

2012 YILI KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ (E-BEYANNAME) DÜZENLEME REHBERİ

Cem ARSLAN
Devlet Gelir Uzmanı

TÜRMOB YAYINLARI- 445
Sirküler Rapor Serisi
Seri No: 2013 - 2

TÜRMOB Adına Sahibi
Nail SANLI

Sorumlu Yazışleri Müdürü
Ali E. DOĞANOĞLU

TÜRMOB
MU-DEN A.Ş.
tarafından yayınlanmaktadır.

Yayın Türü
Yaygın Süreli

Yayıncı Sertifika No:24512

Dizgi - Düzenleme

Tuncay TEKYILDIZ

Baskı

Ankara Ofset Basım Matbaacılık Reklam Ltd.Şti.
Büyük Sanayi 1. Cad. 93/43-44 İskitler/ANKARA

Baskı Tarihi

05.03.2013

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

ÖNSÖZ

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

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

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

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

Siz değerli meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin beğeni ve takdirini toplayacağıma inandığımız 2013-2 Seri Numaralı bu kitabı; Devlet Gelir Uzmanı Cem Arslan tarafından hazırlanan “**2012 Yılı Kurumlar Vergisi Beyannamesi (e-beyanname) Düzenleme Rehberi**” isimli eser oluşturuyor.

Kitabın, meslek camiamıza ve uygulamacılara faydalı olmasını diliyorum.

Yücel AKDEMİR
Genel Sekreter

İÇİNDEKİLER

I. GİRİŞ	1
II. KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNUN GENEL DEĞERLENDİRMESİ	2
1. Mükellefiyet	3
2. Muafiyetler ve İstisnalar	4
3. Matrahın Tayini	9
4. Vergi Güvenlik Müesseseleri	9
5. Tasfiye, Birleşme, Devir, Bölünme ve Hisse Değişimi	13
6. Dar Mükellefler	17
7. Ortak Hükümler ve Geçici Maddeler	17
III. KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ (E-BEYANNAME)	17
1. GENEL BİLGİLER	19
2. KURUMA BAĞLI İŞYERLERİ VE GEÇMİŞ YIL ZARARLARI	22
2.1. Kuruma Bağlı İşyerleri	22
2.2. Geçmiş Yıl Zararları	23
3. KAZANÇ VE İLAVELER	24
3.1. Ticari Bilanço Kârı/Zararı	25
3.2. İlaveler	32
3.3. Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler	71
3.4. Kâr ve İlaveler Toplamı	149
3.5. Cari Yıla Ait Zarar, İstisnalar ve İndirimler Toplamı	149
3.6. Zarar	149
3.7. Kâr	150
3.8. Diğer Geçmiş Yıl Zararları, İstisnadan Kaynaklanan Geçmiş Yıl Zararları, Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yıl Zararları	150
3.9. İndirime Esas Tutar	164
3.10. Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler	165
4. VERGİ BİLDİRİMİ	220
4.1. Dönem Safi Kurum Kazancı	221
4.2. KVK'nın 32/A Maddesi Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah, KVK'nın 32/A Maddesi Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı	222

4.3.	KVK'nın Geçici 4. Maddesi Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah, KVK'nın Geçici 4. Maddesi Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı	238
4.4.	Genel Orana Tabi Matrah	240
4.5.	İşletmeden Çekilen Enflasyon Düzeltme Farkları	240
4.6.	Gelecek Yıla Devreden Cari Yıl Zararı	241
4.7.	Safi Kurum Kazancının Türkiye Dışında Elde Edilen Kısımı	242
4.8.	Kurumlar Vergisi Matrahı	244
4.9.	Hesaplanan Kurumlar Vergisi	244
4.10.	Mahsup Edilecek Vergiler	244
4.11.	Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı	257
4.12.	Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerden Cari Yılda Mahsup Edilemeyip Gelecek Yıla Devreden Kısım	258
4.13.	Ödenmesi Gerek Kurumlar Vergisi	258
4.14.	İadesi Gerek Kurumlar Vergisi ve/veya Geçici Vergi	258
4.15.	İadesi Gerek Kurumlar Vergisi	259
4.16.	İadesi Gerek Geçici Vergi	261
4.17.	Damga Vergisi	262
4.18.	Kazancın Tespit Yöntemi	263
4.19.	Bilanço Tipi	263
5.	DÜZENLEME BİLGİLERİ	263
6.	EKLER	264
6.1.	Yabancı Para Pozisyonu	264
6.2.	Dar Mükellef Ulaştırma Kurumu Hasılat Defteri	264
6.3.	Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form	264
6.4.	Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilere İlişkin Liste	266
6.5.	Dar Mükellef Ortaklar	267
6.6.	Kurum Ortaklarına ve Yönetim Kurulu Üyelerine İlişkin Bildirim	267
6.7.	Ayrıntılı Bilanço ve Ayrıntılı Gelir Tablosu	267
6.8.	Kâr Dağıtım Tablosu	268
6.9.	İşletme Hesabı Özeti	268
6.10.	Yabancı Ülkede Ödenen Vergiler	269
7.	EK BİLGİLER	269
8.	GENEL E-BEYANNAME ÖRNEĞİ	269

IV. GENEL DEĞERLENDİRME279

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
A.Ş.	: Anonim Şirket
AR-GE	: Araştırma-Geliştirme
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
İMKB	: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
KDV	: Katma Değer Vergisi
KKEG	: Kanunen Kabul Edilmeyen Gider
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme
KTB	: Kültür ve Turizm Bakanlığı
KV	: Kurumlar Vergisi
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
MEB	: Milli Eğitim Bakanlığı
MTV	: Motorlu Taşıtlar Vergisi
ÖİV	: Özel İletişim Vergisi
SGM	: Spor Genel Müdürlüğü
SM	: Serbest Muhasebeci
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TCMB	: Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
TFF	: Türkiye Futbol Federasyonu
TGB	: Teknoloji Geliştirme Bölgesi
TMK	: Türk Medeni Kanunu
TMS	: Tek Düzen Muhasebe Sistemi
TMSF	: Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜBİTAK	: Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
ÜFE	: Üretici Fiyatları Endeksi
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

I. GİRİŞ

Sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadî kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler ile iş ortaklıkları kurumlar vergisi mükellefidirler. Kurumlar vergisi mükelleflerinin elde ettikleri kazