusu aktif değerler için daha önce yatırım indiriminden istifade edilmiş ise, satın veya devir alan, aynı değer üzerinden hesaplanacak bakiye indirim kısmından faydalanır. Ancak bu bakiye kısım, bahis konusu aktif değerleri için daha önce istifade edilmiş indirimlerin satın veya devir alanın istifade edebileceği nispete göre hesaplanacak indirimden tenzili suretiyle bulunacak miktarı aşamaz.”

Alicının ek 2. maddede sayılan yatırım indiriminden yararlanma şartlarını taşıması gerektiği ve bu şartlardan birisi de teşvik belgesi alınması olduğundan, yatırım indiriminden yararlanabilmek için teşvik belgesi alınması şartı aranacaktır. Ancak teşvik belgesi kapsamında yer alabilecek diğer iktisadi kıymetler, Gelir Vergisi Kanununun 19. maddesi kapsamında yatırım indiriminden yararlanacaktır.

Yukarıda yapılan açıklamalar 24.04.2003 tarihinden önceki müracaatlar için düzenlenmiş teşvik belgeleri kapsamında satın alınmış iktisadi kıymetlerin devri halinde geçerli olup, belge devri niteliğindeki uygulamalar için geçerli olmayacaktır.

Sonuç olarak 4842 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten sonra yeni

hükümlere tabi olmayı seçen eski teşvik belgesi sahipleri ile bu tarihten (24.04.2003) sonra yatırım yapan mükellefler anılan tarihten itibaren yaptıkları yatırım harcamaları için %40 oranında yatırım indirimi istisnası hesaplayacaklar, hesaplanan yatırım indirimi istisnası üzerinden de tevkifat yapmayacaklardır 24.04.2003 tarihinden önce teşvik belgesi alınmış veya başvurusu yapılmış olup da yeni hükümlere tabi olmayı seçmeyen mükellefler ise teşvik belgelerinde yazılı oranlarda yatırım indirimi istisnası hesaplayacaklar yararlanılan yatırım indirimi üzerinden ise dağıtılsın dağıtılmasın %19,8 oranında tevkifat yapılacaktır Hesaplanan bu tevkifat, vergi karşılığı (691-Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılıkları) hesabına dahil edilecektir

6. İştirak Hisseleri veya Gayrimenkullerin Satışı ile Üretim ve Turizm Tesislerinin ve Bu Tesislere İlişkin Gayrimenkullerin Aynı Sermaye Olarak Konulmasından Doğan Kazançlara İlişkin İstisna (KVK Geç.Md. 28):

Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 28. maddesinin (a) bendi aşağıdaki gibidir.

"1.1.1999-31.12.2004 tarihleri arasında uygulanmak üzere, tam mükellefiyete tabi kurumların iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerinin satışından doğan kazancın, satışın yapıldığı yılda kurum sermayesine ilave edilen kısmı, kurumlar vergisinden müstesnadır. Şu kadar ki, vadeli satış halinde, satışın yapıldığı hesap dönemini takip eden ikinci hesap döneminin sonuna kadar tahsil edilen kazançların tutarı, ilgili yıl kurum kazancından indirilir. Bu tarihten sonra yapılacak tahsilat için bu hüküm uygulanmaz. İlk yapılan tahsilatın iştirak hissesi veya gayrimenkulün maliyet bedeline ilişkin olduğu kabul edilir.

Bu hükmü, kurumların üretim ve turizm yatırım veya işletme belgesine sahip turizm tesislerinin ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerinin tamamının veya bir kısmının, teşvik belgeli yatırım yapmak üzere kurulacak olan bir sermaye şirketine veya yeni kurulacak yabancı ortaklı bir anonim şirkete aynı sermaye olarak konulması halinde de uygulanır. Bu durumda yeni kurulacak şirketin tam mükellef ve yapacağı yatırımın asgari beş milyon A.B.D. Doları veya muadili yabancı para karşılığı Türk Lirası olması şarttır. Bu şartlara ilave olarak yabancı ortaklı sermaye şirketinde yabancı ortağın sermaye payının bir milyon A.B.D. Doları veya muadili yabancı para karşılığı Türk Lirası ve % 20'den az olmaması ve kambiyo mevzuatı gereğince Türkiye'ye döviz olarak getirildiğinin tevsik edilmesi gerekir.

Kurumların iki tam yıl süreyle aktifinde yer almayan iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerinin satışından elde ettikleri kazançlar ile menkul veya gayrimenkul ticareti ile uğraşan kurumların ellerinde bulundukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar, istisna kapsamı dışındadır.

Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle edinilen hisse senetleri ile iştirak edilen kurumun ihtiyat akçeleri, banka provizyonları ve Vergi Usul Kanununa göre ayrılan yeniden değerlendirme fonlarının sermayeye ilavesi dolayısıyla bedelsiz alınan hisse senetlerinin en az iki yıl öncesinde iştirak edilen şirketlere ait olması halinde, rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle edinilen veya bedelsiz alınan bu hisse senetleri iki yıl önce iktisap edilmiş sayılır.

Sermayeye eklenen bu kazançların beş yıl içinde herhangi bir surette işletmeden çekilmesi veya bu süre içinde işletmelerin tasfiyesi halinde, bu kazançlar o yılın kazancı sayılarak vergiye tabi tutulur.

1163 sayılı Kooperatifler Kanununa ya da özel kanunlara göre kurulan kooperatifler, ortağın sahip olabileceği en fazla pay tutarı dikkate alınmaksızın gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazanç istisnasından yararlanırlar. Ancak, iştirak hisseleriyle gayrimenkullerin satışından doğan kazanç sermayeye eklenmeyecek özel bir fon hesabında gösterilir ve hiç bir şekilde ortaklara dağıtılmaz, kooperatifin amaçlarının gerçekleştirilmesinde kullanılır.

Türk Ticaret Kanununun 391. maddesinin bu suretle gerçekleştirilecek sermaye artırımına aykırı hükümleri uygulanmaz.

Bu hükümden yararlanan kurumların gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazancın tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun 38. maddesinin son fıkrası hükmü uygulanmaz.

Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra bu madde kapsamında yapılacak tescil işlemleri tapu ve kadastro harcından, lehe alınan paralar banka ve sigorta muameleleri vergisinden müstesnadır."

Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 28. maddesinde düzenlenen ve tevkifat açısından Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesine atıf yapılan, (Nisan 2004 ve müteakip aylarda verilen kurumlar vergisi beyannameleri üzerinde gösterilen) bu istisna kazanç üzerinden tevkifat yapılmayacaktır Zaten bu istisna, kazancın sermayeye ilave edilmesi şartına bağlı olduğundan ve bu işlem de kar dağıtımı sayılmadığından anılan kazançlar üzerinden GVK'nın 94/6-b maddesine göre tevkifat yapılması da mümkün değildir

İştirak hisseleri veya gayrimenkullerin satışından doğan kazancın tamamının geçici 28/a maddesinde öngörülen süre içinde sermayeye ilave edilmesi halinde, anılan istisnalar tam olarak uygulanabile-

cektir. Kazancın bir kısmının sermayeye eklenmesi halinde ise kazancın sermayeye eklenen kısmı istisna olacaktır Tapudaki tescil işlemi sırasında, öngörülen yasal sürede sermayeye ekleneceği beyan edilen kazanç kısmının sermayeye eklenmemesi halinde, evvelce alınmayan harçların ilgililerden alınması gerekir Bu durumda harç tahsilatı alıcıdan cezasız, satıcıdan ise cezalı olarak yapılacaktır

Tam mükellefiyete tabi kurumların KVK'nın geçici 28. maddesi kapsamındaki teslimleri, KDV Kanununun geçici 10. maddesi hükmü uyarınca Katma Değer Vergisinden istisnadır.

Sonuç olarak 2004 yılı kazancından indirilen bu istisna üzerinden herhangi bir tevkifat yapılmayacaktır.

2004 yılı sonunda süresi biten bu geçici istisna hükmü, 5281 sayılı Kanunla KVK'nın 8. maddesine eklenen 12 numaralı bent ile sürekli hale getirilmiştir.

7. Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarma, Montaj İşleri ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarda İstisna (KVK Md.8/7):

KVK'nın 4842 Kanunla eklenen 8/7. maddesi gereğince, yurt dışında yapılan inşaat, onarma, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanan ve Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirilen kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır.

Daha önce KVK geçici md. 24'de yer alan bu istisna hükmü, 8. maddeye eklenerek sürekli hale getirilmiş ve hasılatın %15'inin Türkiye'ye getirilmesi şartı da kaldırılmıştır

Söz konusu düzenleme 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiş olduğundan, 2004 yılında elde edilecek bu tür ka-

zançlara 8/7. madde hükmü uygulanacaktır. Bu istisna kazancın dağıtılması halinde GVK md.94/6-b uyarınca kar dağıtımına bağlı tevkiyat yapılacaktır

8. Bankaların ve özel finans kurumlarının devir ve birleşmeleri ile gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlara ilişkin istisna (KVK Geç. Md.29/1,6,7):

Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 29. maddesi aşağıdaki gibidir;

“31.12.2004 tarihine kadar uygulanmak üzere;

1. Türkiye’de faaliyette bulunan bir bankanın Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan izin almak suretiyle ve izin tarihinden itibaren üç ay içinde yetkili organlarınca karar alınarak devir veya birleşme işlemlerine geçilmesi şartıyla, diğer bir veya birkaç bankayla birleşmesi veya tüzel kişiliği ortadan kalkmak suretiyle bilanço değerlerini kısmen veya tamamen diğer bir veya birkaç bankaya devretmesi ya da hisseleri kısmen veya tamamen Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu’na ait olan bir bankanın bilanço değerlerinin Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu tarafından devralınması halinde devir veya birleşmeden doğan kazançlar, kurumlar vergisinden istisna edilir. Vergiden müstesna tutulan bu kazanç, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin ikinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendine göre tevkifata tabi tutulmaz. Birleşme veya devrin, izin tarihinden itibaren onsekiz ay içinde alınan izne uygun olarak gerçekleşmemesi halinde, zamanında tahakkuk ettirilmemiş olan vergiler yönünden vergi ziyat doğmuş sayılır.

2. Bu maddeye göre yapılacak devir veya birleşmelerde, münfesi kurumun devir veya birleşme öncesi son bilançosunda görülen, bu Kanunun 14 üncü maddesinin (7) numaralı bendi hükmüne göre indirilebilir nitelikteki zarar tutarı, devralan veya birleşilen ku -

rumca beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla gider olarak kurum kazancından indirilir.

3. Bu madde kapsamında yapılacak devir ve birleşmeler sırasında düzenlenen kâğıt ve sözleşmeler ile müfeseh kurumun menkul ve gayrimenkul mallarının devralan veya birleşilen kurum adına kayıt ve tescili işlemleri ve müfeseh kurum tarafından devir veya birleşme tarihinden önce düzenlenen veya lehe alınan teminat mektupları, sözleşmeler, şerhler, teminatlar ve sair kâğıtların, devralan veya birleşilen kurum adına yenilenmesi, uzatılması, değiştirilmesi, devredilmesi veya bozulmasına ilişkin işlemler her türlü vergi, resim ve harçtan (taşit alım vergisi dahil), lehe alınan paralar banka ve sigorta muameleleri vergisinden müstesnadır.

4. Hisseleri kısmen ya da tamamen Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'na ait olan bir bankanın iştiraklerinin, takipteki alacaklarının ve diğer bilanço kalemleri ile banka lehine alınan teminatların Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu tarafından devir ya da satın alınması ve bu suretle edinilen aktiflerin Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu tarafından devir, birleşme veya satış işlemine tabi tutulması sırasında düzenlenen sözleşmeler ve sair kâğıtlar ile bunların değiştirilmesi, yenilenmesi, uzatılması, devredilmesi ve bozulmasına ilişkin düzenlenen kâğıtlar, gayrimenkul, menkul mallar ile hakların Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu veya göstereceği kişiler adına kayıt ve tescil işlemleri her türlü vergi, resim ve harçtan (taşit alım vergisi dahil) Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu tarafından bankaya ödenen bedeller banka ve sigorta muameleleri vergisinden müstesnadır.

5. Bu maddede hüküm bulunmayan hallerde bu Kanunun tasfiye, devir ve birleşmeye ilişkin hükümleri uygulanır.

6. Türkiye'de faaliyette bulunan bankaların aktifinde kayıtlı olan

gayrimenkuller ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlar ile bu bankalara doğrudan veya dolaylı olarak iştiraki bulunan tam mükellef sermaye şirketlerinin aktifinde kayıtlı olan gayrimenkuller ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazançların satışın yapıldığı yılda banka sermayesine ilave edilen kısmı kurumlar vergisinden müstesnadır. Vadeli satış halinde, satışın yapıldığı hesap dönemi takip eden ikinci hesap dönemi sonuna kadar banka sermayesine ilave edilen tutarlar da bu istisnadan yararlanır. İlk yapılan tahsilatın iştirak hissesi veya gayrimenkulün maliyet bedeline ilişkin olduğu kabul edilir. Bu bent hükmüne göre vergiden müstesna tutulan kazançlar, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b-ii) alt bendine göre vergi tevkifatına tabi tutulmaz. Türk Ticaret Kanununun 391 inci maddesinin bu suretle gerçekleştirilecek sermaye artırımına aykırı hükümleri uygulanmaz. Bu bent hükmünün yürürlüğe girdiği tarihten sonra bu bent kapsamında yapılacak işlemler tapu ve kadastro harcından, düzenlenen kağıtlar damga vergisinden, lehe alınan paralar banka ve sigorta muameleleri vergisinden müstesnadır. Bu hükümden yararlanan kurumların gayrimenkul ile iştirak hisselerinin satışından doğan kazancın tespitinde Gelir Vergisi Kanununun 38 inci maddesinin son fıkrası hükmü uygulanmaz. Bu bentte belirtilen istisna hükümleri bu bendin yürürlük tarihi itibarıyla banka kayıtlarına göre Türkiye'de faaliyet gösteren bankalara borçlu durumda olan tam mükellef sermaye şirketlerinin ve kefillerinin, bu Kanunun yayımı tarihinde sahip oldukları ve bu borçlara karşılık bankalara devrettikleri gayrimenkul ve iştirak hisselerinden doğan kazançlar için de uygulanır.

Bu kazançların sermayeye ilavesi nedeniyle ortaklarca elde edilen menkul sermaye iradı için beyanname verilmez, başka gelirler nedeniyle verilen beyannameye bu gelir dahil edilmez.

7. Türkiye'de faaliyette bulunan bankalarla ilgili olarak yukarıda yer alan hükümler, Türkiye'de faaliyette bulunan özel finans kurum - ları ile tüzel kişiliğin sona ermesi şartı aranmaksızın yurt dışında kurulu bankaların Türkiye'deki şubeleri hakkında da uygulanır.

Maliye Bakanlığı bu maddenin uygulanmasına ilişkin esas ve usul - leri tespit etmeye yetkilidir.”

KVK'nın geçici 29. maddesine göre birleşme ve devirlerden doğan kazançlar ile gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazançların banka sermayesine eklenen kısmı vergiden müstesna olup, anılan kazançlar, GVK'nın 94/6-b-i ve ii maddesine göre tev - kifata tabi tutulmayacaktır.

9. Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası (KVK Md.8/8):

5228 sayılı Kanunla 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere, KVK'nın 8. maddesine eklenen 8 numaralı bent ile; 625 sayılı Ka - nun kapsamında işletilen okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarından elde edilen kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Ayrıca bu istisna, Bakanlar Kurulun - ca vergi muafiyeti tanınan vakıflar veya kamu yararına çalışan der - neklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edi - len kazançlara da uygulanacaktır.

İstisna, okulların eğitim-öğretim, merkezlerin ise rehabilitasyon fa - liyetlerinden elde edilen kazançlara uygulanacaktır. Dolayısıyla, eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinde yer alan kantin, bü - fe, kafeterya, kitap satış yeri gibi tesislerin gerek bizzat işletilme - sinden gerekse kiraya verilmesinden elde edilen kazançlara istisna uygulanması söz konusu değildir. Ancak, yemek ve konaklama hiz - metlerinin 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.

Diğer taraftan, 01.01.2004 tarihinden önce faaliyete geçmiş bulunan okulların işletilmesinden elde edilen kazançlar ile bu okulları 01.01.2004 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

10. 4325 Sayılı Kanunla Tanınan İstisna:

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

4325 sayılı "Olağanüstü Hal Bölgesi ve Kalkınmada Öncelikli Yörelere İstihdam Yaratılması ve Yatırımların Teşvik Edilmesi ile 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" uyarınca Olağanüstü Hal Bölgesi sayılan veya kapsamına alınan illerde, kanunun yürürlük tarihinden önce işyeri bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin 01.01.1998 - 31.12.2007 tarihleri arasında münhasıran bu işyerlerinden elde ettikleri kurum kazançları üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden de yukarıda belirtilen esaslar çerçevesinde indirim uygulanır.

2004 ve müteakip yıllarda elde edilen bu istisna kazançların dağıtılması halinde GVK md.94/6-b uyarınca kar dağıtımına bağlı tevkiyat yapılacaktır

11. Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilen kazançlara ilişkin istisna (4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu Md.12):

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

- Faaliyetin gelir vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde gelir vergisine,

- Faaliyetin kurumlar vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde kurumlar vergisine,

- Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin devrinden elde edilecek kazançlar gelir ve kurumlar vergisine,

tabi olmayacaktır.

Gelir ve Kurumlar vergilerinden istisna edilen bu kazançlar GVK'nın 94/6-b-ii bendine göre tevkiyata da tabi tutulmayacaktır. Bu konuya ilişkin olarak 69 seri no.lu kurumlar vergisi genel tebliğinde açıklamalar yapılmıştır

Kısaca, Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilen kazançlar gelir vergisine, kurumlar vergisine tabi değildir. Ancak 2003 ve müteakip yıllarda elde edilen bu istisna kazançların dağıtılması halinde GVK md.94/6-b uyarınca kar dağıtımına bağlı tevkiyat yapılacaktır

12. Teknoloji Geliştirme Bölgelerindeki Yazılım ve Ar-Ge'ye Dayalı Üretim Faaliyetlerinden Elde Kazançlara İlişkin İstisna

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun 8. maddesi ile Bölgede yer alan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin münhasıran bu Bölgedeki yazılım ve Ar-Ge'ye dayalı üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları, faaliyete geçilmesinden itibaren beş yıl süre ile gelir ve kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur. Bakanlar Kurulu seçilen, hedef alınan, belirli teknolojik alanlar ve ürünler için bu süreyi on yıla kadar uzatabilir. İstisna sadece yazılım ve Ar-Ge'ye dayalı üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlara tanınmıştır Kurumlar vergisinden istisna tutulan bu kazançların dağıtılması halinde GVK'nın 94/6-b maddesi gereğince tevkifat yapılması gerekir.

13. 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 Birliğine tam üyeliğinin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır.

Bu istisnadan, bölgede yeni faaliyete geçen mükellefler ile faaliyet ruhsatlarında yer alan sürenin dolmasıyla normal vergileme rejimine tabi olacak mükellefler yararlanacaktır.

Bu konuda 85 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile ayrıntılı açıklama yapılmıştır.

14. Diğer İstisnalar :

Yukarıda açıklanan istisnalar dışında KVK'nın geçici 11. maddesinde yer alan "1 Ocak 1986 tarihinden evvel ihraç kanunlarına veya Devletin Kanunlarının verdiği yetkiye dayanarak akdettiği mukavelenamelere göre mevcut ve çıkacak vergilerden muafliği kabul edil-

miş olan menkul kıymetlerin temettü, faiz ve ikramiyeleri, kanunla onaylanmış bulunan uluslararası anlaşmalarda yer alan kurumlar vergisine ilişkin istisnaları, TPAO'nun yurtdışı iştiraklerinden olan alacaklarından doğan kur farkı kazançlarına ilişkin istisna, 4572 sayılı Kanunla Tarım Satış Kooperatif ve Birliklerine Tanınan istisna, 4562 sayılı Kanunla Organize Sanayi Bölgelerinde faaliyette bulunan kurumlara tanınan istisnaları diğer istisnalar grubu olarak sayabiliriz. Kurumlar vergisinden istisna tutulan bu kazançların dağıtılması halinde de GVK'nın 94/6-b maddesi gereğince tevkifat yapılması gerekir.

15. Finansman Fonu:

4369 sayılı Kanunla Finansman fonu uygulaması 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır Bilindiği üzere, sermaye şirketleri ile kooperatifler, yatırım indiriminden faydalanması kabul edilmiş bulunan yatırımlarının finansmanında kullanmak ve yatırım indirimi belgesinde bu yatırım için öngörülen süre ile sınırlı kalmak kaydıyla finansman fonu ayrılarak safi kurum kazancından indirebiliyorlardı. Bu uygulama yürürlükten kaldırılmakla birlikte 31.12.1998 tarihine kadar teşvik belgesi alınmış ve eski hükümlerden yararlanan yatırımlar için geçerliliğini korumaktadır

Cari yıl safi kurum kazancından ayrılan finansman fonu, mutlak bir istisna ve indirim olmayıp bir hesap döneminde verginin ertelenmesine yönelik bir müessese olduğundan, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 25. maddesinde yer alan % 30 oranlı kurumlar vergisine ve Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b maddesine göre vergi tevkifatına tabi değildir.

Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların kurumlar vergisi ve gelir vergisi tevkifatı karşısındaki durumları ile tevkifat oranları aşağıda topluca tablo halinde gösterilmiştir.

16. İstisnalarla İlgili Bazı Önemli Konular:

- Kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin ödemelerin, kurum kazancından gider olarak indirilmesi mümkün değildir. Örneğin, iştirak kazancı istisnasının elde edilmesiyle ilgili olarak yapılan giderler, kanunen kabul edilmeyen giderdir. Diğer bir örnek ise; Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu uyarınca istisnaya tabi faaliyetin zararlı sonuçlanması halinde, zarar tutarı kanunen kabul edilmeyen gider olacaktır.
- YMM ile tam tasdik raporu olmayanların, beyannameye gösterilen istisnaların bazılarında yararlanabilmeleri için istisnaya ilişkin yeminli mali müşavir tasdik raporu gerekmektedir.
- İstisnalar, VUK Mükerrer Md. 298/A-5 gereğince enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmuş tutarları ile dikkate alınacaktır.

E. KURUMLAR VERGİSİNİN HESAPLANMASI

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. Kurumlar vergisi mükellefleri gelir tablosunda yer alan "Dönem Karı veya Zararı"nı Ticari Bilanço Karı veya Zararı olarak Kurumlar Vergisi Beyannamesinin ilgili satırına (28. veya 29. satır) 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:

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.)
ÖNCEKİ YIL AYRILAN FİN. FONU (+) (4369 sayılı Kanun ile 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırıldı. Eski teşvik belgeleri için uygulanabilir.)	(Bir önceki yıl kurum kazancından finansman fonu olarak ayrılan tutar.)
DiĞER 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 İSTİSNA ve İNDİRİMLER (-)	(Beyannamenin 32-43. satırlarında yer alan istisnalar)
İştirak kazançları istisnası (KVK 8/1)	
Yatırım fon ve ort. portföy iş. kazancı (KVK 8/4)	(Bu istisna sadece anılan fon ve ortaklıklarla ilgilidir.) Döviz yatırım fonları hariç
-Rüçh. hakkı kup. satış ve emisyon primi ist. (KVK 8/5)	
-Y.dışı inşaat onarma işlerinden sağlanan kazançlar (KVK 8/7)	
-Eğitim öğretim kurumları ile rehabilitasyon mrk. kazançları (KVK 8/8)	
-KVK Gç.Md. 28/a'da yazılı kazançlar	
-Y.dışı iştirak ve şb kaz. (KVK Gç.md.33)	
-Serbest bölgelerde elde edilen kazançlar	
-4325 sayılı Kanun kapsamındaki istisna kazançlar.	

-Teknoloji geliştirme bölgelerinde elde edilen kazançlar.	
-Ar-Ge indirimi (KVK 14/6)	
-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, KVK Gç.Md.29'da yazılı istisna kazançlar, 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 Yıdan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yıl mali zararları) (1999-2003 yılları zararları)
KAZANCIN BULUNMASI HALİNDE İNDİRİLECEK İSTİSNA ve İNDİRİMLER (-)	(Yukarıdaki istisnaların uygulanması sonucunda kazancın kalması halinde uygulanacak, beyannamenin 52-60. satırlarında yer alan istisnalar)
-Risturnlar (KVK 8/2)	(Kooperatiflerde söz konusudur.)
-Bağış ve yard. (KVK Mük. Md.14/1-b)	

- Eğitim ve Sağlık Tes. İle Yurt İnş. İlişk. Bağış Yard. (KVK Mük. Md.14/1-c)	
- Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış Yard. (KVK Mük. Md.14/1-d)	
- Sponsorluk harc.(KVK Mük. Md.14/1-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.
-Cari Yılda ayrılan Finansman Fonu (GVK Gç.md.50)	(Sermaye şirketleri ile kooperatifler için) 4369 sayılı Kanun ile 01.01.1999 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır Ancak daha önce alınan Yatırım Teşvik Belgeleri için belli bir süre daha geçerli olacaktır.)
KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI	(Bu matrah üzerinden % 33 oranında vergi hesaplanır.)

F. KURUM KAZANCININ DAĞITILMASI HALİNDE GELİR VERGİSİ KANUNUNA GÖRE YAPILACAK TEVKİFAT VE BUNUN HESAPLANMASI

1. GVK'nın 94/6-b Maddesi Uyarınca Yapılacak Tevkifat

a) Tevkifatın Kapsamı

4842 sayılı Kanunla yapılan değişikliktten önce, kurum kazançları üzerinden GVK'nın 94/6-b maddesi uyarınca yapılacak tevkifat, üç grup halinde düzenlenmişti.

Birinci grup; tam ve dar mükellef kurumlarda indirim ve istisnalar, dağıtılsın dağıtılmasın genel olarak %18 (2000/1689 sayılı BKK) oranında gelir vergisi tevkifatına tutulmakta idi. Tevkifat, halka açık olsun olmasın bütün kurumlar için aynı oranda yapılıyordu.

İkinci grup; tam mükellef kurumlar için, kurumlar vergisinden müstesna kazançlarına (indirim ve istisnalara) isabet eden kısım düşüldükten sonra, dağıtılan kar paylarından dağıtım sırasında yapılacak olan gelir vergisi tevkifatı idi. Tevkifat oranı halka açık şirketler için %5, diğer kurumlar için %15 idi (99/13230 sayılı BKK).

Karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımını sayılmadığından, karını sermayeye ekleyen kurumlar kar dağıtımına bağlı tevkifat yapmıyorlardı.

Üçüncü grup ise; dar mükellef kurumların kurum kazancından istisnalar, kurumlar vergisi ve fon payının indirilmesi sonucu kalan kazançları üzerinden dağıtılsın dağıtılmasın %15 (99/13230 sayılı BKK) oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması idi.

4842 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinin (b) alt bendinde yapılan değişiklik

le, kurum kazançları üzerinden yapılacak tevkifatla ilgili olarak; kurumların istisna kazançları ile normal kazançları ayırımına son verilip, istisna olsun olmasın tevkifat, karın dağıtılması aşamasına bırakılmıştır. Ayrıca halka açık şirket ile halka açık olmayan şirketten elde edilen kar payı ayırımı da kaldırılmak suretiyle, her iki tür şirket tarafından dağıtılan kar paylarının aynı oranda vergilendirilmesi öngörülmüştür.

b) Tam Mükellef Kurumların Kar Dağıtım Yapmaları Halinde Yapılacak Tevkifat (GVK 94/6-b-i ve ii)

4842 sayılı Kanunla, Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b maddesi ile aynı maddenin dördüncü fıkrasında,

i) Tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından, (karın sermayeye eklenmesi kar dağıtım sayılmaz.),

ii) Tam mükellef kurumlar tarafından; dar mükellef gerçek kişilere, dar mükellef kurumlara (Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde edenler hariç) ve gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından, (karın sermayeye eklenmesi kar dağıtım sayılmaz.),

iii) 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iradının ana merkeze aktarılan tutarı üzerinden,

Bu maddenin (6) numaralı bendinin (a) alt bendine göre üzerinden vergi tevkifatı yapılan kurum kazancından kar payı alanlara, tevkif suretiyle alınan vergi red ve iade olunmaz.” hükmüne yer verilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 4842 sayılı Kanunla değişik 94/6-b maddesinin (i) ve (ii) alt bentleri uyarınca, 24.04.2003 tarihinden itibaren, tam mükellef kurumlar tarafından;

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

dağıtılan, anılan Kanunun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar payları üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması öngörülmüştür

Kar payı kavramı, Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinin ikinci fıkrasının 1, 2 (adi komandit şirketlerde komanditerlerin kar payları hariç) ve 3 numaralı bentlerinde yazılı olan ve aşağıda açıklanan kar paylarını ifade etmektedir:

- Her nevi hisse senetlerinin kar payları (kurucu hisse senetleri ve diğer intifa hisse senetlerine verilen kar 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 kar payları dahil),
- İştirak hisselerinden doğan kazançlar (limited şirket ortaklarının, iş ortaklıkları ortaklarının ve komanditerlerin kar payları ile komanditerlerin kar payları bu zümreye dahildir. Kooperatifle-

rin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan karların, ortaklara kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde tevzii, kazanç dağıtımı sayılmaz),

- Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar payları. (Kurum çalışanlarına ödenen temettü ikramiyesi, ücret niteliğinde olduğundan, kar dağıtımı tevkifatına tabi olmayıp, ücret olarak tevkifata tabi tutulacaktır.)

(Dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerinin, vergi sonrası karlarından dernek ve vakfa yaptıkları aktarmalar kar dağıtımı olarak kabul edilip, tevkifata tabi tutulması gerekir. Bu konuda Danıştay kararı vardır.)

Kar dağıtımı kararları anonim şirketlerde genel kurul; limited şirketlerde ortak sayısının 20'den fazla olduğu durumlarda şirket genel kurulu, 20 veya daha az olduğu durumlarda ortakların yazılı oyları ile; eshamlı komandit şirketlerde komanditerler genel kurulu; kooperatiflerde kooperatif genel kurulları tarafından verilecektir İş ortaklıklarında ise ayrıca bir karar gerekli olmayıp karın beyanname verme süresi içinde ortaklara dağıtıldığı kabul edilecektir

Kar dağıtımına karar verilmesi tevkifat yapılmasını gerektirmez. Tevkifat karın dağıtımı için öngörülen tarihte yapılacaktır. Öngörülen tarihte fiilen ödeme başlamasa bile (hesaben ödeme yapılmışsa) tevkifat mükellefiyeti doğacaktır (GVK Md. 96).

Buna göre, tam mükellef kurumlarca;

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

dağıtılan kar payları üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacak, bu şekilde kar payı elde eden tam mükellef kurumun söz konusu kar paylarını yukarıda sayılan gerçek veya tüzel kişilere dağıtması aşamasında, dağıtılan kısım üzerinden tevkifat yapılacaktır

Diğer yandan, tam mükellef kurumlarca karın dağıtılmayıp şirket sermayesine eklenmesine karar verilmesi halinde, Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b maddesinin (i) ve (ii) alt bentlerinin parantez içi hükmü uyarınca, karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmadığından, sermayeye ilave edilen bu tutar üzerinden gelir vergisi tevkifatı 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 gerçek kişi (*)	X	-
Gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayan kişi	X	-
Gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan kişi	X	-
Dar mükellef gerçek kişi	X	-
Dar mükellef kurum (işyeri veya daimi temsilcisi yok ise)	X	-
Dar mükellef kurum (işyeri veya daimi temsilcisi var ise)	-	X
Gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükellef kişi	X	-
Tam mükellef kurum	-	X

(*) Bu kar payının ticari faaliyete bağlı olarak elde edilip edilmemesi tevkifat durumunu etkilemez.

c) Tevkifat oranı:

Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b maddesinde 4842 sayılı Kanunla yapılan değişiklik, bu Kanunun yayım tarihi olan 24.04.2003 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesindeki yetkiye istinaden yayımlanan ve 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe giren, 10.12.2003 tarihli ve 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki Karar ile kar dağıtımına ilişkin tevkifat oranı % 10 olarak belirlenmiştir.

Diğer taraftan, dar mükellef kurumların, muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gereken söz konusu menkul sermaye iratları hakkında Gelir Vergisi Kanununun 4842 sayılı Kanunla değişik hükümleri uyarınca işlem yapılacaktır

d) Geçmiş Yıl Karlarının Dağıtılması Halinde Tevkifat Uygulaması (GVK Geçici Md. 62)

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 dağıtım 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, Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 24. maddesinde düzenlenen istisna kazançlar 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 ha

linde 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 hukukten mümkün bulunmadığı yönünde karar verilmiş olması 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.

e) Kar Payı Elde Eden Kişilerin Hukuki Statülerinin Belirlenmemesi 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 dağıtımını yapacak şirket tarafından bilinmediği takdirde ne yapılacağı konusunda, 81 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 bulunduğunun pay defterinden tespiti mümkün olduğundan, tam/dar mükellefiyet esasında kurumlar vergisi mükellefi olanlar adına (kurumlar vergisinden muaf olanlar ile kurumlar vergisine tabi olmayanlar hariç) kayıtlı bulunan senetlere isabet eden kar payı tutarları üzerinden tevkifat yapılmayacaktır. Söz konusu tevkifatın yapılmaması için nama yazılı hisse senetlerini elinde bulduran 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 kılınması

zın, 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 edilmesi durumunda, hak sahibinin tevkifat yapılmayacak kurumlardan olduğu hususu kar dağıtımını yapacak şirket tarafından belirlenecektir. Müşterilerin veya ortakların hukuki statüleri ve mükellefiyet bilgileri hakkında herhangi bir tereddüt bulunması halinde, aracı kurumlar veya kar payı dağıtacak şirketler, bunlardan durumlarını Ticaret Sicil Gazetesi, vergi levhası veya bağlı oldukları vergi dairesinden alacakları bir yazı ile tevsik etmelerini de isteyebilecektir.

Hisse senetlerinin maliklerinin hukuki statülerinin ve mükellefiyet bilgilerinin kar payı dağıtacak şirkete yukarıda belirtildiği şekilde bildirilmemesi veya hisse senedi sahiplerince tevsik edilmemesi halinde, dağıtımını yapacak şirketin vergi sorumluluğundan kurtulabilmesi için söz konusu hisse senetlerine isabet eden kar payı ödemelerinin tamamı üzerinden, Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b maddesine göre gelir vergisi tevkifatı yapması gerekir. Bu durumda, kar payları üzerinden yapılacak tevkifat tam mükellef kurumlar ile Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde eden dar mükellef kurumlar için nihai vergi niteliğinde olmayacaktır. Dolayısıyla, tevkif edilen bu vergiler aşağıda belirtilen 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 ko-

nuya 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.

f) İstisna Kazançların Tevkifat Karşısındaki Durumu:

4842 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, kurumların istisna kazançları ile normal kazançları ayırımına son verilmiş, Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b maddesi uyarınca yapılacak tevkifat da kazançın istisna olup olmadığına bakılmaksızın kar dağıtımına bağlı hale getirilmiştir.

4842 sayılı Kanunla getirilen yeni vergileme rejimi uyarınca, istisna kazançlar üzerinden prensip olarak tevkifat yapılmayacak, ancak bu kazançların kar dağıtımına konu edilmesi halinde bu kar payları üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b maddesi uyarınca tevkifat yapılacaktır.

Ancak 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 ve Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 24. maddelerinde düzenlenen istisna kazançlar gibi) dağıtılan karın bu kazançlara isabet eden kısmı üzerinden dağıtım sırasında gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

4842 sayılı Kanunla getirilen vergileme rejimi, prensip olarak istisna kazançlar üzerinden tevkifat yapılmamasını öngörmekle birlikte, aynı Kanunla Gelir Vergisi Kanununa eklenen Geçici 61. madde ile yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançların vergilendirilmesine yönelik olarak özel bir düzenleme yapılmıştır

Gelir Vergisi Kanununa 4842 sayılı Kanunla eklenen Geçici 61. maddede, “Bu maddenin yürürlük tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarla ilgili yatırım harcamalarına (teşvik belgelerine bu tarihten sonra ilave edilen iktisadi kıymetler için yapılan harcamalar hariç), yatırım indirimi uygulamasına ilişkin olarak Gelir Vergisi Kanununun bu tarihten önce yürürlükte bulunan hükümleri uygulanır.

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

Diğer taraftan, yararlanan yatırım indirimi istisnası üzerinden yapılan tevkifatın üç eşit taksitte ödenmesine imkan sağlayan Gelir Vergisi Kanununun 119. maddesinin ikinci cümlesi 4842 sayılı Kanunla 01.01.2004 tarihinde yürürlükten kaldırıldığından tevkifat bir seferde ödenecektir.

Kurumlar yıllar itibariyle kazanç dağıtmaya karar verebilecek olup, kar dağıtım kararlarında hangi yılın kazancının dağıtıldığı belirtilmelidir.

İstisna kazançlardan emisyon priminin, Türk Ticaret Kanunu gereğince dağıtımı mümkün değildir Ayrıca, istisna koşulu olarak ka-

zancın sermayeye eklenmesinin öngörüldüğü istisnaların da dağıtımını mümkün değildir.

Karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımını sayılmadığından, karını sermayesine ekleyen kurumlar, kar dağıtımına bağlı tevkifat yapmayacaklardır.

g) Dar Mükellef Kurumlarca Yapılacak Tevkifat (GVK 94/6-b-iii)

4842 sayılı Kanunla değişik Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendinde, 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 kısmın menkul sermaye iradı niteliğinde olduğu hükme bağlanmıştır.

Buna göre, Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, anılan maddede yazılı menkul sermaye iradını ana merkezlerine aktarmaları sırasında, aktardıkları bu tutarlar üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapmaları gerekmektedir.

Öte yandan, dar mükellef kurumların Türkiye’de elde edilen karı ana merkezlerine aktarmamaları halinde ise anılan Kanunun 94/6-b maddesinin (iii) alt bendi hükmü gereğince gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

Diğer yandan, KVK’nın 25. maddesinin üçüncü fıkrasında "*Bu kanunun 18 ve 19. maddelerine göre vergilendirilen yabancı ulaştırma kurumlarında vergi oranını karşılıklı olmak şartıyla ülkeler itibarıyla kara, deniz ve hava ulaştırma kurumları için ayrı ayrı veya topluca sifıra kadar indirmeye veya bu maddede yazılı oranın bir*

katını geçmemek üzere yeni bir oran tespit etmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir" hükmü yer almaktadır.

Bu yetkiye dayanılarak karşılıklı olmak şartıyla Bakanlar Kurulu kararı ile gelir ve kurumlar vergisi oranı (0) sıfır olarak tespit edilmiş olan mukim ülkenin kurumlarından Türkiye'deki taşımacılıktan elde ettiği kurum kazançlarına, KVK'nın 25. maddesinde belirtilen vergi oranı ile GVK'nın 94. maddesinin 6 numaralı bendinin b-ii i alt bendi için Bakanlar Kurulunca belirlenen oranlar yerine (0) sıfır oranı uygulanacaktır.

2. Gelir Vergisi Kanununun 94/6-a Maddesine Göre Yapılacak Tevkifat

KVK'nın 8. maddesinin 4 numaralı bendinde aşağıdaki kazançlar kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur:

- a) Portföyünün en az % 25'i hisse senetlerinden oluşan menkul kıymetler yatırım fonları (döviz yatırım fonları hariç) ile aynı nitelikteki menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- b) (a) alt bendi dışında kalan menkul kıymetler yatırım fonları (döviz yatırım fonları hariç) ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- c) Risk sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- d) Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- e) Emeklilik yatırım fonlarının kazançları (07.10.2001 tarihinden itibaren),

Yabancı para ve altın alım satımı yapan "döviz yatırım fonları"nın ise söz konusu istisnadan yararlanmaları mümkün değildir.

Yatırım fon ve ortaklıkları, kurumlar vergisinden müstesna tutulan söz konusu kazançları üzerinden, Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin 6 numaralı bendinin (a) alt bendine göre, bu kazançların dağıtılıp dağıtılmadığına bakılmaksızın gelir vergisi tevkifatı yapacaklardır (emeklilik yatırım fonlarının kazançları hariç). Bu tevkifat 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile tespit edilmiş bulunmaktadır. Buna göre kurumlar vergisinden müstesna tutulan bu kazançlar üzerinden yapılacak vergi tevkifatı, portföyünde % 25'den daha az hisse senedi bulunduran menkul kıymetler yatırım fonları ile aynı nitelikteki yatırım ortaklıklarında % 10, diğer menkul kıymetler yatırım fonları ve ortaklıklarında ise "0" olarak uygulanacaktır. Bu uygulama sırasında, menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının portföyünde bulunan yabancı borsalara kayıtlı dövizli hisse senetleri, % 25 oranının tespitinde dikkate alınmayacaktır.

Emeklilik yatırım fonlarının kazançları GVK md.94'e göre tevkifata tabi değildir (KVK md.8/4-e)

Söz konusu istisna kazançlar GVK'nın 94/6-a maddesine göre tevkifata tabi tutulduklarından, bu fonların kazançları üzerinden 94/6-b-ii maddesine göre vergi tevkifatı yapılmayacaktır.

3. GVK'nın 94. Maddesinin 6 Numaralı Bendinin (a) ve (b) Alt Bentlerine Göre Yapılan Tevkifatın Beyanı ve Ödenmesi

Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin 6 numaralı bendinin (a) alt bendine göre yapılan vergi tevkifatı, kurumlar vergisi beyanname verme süresi içinde kurumların kendilerince yapılacak ve müteakip ayın 20. günü akşamına kadar (normal hesap döneminde 20 Mayıs) bağlı bulunan vergi dairesine **ayrı bir muhtasar beyanname** ile

beyan edilecektir (GVK md.99). Bu tevkifat aynı ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar ödenecektir.

Kar dağıtımı yapıldığı takdirde, dağıtılan kar üzerinden yapılacak tevkifat ise, kar dağıtımının yapıldığı ayı takip eden ayın 20. günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile beyan edilecek, vergi de aynı ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar ödenecektir

G. KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNE EKLENECEK BİLDİRİM VE BELGELER İLE KURUMLAR VERGİSİNİN ÖDENMESİ

- Ayrıntılı Bilanço (düzeltilmiş) ve Ayrıntılı Gelir Tablosu veya İşletme Hesabı Özeti (Ayrıntılı Bilanço ve Gelir Tablolarının "Önceki Dönem" sütunları da doldurulacaktır) 14 numaralı VUK Sirküleri uyarınca bu yıl verilecek Kurumlar vergisi beyanname ekinde ayrıca 2003 yılına ilişkin düzeltilmiş bilanço da eklenecektir.
- Beyannameye eklenecek bilanço ve gelir tablolarının önceki dönem sütunlarının doldurulması, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile getirilen bir zorunluluk olduğundan, Damga Vergisi uygulamasında önceki dönem sütunları da doldurulan mali tabloların birbirine bağlı bir işlem kabul edilerek 2004 yılından itibaren tek bir tablo olarak Damga Vergisine tabi tutulmaktadır (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 hesaplanacaktır. 2003 yılına ilişkin düzeltilmiş bilanço için ise ayrıca Damga Vergisi hesaplanmaması gerekmektedir.
- 2004 yılı aktif toplamı 6.265.200,- YTL'yi veya net satışları toplamı 13.922.700,- YTL'yi (Parasal hadler; 10 sıra no.lu MSUGT

uyarınca bir önceki yıla ilişkin parasal hadlerin yeniden değerlendirilme oranında artırılması ve artırılan tutarın YTL cinsinden ifadesi 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.
- Beynamedeki tabloların yetersizliği nedeniyle ayrıca düzenlenen liste ve ekler.
- Kurum ortaklarına ve yönetim kurulu üyelerine ilişkin bildirim. (Bu bildirimde; sermaye şirketlerinde yönetim kurulu başkan ve üyeleri, genel müdürleri -limited şirkette müdürler- şirketi temsile yetkili kişiler ile bunlar dışında kalan ve hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla en yüksek hisseye sahip beş ortağın adı, ünvanı ve vergi numarası).
- Kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden tahakkuk ettirilecek kurumlar vergisi, beyanname verme süresi içinde bir defada (tek taksit) ödenecektir.

H. UYGULAMA ÖRNEKLERİ

Aşağıda yeralan uygulama örneklerinde; kanunen kabul edilmeyen giderler, istisna tutarları ve geçmiş yıl zararları, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarları ile dikkate alınmıştır. (VUK. Mükerrer Md. 298/A-5 ve VUK Sirküler No. 11, 17).

ÖRNEK - 1

(İstisna Kazancı Bulunmayan ve Kar Dağıtımını Yapmayan Tam Mükellef Bir Kurumun Durumu)

Dayanıklı tüketim malları pazarlaması ve ticareti ile uğraşan Meta Ltd. Şirketi Başkent Vergi Dairesi'nin 350 011 7860 sicil numaralı mükellefidir. Kurumun 2004 yılı düzeltilmiş bilançosuna göre dönem karı (ticari bilanço karı) 40 milyar lira, kanunen kabul edilmeyen giderleri ise 5 milyar liradır. Kurumun 2004 yılına ilişkin olarak ödediği geçici vergi tutarı ise 12 milyar lira olup, karın dağıtılmamasına karar verilmiştir. Bu verilere göre Meta Ltd. Şirketi tarafından sadece kurumlar vergisi beyannamesi verilecek olup, kurumlar vergisi hesabı ile düzenlenen kurumlar vergisi beyannamesi aşağıdaki gibi olacaktır:

	Yeni Türk Lirası (YTL)
Ticari Bilanço Karı (Dönem Karı)	40.000,-
K.K.E.G. (+)	5.000,-
KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI	45.000,-
Hesaplanan Kurumlar Vergisi (44.000x %33=)	14.850,-
MAHSUP EDİLECEK VERGİLER TOPLAMI Ödenen Geçici Vergi	12.000,-
ÖDENMESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ.	2.850,-

Maliye Bakanlığı GELİRLER Genel Müdürlüğü		KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ		VİD KODU (Vergi Dairesine Doldurulacaktır.)	
1	BASKENT VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE	4	VERGİLENDİRME DÖNEMİ 01 01 2004	1010	
2	ANKARA İL - İLÇE	5	VERGİ KİMLİK NO. 3500117860	2004	
3	MÜKELLEFİYET ŞEKLİ	Tarihi	X	Dar	6
TABLO - 1 KURUMUN KİMLİK VE ADRES BİLGİLERİ					
1	Unvanı	META LTD ŞTİ			
2	Hukuki Yapısı				
3	Faaliyet Kodu	4 Adres Değişikliği Var Yok			
5	Kanuni veya İş Merkezinin Adresi	Mah. / Semt	Cadde / Sokak	Kapı No.	Daire No.
		Posta Kodu	İlçe Adı	İl Kodu	
6	Ülkesi	7 E-Posta Adresi			
8	Telefon No.	Faks No.			
	Cep Tel. No.	(Alan Kodu)			
TABLO - 2 DAR MÜKELLEFIN TEMSİLCİSİNİN KİMLİK VE ADRES BİLGİLERİ					
9	Soyadı (Unvanı)				
10	Adı				
11	Vergi Dairesi	13 Adres Değişikliği Var Yok			
12	Vergi Kimlik No.				
14	Adresi	Mah. / Semt	Cadde / Sokak	Kapı No.	Daire No.
		Posta Kodu	İlçe Adı	İl Kodu	
15	E - Posta Adresi				
16	Telefon No.	Faks No.			
	Cep Tel. No.	(Alan Kodu)			
TABLO - 3 KURUMA BAĞLI İŞYERLERİNİN TÜRÜ VE SAYISI					
	Şube	Çıkış Yeri	Ajanlık		
	İmalat Yeri	Satış Yeri	Sair	17 TOPLAM	
TABLO - 4 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI					
		(Yeni Türk Lirası)	(YKr)		
18	1999 Yılı Zararı				
19	2000 Yılı İstisnadan Kaynaklanan Zararlar				
20	2000 Yılı Diğer Zararlar				
21	2001 Yılı İstisnadan Kaynaklanan Zararlar				
22	2001 Yılı Diğer Zararlar				
23	2002 Yılı İstisnadan Kaynaklanan Zararlar				
24	2002 Yılı Diğer Zararlar				
25	2003 Yılı İstisnadan Kaynaklanan Zararlar				
26	2003 Yılı Diğer Zararlar				
27	TOPLAM				

Örnek No. : 1996-ab-D.M.O. Basmı Müktessef : 2005

Bu beyannamenin düzenlenmesinde ilgili usullerle Kurumlar Vergisi Beyannamesi Düzenleme Gökülelerinde yer almaktadır. Güncellenen Gökülelere www.gelirler.gov.tr adresinden erişilmesi mümkündür.

BU BEYANNAME MAVİ VEYA SİYAH TÜKENMEZ KALEM İLE OKUNAKLI BÜYÜK HARFLERLE VEYA BİLGİSAYAR ORTAMINDA DOLDURULACAKTIR. PARASIZDIR

TABLO - 5		KAZANÇ VE MATRAH BİLDİRİMİ		ZARAR		KAR	
		(Yeni Türk Lirası)	(YK)	(Yeni Türk Lirası)	(YK)		
28	Ticari Bilanço Karı					40.000,00	
29	Ticari Bilanço Zararı						
30	Karın Kabul Edilmeyen Göster					5.000,00	
31	Önceki Yılı Ayrılan Finansman Fonu						
32	İştirak Kazançları (K.V.K. Mad. 8/1)						
33	Y. Fon ve Ort. Portföy İş. Kazançları (K.V.K. Mad. 8/4)						
34	Fl. H. Kupon Stg. ve Emisyon Primi K. (K.V.K. Mad. 8/5)						
35	Y. Dij. İnş. On. İşlerinden Sağlanan Kazançlar (K.V.K. Mad. 8/7)						
36	Eğ. Öğ. Kur. İle Rehabilitasyon Mfz. Kazançları (K.V.K. Mad. 8/8)						
37	K.V.K. Geçici Mad. 28/a						(32, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 42, 43) No.lu Satırlar Kurum Kazancı Zararı Olsa Dahil Doldurulacaktır.
38	Yurtiçi İştirak ve Şube Kazançları (K.V.K. Geçici Mad. 33)						
39	Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlar						
40	4325 sayılı Kanun Kapsamında İstisna Kazançlar						
41	Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazançlar						
42	AR-GE İndirimi (K.V.K. Mad. 14/6)						
43	Diğer indirimler ve istisnalar						
44	Kar ve İstisna Toplamı (28-30-31)					45.000,00	
45	Canlı Yıla Ait Zarar, İstisna ve İndirimler Toplamı (29-32-33-34-35-36-37-38-39-40-41-42-43)						
46	ZARAR (45-44)						
47	KAR (44-45)					45.000,00	
48	Diğer Geçmiş Yılı Zararı						
49	İstisnadan Kaynaklanan Geçmiş Yılı Zararı						
50	Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yılı Zararı (48+49)						
51	İndirim Esas Tutarı (47-50)					45.000,00	
52	Risumlar (K.V.K. Mad. 6/2)						
53	Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mük. Mad. 14/1-b)						
54	Eğitim ve Sağ. Tes. İle Yurt İnş. İş. Bağış Yard. (K.V.K. Mük. Mad. 14/1-c)						
55	Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yard. (K.V.K. Mük. Mad. 14/1-d)						(51) No.lu Satırda Kalan Tutar Varsa, Bu Tutarı Ulaşıncaya Kadar (52, 53, 54, 55, 56, 57, 58 ve 60) No.lu Satırlardan İndirimlere Devam Olunur.
56	Sponsorluk Harcamaları (K.V.K. Mük. Mad. 14/1-e)						
57	Gerçekleşen Yatırım Harc. İndirimi						
58	Öngörülen Yatırım Harc. İndirimi						
59	Toplam Yatırım İndirimi (57+58)						
60	Diğer İndirimler						
61	TOPLAM (52+53+54+55+56+59+60)						

	(Yeni Türk Lirası)	(YKr)
62 DÖNEM SAFİ KURUM KAZANCI(MATRAH) (51 - 61)	45.000,00	
63 Hesaplanan Kurumlar Vergisi (62 x % 33)	14.850,00	
64 GELECEK YILA DEVREDEN CARİ YIL ZARARI (46)		
65 Safi Kurum Kazanımın Türkiye Dışında Elde Edilen Kısmı		
66 4325 Sayılı Kanun Kapsamında Vergi İndirimi Uygulanacak Kazanca İsbet Eden Kurumlar Vergisi		
67 İndirim oranı		
68 İndirilecek Kurumlar Vergisi		

TABLO - 6 VERGİ BİLDİRİMİ

	(Yeni Türk Lirası)	(YKr)
69 KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI (62)	45.000,00	
70 HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİ (63)	14.850,00	
71 4325 Sayılı Kanun Kapsamında İndirilecek Kurumlar Vergisi		
72 İNDİRİM SONRASI KURUMLAR VERGİSİ (70 - 71)	14.850,00	
73 Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerden Mahsup Edilecek Kısmı		
74 Yıl içinde Kesilen Yüzyüzy Ödenen Vergiler		
75 MAHSUP EDİLECEK VERGİLER Geçici Vergi 12.000,00	12.000,00	
76 MAHSUP EDİLECEK VERGİLER TOPLAMI (73+74+75)	12.000,00	
77 ÖDENMESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ (72 - 76)	2.850,00	
78 İADESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ VE / VEYA GEÇİCİ VERGİ (76 - 72)		
79 İADESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ (78 - 75)		
80 İADESİ GEREKEN GEÇİCİ VERGİ (78 - 79)		

TABLO - 7 MALİ BİLGİLER

	(Yeni Türk Lirası)	(YKr)
81 AKTİF TOPLAMI		
82 ÖDENMİŞ SERMAYE		
83 MADDİ DURAN VARLIKLAR		
84 MALİ DURAN VARLIKLAR		
85 STOKLAR		
86 KISA VADELİ ALACAKLAR		
87 KISA VADELİ BORÇLAR		
88 UZUN VADELİ ALACAKLAR		
89 UZUN VADELİ BORÇLAR		
90 NET SATIŞLAR		
91 SATIŞLARIN MALİYETİ		
92 FAALİYET GİDERLERİ		
93 FİNANSMAN GİDERLERİ		
94 AMORTİSMAN GİDERLERİ		
95 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR		

ÖRNEK - 2

(İstisna Kazançları Bulunan ve Kar Dağıtımı Yapmayan Tam Mükellef Bir Kurumun Durumu)

Galata Vergi Dairesinin 336 010 48 60 sicil numaralı mükellefi Cantaş Tekstil A.Ş. ötedenberi tekstil ürünleri imalatı ve satışıyla uğraşmaktadır. Cantaş Tekstil A.Ş'nin 2004 yılı düzeltilmiş bilançosuna göre ticari karı 220 milyar lira olup kanunen kabul edilmeyen giderleri 30 milyar liradır. Kurumun ticari karının 30 milyar lirası iştirak kazancı , 20 milyar lirası rüçhan hakkı kupon satış kazancından oluşmuştur. Ayrıca kurumun GVK md.19 kapsamında yaptığı yatırım harcamaları nedeniyle yararlanabileceği 100 milyar lira yatırım indirimi istisna hakkı vardır Kurum, 2004 yılına ilişkin olarak 13 milyar lira geçici vergi ödemiştir. Ayrıca karın dağıtılmaması kararı alınmıştır Bu verilere göre şirketin kurumlar vergisi hesabı ile düzenlenen kurumlar vergisine ilişkin beyanname örneği aşağıdaki gibidir.

	Yeni Türk Lirası (YTL)
Ticari Bilanço Karı (Dönem Karı)	220.000,-
K.K.E.G. (+)	30.000,-
İNDİRİM VE İSTİSNALARDAN ÖNCEKİ KURUM KAZANCI	250.000,-
İNDİRİM VE İSTİSNALAR TOPLAMI (-)	150.000,-
Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisnalar	
- İştirak Kazancı.....30.000,-	
- Rüçhan Hakkı Kupon Satış Kazancı.....20.000,-	
Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisnalar	
- Yatırım İndirimi.....100.000,-	
KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI	100.000,-
Hesaplanan Kurumlar Vergisi (100.000 x %33=)	33.000,-
MAHSUP EDİLECEK VERGİLER TOPLAMI	
-Ödenen Geçici Vergi13.000,-	13.000,-
ÖDENMESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ.	20.000,-

Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar üzerinden dağıtılsın dağıtılmasın yapılan gelir vergisi tevkifatı kaldırıldığından istisna kazançlar üzerinden kar dağıtılmadığı sürece tevkifat yapılmayacaktır Kazancın dağıtım aşamasında ise kar payını alan kişinin durumuna göre kar dağıtım tevkifatı yapılacak veya yapılmayacaktır

Maliye Bakanlığı GELİRLER Genel Müdürlüğü		KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ		V.D. KODU (Vergi Dairesine Gözden Geçirilir)	
1	GALATA	4	VERGİLENDİRME DÖNEMİ	01 01 2004	1010
2	VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE İSTANBUL	5	VERGİ KİMLİK NO.	31 12 2004	2004
3	MÜKELLEFIYET ŞEKLİ Tam <input checked="" type="checkbox"/> Dar	6	KURUM SİCİL NO.	336 010 4860	
TABLO - 1 KURUMUN KİMLİK VE ADRES BİLGİLERİ					
1	Unvanı	CANTAŞ TEKSTİL A.Ş.			
2	Hukuki Yapısı				
3	Faaliyet Kodu	4	Adres Değişikliği	Var	Yok
5	Kanuni veya İş Merkezinin Adresi	Mah. / Semt		Kapı No.	Daire No.
		Cadde / Sokak			
		Posta Kodu	İlçe Adı		İl Kodu
6	Ülkücü	7	E-Posta Adresi		
8	Telefon No.		Faks No.		
	Cep Tel. No.				
TABLO - 2 DAR MÜKELLEFİN TEMSİLCİSİNİN KİMLİK VE ADRES BİLGİLERİ					
9	Soyadı (Unvanı)				
10	Adı				
11	Vergi Dairesi				
12	Vergi Kimlik No.	13	Adres Değişikliği	Var	Yok
14	Adresi	Mah. / Semt		Kapı No.	Daire No.
		Cadde / Sokak			
		Posta Kodu	İlçe Adı		İl Kodu
15	E - Posta Adresi				
16	Telefon No.		Faks No.		
	Cep Tel. No.				
TABLO - 3 KURUMA BAĞLI İŞYERLERİNİN TÜRÜ VE SAYISI					
	Şube	Çıkış Yeri	Ajanlık		
	İmalat Yeri	Satış Yeri	Sair	17 TOPLAM	
TABLO - 4 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI					
	(Yeni Türk Lirası)	(YKr)			
18	1999 Yılı Zararı				
19	2000 Yılı İstisnadan Kaynaklanan Zararlar				
20	2000 Yılı Diğer Zararlar				
21	2001 Yılı İstisnadan Kaynaklanan Zararlar				
22	2001 Yılı Diğer Zararlar				
23	2002 Yılı İstisnadan Kaynaklanan Zararlar				
24	2002 Yılı Diğer Zararlar				
25	2003 Yılı İstisnadan Kaynaklanan Zararlar				
26	2003 Yılı Diğer Zararlar				
27	TOPLAM				

Du beyannamenin düzenlenmesi ve ilgili uygulamalar Kurumlar Vergisi Beyannamesi Düzenleme Simülöründe yer almaktadır. Sözü edilen sirkülere www.gelirler.gov.tr adresinden erişilmesi mümkündür.
BU BEYANNAMENİN MAYI VEYA SİYAH TÖKENMEZ KALEM İLE OKUNAKLI BÜYÜK HARFLERLE VEYA BİLGİSAYAR ORTAMINDA DOLDURULACAKTIR. PARASIZDIR

TABLO - 5		KAZANÇ VE MATRAH BİLDİRİMİ		KAR	
		ZARAR		(Yeni Türk Lirası) (YKr)	
		(Yeni Türk Lirası)	(YKr)	220.000,00	
28	Ticari Bilanço Karı				
29	Ticari Bilanço Zararı				
30	Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler				30.000,00
31	Önceki Yılı Ayrılan Finansman Fonu				
32	İştirak Kazançları (K.V.K. Mad. 8/1)	30.000,00			
33	Y. Fon ve Ort. Portföy İşl. Kazançları (K.V.K. Mad. 8/4)				
34	R. H. Kupon Sts. ve Emisyon Pimli K. (K.V.K. Mad. 8/5)	20.000,00			
35	Y. İşl. İş. Or. İşlerinden Sağlanan Kazançlar (K.V.K. Mad. 8/7)				
36	Eğ. Öğ. Kur. ile Hırahabilisyon Mnz. Kazançları (K.V.K. Mad. 8/8)				
37	K.V.K. Geçici Mad. 28/a				
38	Yurtiçi İştirak ve Şube Kazançları (K.V.K. Geçici Mad. 30)				(32, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 42, 43) No.lu Satırlar Kurum Kazancı Zararı Olsa Dahil Doldurulacaktır.
39	Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlar				
40	4325 sayılı Kanun Kapsamında İstisna Kazançlar				
41	Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazançlar				
42	AR-GE İndirimi (K.V.K. Mad. 14/6)				
43	Diğer indirimler ve istisnalar				
44	Kar ve İhtisap Toplamı (28-30+31)			250.000,00	
45	Can Yıllık Zarar, İstisnalar ve İndirimler Toplamı (29+32+33+34+35+36+37+38+39+40+41+42+43)	50.000,00			
46	ZARAR (45 - 44)				
47	KAR (44 - 45)			200.000,00	
48	Diğer Geçmiş Yılı Zararı				
49	İstisnadan Kaynaklanan Geçmiş Yılı Zararı				
50	Mahtup Edilecek Toplam Geçmiş Yılı Zararı (48+49)				
51	İndirim: Eşas Tutar (47 - 50)			200.000,00	
52	Risturlar (K.V.K. Mad. 8/2)				
53	Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Muk. Mad. 14/1-b)				
54	Eğitim ve Sağ. Tez. ile Yurt İşl. İşl. için Bağış Yard. (K.V.K. Muk. Mad. 14/1-c)				
55	Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yard. (K.V.K. Muk. Mad. 14/1-c)				
56	Sponsorluk Harcamaları (K.V.K. Muk. Mad. 14/1-e)				
57	Geçmiş Yatırım Harc. İndirimi	100.000,00			(51) No.lu Satırda Kalan Tutar Varsa, Bu Tutarla Ulaşınca Ya Kadar (52, 53, 54, 55, 56, 57, 58 ve 60) No.lu Satırlardan İndirimlere Devam Olunur.
58	Öngörülen Yatırım Harc. İndirimi				
59	Toplam Yatırım İndirimi (57-58)				
60	Diğer İndirimler				
61	TOPLAM (52+53+54+55+56+59+60)	100.000,00			

	(Yeni Türk Lirası)	(YKr)
62 DÖNEM SAFI KURUM KAZANCI(MATRAHI) (51 - 61)	100.000,00	
63 Hesaplanan Kurumlar Vergisi (62 x % 33)	33.000,00	
64 GELECEK YILA DEVREDEN CARİ YIL ZARARI (46)		
65 Safi Kurum Kazancının Türkiye Dışında Elde Edilen Kısmı		
66 4325 Sayılı Kanun Kapsamında Vergi İndirimi Uygulanacak Kazanca İsbet Edilen Kurumlar Vergisi		
67 İndirim oranı		
68 İndirilecek Kurumlar Vergisi		

TABLO - 6 VERGİ BİLDİRİMİ

	(Yeni Türk Lirası)	(YKr)
69 KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI (62)	100.000,00	
70 HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİ (63)	33.000,00	
71 4325 Sayılı Kanun Kapsamında İndirilecek Kurumlar Vergisi		
72 İNDİRİM SONRASI KURUMLAR VERGİSİ (70 - 71)		
73 Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerden Mahsup Edilecek Kısmı		
74 Yıl İçinde Kayıtlı Noluyla Ödenen Vergiler		
75 Geçici Vergi	13.000,00	
76 MAHSUP EDİLECEK VERGİLER TOPLAMI (73+74+75)	13.000,00	
77 ÖDENMESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ (72 - 76)	20.000,00	
78 İADESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ VE / VEYA GEÇİCİ VERGİ (76 - 72)		
79 İADESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ (78 - 75)		
80 İADESİ GEREKEN GEÇİCİ VERGİ (78 - 79)		

TABLO - 7 MALİ BİLGİLER

	(Yeni Türk Lirası)	(YKr)
81 AKTİF TOPLAMI		
82 ÖDENMİŞ SERMAYE		
83 MADDİ DURAN VARLIKLAR		
84 MALİ DURAN VARLIKLAR		
85 STOKLAR		
86 KISA VADELİ ALACAKLAR		
87 KISA VADELİ BORÇLAR		
88 UZUN VADELİ ALACAKLAR		
89 UZUN VADELİ BORÇLAR		
90 NET SATIŞLAR		
91 SATIŞLARIN MALİYETİ		
92 FAALİYET GİDERLERİ		
93 FİNANSMAN GİDERLERİ		
94 AMORTİSMAN GİDERLERİ		
95 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAN GİDER VE ZARARLAR		

ÖRNEK - 3

(İstisna Kazançları Bulunan ve Kar Dağıtımını Yapan Tam Mükellef Bir Kurumun Durumu)

Traktör ve tarım aletleri üretim ve pazarlaması işiyle uğraşan, halka açık olmayan Traksan A.Ş. Boğaziçi Kurumlar Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 525 601 8765 sicil numaralı mükellefidir Kurumun 2004 yılı düzeltilmiş ticari bilanço karı (dönem karı) 600 milyar lira olup, kanunen kabul edilmeyen giderleri 50 milyar liradır. Kurumun anılan yılda 40 milyar lira iştirak kazancı, 30 milyar lira serbest bölge kazancı ve 130 milyar lira gayrimenkul satış kazancı (KVK Gç.Md.28/a kapsamında olup beyanname verme tarihinden önce sermayeye ilave işlemi gerçekleştirilmiştir.) mevcut olup cari yılda yaptığı harcamalar nedeniyle yararlanabileceği yatırım indirimi istisnası 150 milyar liradır Yatırım indirimi 1999 yılında alınan teşvik belgesine istinaden yapılmış olup Gelir Vergisi Kanununun geçici 61. maddesinin son fıkrası ile geçici 65. maddeden yararlanılmamıştır Kurum 2004 yılına ilişkin olarak 60 milyar lira geçici vergi ödemiştir. Kurumun 2003 yılına ilişkin 20 milyar lira mali zararı mevcuttur. Bu zarar düzeltilmemiş 2003 bilançosunda görünen zarardır. Vergi sonrası karın tamamının dağıtılması kararı alınmıştır (Kurumun ödenmiş sermayesi 200 milyar lira olup, ayrılmış birinci tertip yedek akçe tutarı 5 milyar liradır Ortakları tam mükellef gerçek kişilerden oluşmaktadır). Bu verilere göre kurumun vergi ve yasal yükümlülükleri aşağıdaki gibi hesaplanacak ve 2003 yılı kurumlar vergisi beyannamesi ekteki gibi düzenlenecektir.

1) Kurumlar Vergisinin Hesabı

	Yeni Türk Lirası (YTL)
Ticari Bilanço Karı (Dönem Karı)	600.000,-
K.K.E.G. (+)	50.000,-
İNDİRİM VE İSTİSNALARDAN ÖNCEKİ KURUM KAZANCI	650.000,-
ZARAR OLSA DAHI İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER (-)	200.000,-
- İştirak Kazancı.....40.000,-	
- Serbest Bölgeden Sağlanan Kazanç.... 30.000,-	
- Gayrimenkul Satış Kazancı İstisnası..130.000,-	
GEÇMİŞ YIL ZARARLARI (-)	20.000,-
KAZANCIN BULUNMASI HALİNDE İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER (-)	150.000,-
- Yatırım İndirimi.....150.000,-	
KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI	280.000,-
Hesaplanan Kurumlar Vergisi (280.000 x %33=)	92.400,-
MAHSUP EDİLECEK VERGİLER TOPLAMI	
- Ödenen Geçici Vergi60.000,-	60.000,-
ÖDENMESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ.	32.400,-

2)Yatırım İndirimi İstisnasına İlişkin Gelir Vergisi Tevkifatının Hesabı

Kurum yatırım indirimi uygulamasında 4842 sayılı Kanunla değişik meden önceki hükümleri tercih ettiğinden Gelir Vergisi Kanununun geçici 61. maddesi uyarınca yatırım indirimi istisna tutarı üzerinden dağıtılmasını, %19,8 oranında gelir vergisi tevkifatı yapacaktır. İştirak kazancı ve serbest bölge kazancı üzerinden ise kar dağıtım sırasında tevkifat yapılacaktır. Buna göre yatırım indirimi istisnasına ilişkin gelir vergisi tevkifatı aşağıdaki gibi hesaplanacak ve Nisan ayına ilişkin muhtasar beyanname ile 20.05.2005 tarihine kadar beyan edilecek, kar dağıtım yapıldığından verginin tamamı 26.05.2005 akşamına kadar tek taksitte ödenecektir.

GELİR VERGİSİ TEVKİFAT MATRAHI	150.000,-
Yatırım İndirimi..... 150.000,-	
TEVKİFAT TUTARI	29.700,-
Yatırım İndirimi.....150.000,- (%19,8)	

3) Kar Dağıtımına Bağlı Tevkifatın Hesabı

Ticari Bilanço Karı (Dönem Karı)	600.000,-
Vergi ve Yasal Yükümlülükler Toplamı	122.100,-
- Kurumlar Vergisi..... 92.400,-	
- Gelir Vergisi Tevkifatı..... 29.700,-	
VERGİ SONRASI KAR (Dönem Net Karı)	477.900,-
Geçmiş Dönemler Zararı (-)	20.000,-
1. Tertip Yasal Yedek Akçe (-) *	22.895,-
Dağıtılabılır Net Dönem Karı	435.005,-
Olağanüstü Yedekler (-)**	130.000,-
1. Temettü *** (200.000 x %5)	10.000,-
KALAN	295.005,-
2. Tertip Yasal Yedek Akçe ****	26.818,-
2. Temettü (295.005 – 26.818=)	268.187,-
Brüt Temettü (1. temettü + 2. temettü)	278.187,-
TEVKIFAT MATRAHI (278.187 – 120.300*****=)	157.887,-
TEVKIFAT TUTARI (157.887 x %10=)	15.788,70
NET TEMETTÜ (278.187 – 15.788,70 =)	262.398,30
KALAN 435.005-(130.000+26.818+15.788,70+262.398,30)=	0

(*) Birinci tertip yasal yedek akçe, vergi sonrası net karın (varsa geçmiş yıl zararları da indirildikten sonra) %5'i olarak hesaplanır. Ancak bu şekilde ayrılmış yedek akçeler toplamı ödenmiş sermayenin %20'sini geçemeyecektir. Örneğimizde vergi sonrası net karın %5'i $(477.900 - 20.000) \times 5\% = 22.895,-$ YTL'dir. Daha önceden ayrılmış yedek akçe tutarı olan 5 milyar lira (5.000,- YTL) ile birlikte bu tutar, ödenmiş sermayenin (200 milyar lira) %20'si olan 40 milyar lirayı geçmediğinden ayrılacak birinci tertip yasal yedek akçe tutarı hesaplanan tutar kadar olacaktır.

(**) Olağanüstü yedeklerden kasıt dağıtılması mümkün olmayan kazançlardır. Örneğimizde gayrimenkul satış kazancı istisnası (KVK Gç.Md.28/a) dağıtılması mümkün olmadığından, dağıtımda olağanüstü yedek olarak dikkate alınmıştır.

(***) Sermaye Piyasası Kurulu 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere hisse senetleri borsada işlem gören Anonim Ortaklıklara, dağıtılabilir karın en az %20'si oranında kar dağıtım zorunluluğu getirmiştir. Bu zorunluluk nakit veya bedelsiz hisse senedi verilme suretiyle yerine getirilebilecektir.

(****) Dağıtılması kararlaştırılmış olan kısımdan, birinci temettü düşüldükten sonra bulunan tutarın iç yüzde hesabıyla %10'u (onbirde biri) olarak ayrılır. Örneğimizde dağıtılabilir net dönem karından 1. temettü ve dağıtılması mümkün olmayan gayrimenkul satış kazancı (olağanüstü yedek) düşüldükten sonraki tutar esas alınmıştır.

(*****) Dağıtılmasına karar verilen kazancın içinde geçici 61. madde kapsamına da tevkiyata tabi tutulmuş kazanç da bulunduğundan, dağıtılan kazancın; öncelikle tevkiyata tabi tutulmuş kazançtan oluştuğu kabul edilecek, kalan kısım üzerinden kar dağıtımına bağlı tevkiyat yapılacaktır. Örneğimizde kar dağıtımına bağlı tevkiyat matrahını hesaplamak için, dağıtılan kar içindeki tevkiyat yükü taşıyan kazancın (yatırım indirimi) brüt tutarından, daha önceden yapılmış olan tevkiyatın indirilmesi suretiyle kalan kısmı dikkate alınmıştır. Şöyle ki;

Dağıtılabilir brüt kazanç	278.187,-
Yatırım İndirimi (150.000-29.700)	120.300,-
TOPLAM	157.887,-

KAR DAĞITIM TABLOSU (YTL.)

	Önceki Dönem	Cari Dönem
A- DÖNEM KARININ DAĞITIMI		
1) DÖNEM KARI		600.000.-
2) ÖDENECEK VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER (-)		122.100.-
- Kurumlar Vergisi (Gelir Vergisi)		
- Gelir Vergisi Kesintisi		
- Diğer Vergi ve Yasal Yükümlülükler		
NET DÖNEM KARI		477.900.-
3) GEÇMİŞ DÖNEMLER ZARARI (-)		20.000.-
4) I. TERTİP YASAL YEDEK AKÇE (-)		22.895.-
5) İŞLETMEDE BIRAKILMASI VE TASARRUFU ZORUNLU YASAL FONLAR (-)		130.000.-
DAĞITILABİLİR NETDÖNEM KARI		305.005.-
6) ORTAKLARA BİRİNCİ TEMETTÜ (-)		10.000.-
- Adi Hisse Senedi Sahiplerine		
- İmtiyazlı Hisse Senedi Sahiplerine		
7) PERSONELE TEMETTÜ (-)		
8) YÖNETİM KURULUNA TEMETTÜ (-)		
9) ORTAKLARA İKİNCİ TEMETTÜ (-)		268.187.-

- Adi Hisse Senedi Sahiplerine		
- İmtiyazlı Hisse Senedi Sahiplerine		
10) İKİNCİ TERTİP YASAL YEDEK AKÇE (-)		26.818.-
11) STATÜ YEDEKLERİ (-)		
12) OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER (DAĞITILAMAMIŞ KARLAR)		
13) DİĞER YEDEKLER		
14) ÖZEL FONLAR		
B- YEDEKLERDEN DAĞITIM		
1) DAĞITILAN YEDEKLER		
2) II. TERTİP YASAL YEDEKLER (-)		
3) ORTAKLARA PAY (-)		
- Adi Hisse Senedi Sahiplerine		
- İmtiyazlı Hisse Senedi Sahiplerine		
4) PERSONELE PAY (-)		
5) YÖNETİM KURULUNA PAY (-)		
C- HİSSE BAŞINA KAR		
1) Adi Hisse Senedi Sahiplerine (TL %)		
2) İmtiyazlı Hisse Senedi Sahiplerine (TL %)		
D- HİSSE BAŞINA TEMETTÜ		
1) Adi Hisse Senedi Sahiplerine (TL %)		
2) İmtiyazlı Hisse Senedi Sahiplerine (TL %)		

4) Vergi Karşılığının ve Kar Dağıtımının Muhasebeleştirilmesi:

a) Dönem karıyla ilgili olarak 31.12.2004 tarihi itibariyle yapılması gereken muhasebe kayıtları şöyledir.

31.12.2004

691- DÖNEM KARI VE DİĞER Y.K.	122.100,-	
370 - DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER Y.K.		122.100,-
- KV	92.400,-	
- GV Tevkifatı	29.700,-	

31.12.2004

371- DÖNEM KARININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ	60.000,-	
193 - PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR		60.000,-

31.12.2004

690 - DÖNEM KARI VEYA ZARARI	600.000,-	
691 - DÖNEM KARI VE DİĞER Y.K.		122.100,-
692 - DÖNEM NET KARI VE ZARARI		477.900,-

31.12.2004

690 - DÖNEM KARI VEYA ZARARI	477.900,-	
590 - DÖNEM NET KARI		477.900,-

b) Dönem karının Nisan ayında dağıtılmasıyla ilgili muhasebe kayıtları da aşağıdaki gibidir.

20.04.2005

570 - GEÇMİŞ YILLAR KARLARI*	477.900,-	
540 - YASAL YEDEKLER		49.713,-
- 1. Tertip Yasal Yd.A.	22.895,-	
- 2. Tertip Yasal Yd.A.	26.818,-	
331 - ORTAKLARA BORÇLAR		278.187,-
- 1. Temettü	10.000,-	
- 2. Temettü	268.187,-	
542 - OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER**		130.000,-
580 - GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI		20.000,-

(*) Açılış kaydıyla bir önceki dönem 590-Dönem Net Karı hesabı, yeni dönemde 570-Geçmiş Yıllar Karları hesabına aktarılmıştır

(**) Olağanüstü yedeklerden kasıt, dağıtılması mümkün olmayan kazançlardır. Örneğimizde gayrimenkul satış kazancı istisnası dağıtımda yedek olarak dikkate alınmıştır Bunun en geç beyanname verme süresi sonuna kadar sermayeye ilavesi yönünde işlemleri başlatılmalıdır.

Maliye Bakanlığı GELİRLER Genel Müdürlüğü		KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ		VD KODU (Vergi Dairesine Değişiklik)
1	VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE	4	VERGİLENDİRME DÖNEMİ	1010
2	İL - İLÇE	5	VERGİ KİMLİK NO.	2004
3	MUKELLEFİYET ŞEKLİ Tam <input checked="" type="checkbox"/> Dar	6	KURUM SİCİL NO.	2004
TABLO - 1 KURUMUN KİMLİK VE ADRES BİLGİLERİ				
1	Unvanı	TRAKSAN A.Ş.		
2	Hukuki Yapısı			
3	Faaliyet Kodu	4	Adres Değişikliği	Var Yok
5	Kanuni veya İş Merkezinin Adresi	Mah. / Semt Caddesi / Sokak Kapı No. Daire No. Posta Kodu İlçe Adı İl Kodu		
6	Ülkesi	7	E-Posta Adresi	
8	Telefon No.	Faks No.		
	Cep Tel. No.			
TABLO - 2 DAR MUKELLEFİN TEMSİLCİSİNİN KİMLİK VE ADRES BİLGİLERİ				
9	Soyadı (Unvanı)			
10	Adı			
11	Vergi Dairesi			
12	Vergi Kimlik No.	13	Adres Değişikliği	Var Yok
14	Adresi	Mah. / Semt Caddesi / Sokak Kapı No. Daire No. Posta Kodu İlçe Adı İl Kodu		
15	E - Posta Adresi			
16	Telefon No.	Faks No.		
	Cep Tel. No.			
TABLO - 3 KURUMA BAĞLI İŞYERLERİNİN TÜRÜ VE SAYISI				
	Şube	Çıkış Yeri	Ajanlık	
	İmalat Yeri	Satış Yeri	Sair	17 TOPLAM
TABLO - 4 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI				
	(Yeni Türk Lirası)	(YKo)		
18	1999 Yılı Zararı			
19	2000 Yılı İstisnadan Kaynaklanan Zararlar			
20	2000 Yılı Diğer Zararlar			
21	2001 Yılı İstisnadan Kaynaklanan Zararlar			
22	2001 Yılı Diğer Zararlar			
23	2002 Yılı İstisnadan Kaynaklanan Zararlar			
24	2002 Yılı Diğer Zararlar			
25	2003 Yılı İstisnadan Kaynaklanan Zararlar			
26	2003 Yılı Diğer Zararlar		20.000,00	
27	TOPLAM		20.000,00	

Örnek No. : 1909 - İht. D.M.D. Bhang Müessesesi - 2005

Bu beyannamenin düzenlenmesine ilişkin açıklamalar Kurumlar Vergisi Beyannamesi Düzenleme Sirkülerinde yer almaktadır. Söz konusu Sirkülere www.gelirler.gov.tr adresinden erişilmesi mümkündür.

BU BEYANNAMENİN MAMİ VEYA SİYAH TÖKENMEZ KALEM İLE OKUNAKLI BÜYÜK HARFLERLE VEYA BİLGİSAYAR ORTAMINDA DOLDURULACAKTIR. PARASIZDIR

TABLO - 5		KAZANÇ VE MATRAH BİLDİRİMİ		KAR	
		ZARAR		(Yeni Türk Lirası) (YK)	
28	Ticarî Bilanço Karı	(Yeni Türk Lirası)	(YK)	600.000,00	
29	Ticarî Bilanço Zararı				
30	Karunehi Kabul Edilmeyen Giderler			50.000,00	
31	Önceki Yılı Açılan Finansman Fonu				
32	İştirak Kazançları (K.V.K. Mad. 8/1)		40.000,00		
33	Y. Fon ve Ort. Portföy İş. Kazançları (K.V.K. Mad. 8/4)				
34	R. H. Kupon Şiş. ve Emisyon Primi K. (K.V.K. Mad. 8/5)				
35	Y. Dış İş. Ort. İşlerinden Sağlanan Kazançlar (K.V.K. Mad. 8/7)				
36	EŞ. Ög. Kur. ile Rehabilitasyon Mükz. Kazançları (K.V.K. Mad. 8/8)				
37	K.V.K. Geçici Mad. 28/a		130.000,00		(32, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 42, 43) No.lu Satırlar Kurum Kazancı Zararı Olmaz Dahil Doldurulacaktır.
38	Yurtiçi İştirak ve Şirket Kazançları (K.V.K. Geçici Mad. 33)				
39	Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlar		30.000,00		
40	4325 sayılı Kanun Kapsamında İstisna Kazançlar				
41	Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazançlar				
42	AR-GE İndirimi (K.V.K. Mad. 14/6)				
43	Diğer İndirimler ve İstisnalar				
44	Kar ve İlaveler Toplamı (28+30+31)			650.000,00	
45	Çatı Yık. Al. Zarar. İstisnalar ve İndirimler Toplamı (29-32-33-34-35-36-37-38-39-40-41-42-43)		200.000,00		
46	ZARAR (45 - 44)				
47	KAR (44 - 45)			450.000,00	
48	Diğer Geçmiş Yılı Zararı		20.000,00		
49	İstisnadan Kaynaklanan Geçmiş Yılı Zararı				
50	Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yılı Zararı (48+49)		20.000,00		
51	İndirime Esas Tutar (47 - 50)			430.000,00	
52	Risütümler (K.V.K. Mad. 8/2)				
53	Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mük. Mad. 141/b)				
54	Eğitim ve Sağ. Tesis. ile Yurt. İş. İlişkin Bağış ve Yard. (K.V.K. Mük. Mad. 141/c)				
55	Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yard. (K.V.K. Mük. Mad. 141/d)				
56	Sponsorluk Harcamaları (K.V.K. Mük. Mad. 141/e)				
57	Gerçekleşen Yatırım Harc. İndirimi		150.000,00		(51) No.lu Satırda Kalan Tutar Varsa, Bu Tutarla Ulaşıncaya Kadar (52, 53, 54, 55, 56, 57, 58 ve 60) No.lu Satırlardan İndirimlere Devam Olunur.
58	Öngörülen Yatırım Harc. İndirimi				
59	Toplam Yatırım İndirimi (57+58)		150.000,00		
60	Diğer İndirimler				
61	TOPLAM (52+53+54+55+56+59+60)		150.000,00		

	(Yeni Türk Lirası)	(YK)
62 DÖNEM SAFİ KURUM KAZANCI(MATRAH) (51 - 61)	280.000,00	
63 Hesaplanan Kurumlar Vergisi (62 x % 33)	92.400,00	
64 GELECEK YILA DEVREDEN CARI YIL ZARARI (46)		
65 Safi Kurum Kazanının Türkiye Dışında Elde Edilen Kısmı		
66 4325 Sayılı Kanun Kapsamında Vergi İndirimi Uygulanacak Kazanca İsabet Eden Kurumlar Vergisi		
67 İndirim oranı		
68 İndirilecek Kurumlar Vergisi		

TABLO - 6 VERGİ BİLDİRİMİ

	(Yeni Türk Lirası)	(YK)
69 KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI (62)	280.000,00	
70 HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİ (63)	92.400,00	
71 4325 Sayılı Kanun Kapsamında İndirilecek Kurumlar Vergisi		
72 İNDİRİM SONRASI KURUMLAR VERGİSİ (70 - 71)		
73 Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerden Mahsup Edilecek Kısım		
74 Yabancı Resmî Yoluyla Ödenen Vergiler		
75 Geçici Vergi	60.000,00	
76 MAHSUP EDİLECEK VERGİLER TOPLAMI (73+74+75)	60.000,00	
77 ÖDENMESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ (72 - 76)	32.400,00	
78 MADENİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ (E - VEYA GEÇİCİ VERGİ (78 - 72)		
79 MADENİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ (78 - 75)		
80 MADENİ GEREKEN GEÇİCİ VERGİ (78 - 79)		

TABLO - 7 MALİ BİLGİLER

	(Yeni Türk Lirası)	(YK)
81 AKTİF TOPLAMI		
82 ÖDENMİŞ SERMAYE		
83 MADDİ DURAN VARLIKLAR		
84 MALİ DURAN VARLIKLAR		
85 STOKLAR		
86 KISA VADELİ ALACAKLAR		
87 KISA VADELİ BORÇLAR		
88 UZUN VADELİ ALACAKLAR		
89 UZUN VADELİ BORÇLAR		
90 NET SATIŞLAR		
91 SATIŞLARIN MALİYETİ		
92 FAALİYET GİDERLERİ		
93 FİNANSMAN GİDERLERİ		
94 AMORTİSMAN GİDERLERİ		
95 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAN GİDER VE ZARARLAR		

TABLO - 8		DAMGA VERGİSİ		
	SAYI	YTL.	TUTAR	
			(YTL.)	(YKR)
96	Beyanname	01	24,00	24,00
97	Ayrıntılı Bilanço	01	14,00	14,00
98	Ayrıntılı Gelir Tablosu	01	7,00	7,00
99	İşletme Hesabı Özeti		7,00	
100	TOPLAM			45,00

TABLO - 9		BEYANNAMEYİ İMZALAYAN SM VEYA SMMM'NİN KİMLİK BİLGİLERİ	
101	Vergi Kimlik No.	102	T.C. Kimlik No.
103	Kaşe No.	104	Telefon No.
			Cep Tel. No. (Alan Kodu)
105	Adı - Soyadı		
106	E - Posta Adresi		
	Kaşe		İmza

TABLO - 10		BEYANNAME VE EKLERİNİ TASDİK EDEN YMM'NİN KİMLİK BİLGİLERİ	
107	Vergi Kimlik No.	108	T.C. Kimlik No.
109	Mühür No.	110	Telefon No.
			Cep Tel. No. (Alan Kodu)
111	Adı - Soyadı		
112	E - Posta Adresi		
	Mühür		İmza

TABLO - 11		BEYANNAMEYE EKLENEN BİLDİRİM VE BELGELER	
ADLT	001	ADLT	
	Ayrıntılı Bilanço ve Ayrıntılı Gelir Tablosu veya İşletme Hesabı Özeti		Beyannamedeki Tabloların Yetersizliği Nedeniyle Ayrıca Düzenlenen Liste ve Diğer Ekler
	Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilere İlişkin Belgeler		Kurum Ortaklarına ve Yönetim Kurulu Üyelerine İlişkin Bildirim
	Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilere İlişkin Belgeler		
	Ortakları Arasında Dar Mükellef Ortakları Bulunan Kurumların Bu Ortaklarının Adları, Unvanları ve İkametgah Adreslerine Ait Liste		
113	Beyannamenin Hangi Sıfatla Verildiği		
	Mükellef <input checked="" type="checkbox"/> Kanuni Temsilci <input type="checkbox"/>	Tarih	04 2005
			İmza

ÖRNEK - 4

(İstisna Kazançları Bulunan Dar Mükellef Bir Kurumun Durumu)

Dar mükellef TESCO'nun 2004 yılında Türkiye'deki işyerinden elde ettiği düzeltme sonrası dönem karı (ticari bilanço karı) 330.000.000.000 lira, kanunen kabul edilmeyen giderleri ise 20.000.000.000 liradır. Ticari karına 100.000.000.000 lira iştirak kazancı dahil olup yeni hükümlere göre yararlanabileceği 50.000.000.000 lira tutarında yatırım indirimi istisnası da mevcuttur 2004 yılında 25.000.000.000 lira geçici vergi ödemiştir. Ana merkeze aktarılan bir tutar bulunmamaktadır. Bu verilere göre Kurumun kurumlar vergisi hesabı ile düzenlenen kurumlar vergisi beyannamesi aşağıdaki gibi olacaktır.

	Yeni Türk Lirası (YTL)
Ticari Bilanço Karı (Dönem Karı)	330.000,-
K.K.E.G. (+)	20.000,-
İNDİRİM VE İSTİSNALARDAN ÖNCEKİ KURUM KAZANCI	350.000,-
İNDİRİM VE İSTİSNALAR TOPLAMI (-)	150.000,-
Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisnalar	
- İştirak Kazancı.....100.000,-	
Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisnalar	
- Yatırım İndirimi..... 50.000,-	
KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI	200.000,-
Hesaplanan Kurumlar Vergisi (200.000.000.000 x %33=)	66.000,-
MAHSUP EDİLECEK VERGİLER TOPLAMI	
- Ödenen Geçici Vergi25.000,-	25.000,-
ÖDENMESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ.	41.000,-

Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendinde, 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 kısmın menkul sermaye iradı niteliğinde olduğu hükme bağlanmıştır. Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, bu maddede yazılı menkul sermaye iradını ana merkezlerine aktarmaları sırasında, aktardıkları bu tutarlar üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapmaları gerekmektedir. Örneğimizdeki dar mükellef kurum menkul sermaye iradını (vergi sonrası kurum kazancını) ana merkeze aktarmadığından GVK'nın 94/6-b-iii maddesi gereğince tevkifat yapmayacaktır.

Maliye Bakanlığında GELİRLER Genel Müdürlüğü		KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ				VO KODU (Vergi Dairesine Gözden Geçirilir)
1	VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE	4	VERGİLENDİRME DÖNEMİ	01 01 2004	31 12 2004	1010
2	İL - İLÇE	5	VERGİ KİMLİK NO.			2004
3	MÜKELLEFİYET ŞEKLİ Tam Dış X	6	KURUM SİCİL NO.			
TABLO - 1 KURUMUN KİMLİK VE ADRES BİLGİLERİ						
1	Unvanı	TESCO				
2	Hukuki Yapısı					
3	Faaliyet Kodu	4 Adres Değişikliği Var Yok				
5	Kanuni veya İş Merkezinin Adresi	Mah. / Semt	Caddesi / Sokak		Posta Kodu	İlçe Adı
6	İlkesi	7 E-Posta Adresi				
8	Telefon No.	Faks No.				
	Cep Tel. No.	(Alan Kodu)				
TABLO - 2 DAR MÜKELLEFIN TEMSİLCİSİNİN KİMLİK VE ADRES BİLGİLERİ						
9	Soyadı (Unvanı)					
10	Adı					
11	Vergi Dairesi	13 Adres Değişikliği Var Yok				
12	Vergi Kimlik No.					
14	Adresi	Mah. / Semt	Caddesi / Sokak		Posta Kodu	İlçe Adı
15	E - Posta Adresi	7 E-Posta Adresi				
16	Telefon No.	Faks No.				
	Cep Tel. No.	(Alan Kodu)				
TABLO - 3 KURUMA BAĞLI İŞYERLERİNİN TÜRÜ VE SAYISI						
	Şube	Çıkış Yeri	Ajanlık	17 TOPLAM		
	İmalat Yeri	Satış Yeri	Sair			
TABLO - 4 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI						
		(Yeni Türk Lirası)	(YK)			
18	1999 Yılı Zararı					
19	2000 Yılı İstisnadan Kaynaklanan Zararlar					
20	2000 Yılı Diğer Zararlar					
21	2001 Yılı İstisnadan Kaynaklanan Zararlar					
22	2001 Yılı Diğer Zararlar					
23	2002 Yılı İstisnadan Kaynaklanan Zararlar					
24	2002 Yılı Diğer Zararlar					
25	2003 Yılı İstisnadan Kaynaklanan Zararlar					
26	2003 Yılı Diğer Zararlar					
27	TOPLAM					

Örnek No. : 1995 - ab - DİM C. Besim Müessesesi - 2005

Bu beyannamenin düzenlenmesine ilişkin açıklamalar Kurumlar Vergisi Beyannamesi Düzenleme Sirkülelerinde yer almaktadır. Sirküle edilen Sirküleleri www.gelirler.gov.tr adresinden erişilmesi mümkündür.

BU BEYANNAME MAVİ VEYA SİYAH TÜKENMEZ KALEM İLE OKUNAKLI BÜYÜK HARFLERLE VEYA BİLGİSAYAR ORTAMINDA DOLDURULACAKTIR. PARASIZDIR

TABLO - 5		KAZANÇ VE MATRAH BİLDİRİMİ		KAR	
		ZARAR		(Yeni Türk Lirası) (YK)	
28	Ticari Bilanço Karı	(Yeni Türk Lirası)	(YK)		330.000,00
29	Ticari Bilanço Zararı				
30	Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler				20.000,00
31	Önceki Yıl Ayrılan Finansman Fonu				
32	İştirak Kazançları (K.V.K. Mad. 81)	100.000,00			
33	Y. Fon ve Ort. Portföy İşl. Kazancı (K.V.K. Mad. 84)				
34	R. H. Kupon Stp. ve Emisyon Primi K. (K.V.K. Mad. 85)				
35	Y. Dağ. İşl. Ort. İşlerinden Sağlanan Kazançlar (K.V.K. Mad. 87)				
36	Eş. Ög. Kur. ile Rehabilitasyon Mez. Kazançları (K.V.K. Mad. 88)				
37	K.V.K. Geçici Mad. 28/a				(32, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 42, 43) No.lu Satırlar Kurum Kazancı Zararı Olrsa Dahil Doldurulacaktır.
38	Yurt dışı İştirak ve Şirket Kazançları (K.V.K. Geçici Mad. 33)				
39	Beraber Bölgelerde Elde Edilen Kazançlar				
40	4325 sayılı Kanun Kapsamında İstisna Kazançlar				
41	Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazançlar				
42	AR-GE İndirimi (K.V.K. Mad. 14/e)				
43	Diğer İndirimler ve İstisnalar				
44	Kar ve İlaveler Toplamı (28-30+31)				350.000,00
45	Carli Vies Ak Zarar. İstisnalar ve İndirimler Toplamı (29-32-33-34-35-36-37-38-39-40+41+42+43)	100.000,00			
46	ZARAR (45 - 44)				
47	KAR (44 - 45)				250.000,00
48	Diğer Geçmiş Yılı Zararı				
49	İstisnadan Kaynaklanan Geçmiş Yılı Zararı				
50	Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yılı Zararı (48+49)				
51	İndirime Esas Tutar (47 - 50)				250.000,00
52	Platömler (K.V.K. Mad. 9/2)				
53	Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mük. Mad. 14-1-b)				
54	Eğitim ve Sağ. Tes. ile Yurt. İşl. İlişkin Bağış Yard. (K.V.K. Mük. Mad. 14-1-c)				
55	Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yard. (K.V.K. Mük. Mad. 14-1-d)				
56	Sponsorluk Harcamaları (K.V.K. Mük. Mad. 14-1-e)				
57	Gerçekleşen Yatırım Harc. İndirimi	50.000,00			(51) No.lu Satırda Kalan Tutar Varsa, Bu Tutarla Ulaşıncaya Kadar (52, 53, 54, 55, 56, 57, 58 ve 60) No.lu Satırlardaki İndirimlere Devam Olunur.
58	Öngörülen Yatırım Harc. İndirimi				
59	Toplam Yatırım İndirimi (57+58)				
60	Diğer İndirimler				
61	TOPLAM (52-53-54-55-56-59+60)	50.000,00			

	(Yeni Türk Lirası)	(YK)
62 DÖNEM SAFI KURUM KAZANCI(MATRAHI) (51 - 61)	200.000,00	
63 Hesaplanan Kurumlar Vergisi (62 x % 33)	66.000,00	
64 GELECEK YILA DEVREDEN CARI YIL ZARARI (46)		
65 Safi Kurum Kazancının Türkiye Dışında Elde Edilen Kısmı		
66 4325 Sayılı Kanun Kapsamında Vergi İndirimi Uygulanacak Kazanca İsbet Eden Kurumlar Vergisi		
67 İndirim oranı		
68 İndirilecek Kurumlar Vergisi		

TABLO - 6 VERGİ BİLDİRİMİ

	(Yeni Türk Lirası)	(YK)
69 KURUMLAR VERGİSİ MAİHAHI (62)	200.000,00	
70 HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİ (63)	66.000,00	
71 4325 Sayılı Kanun Kapsamında İndirilecek Kurumlar Vergisi		
72 İNDİRİM SONRASI KURUMLAR VERGİSİ (70 - 71)		
73 Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerden Mahsup Edilecek Kısmı		
74 Yıl içinde Reesit/Yükümlü Ödenen Vergiler		
75 Geçici Vergi	25.000,00	
76 MAHSUP EDİLECEK VERGİLER TOPLAMI (73+74+75)	25.000,00	
77 ÖDENMESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ (72 - 76)	41.000,00	
78 İADESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ VE / VEYA GEÇİCİ VERGİ (76 - 72)		
79 İADESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ (78 - 75)		
80 İADESİ GEREKEN GEÇİCİ VERGİ (78 - 79)		

TABLO - 7 MALİ BİLGİLER

	(Yeni Türk Lirası)	(YK)
81 AKTİF TOPLAMI		
82 ÖDENMİŞ SERMAYE		
83 MADDİ DURAN VARLIKLAR		
84 MALİ DURAN VARLIKLAR		
85 STOKLAR		
86 KISA VADELİ ALACAKLAR		
87 KISA VADELİ DÖNÜŞLER		
88 UZUN VADELİ ALACAKLAR		
89 UZUN VADELİ BORÇLAR		
90 NET SATIŞLAR		
91 SATIŞLARIN MALİYETİ		
92 FAALİYET GİDERLERİ		
93 FİNANSMAN GİDERLERİ		
94 AMORTİSMAN GİDERLERİ		
95 DİĞER FAALİYETLERDEN OLĞAN GİDER VE ZARARLAR		

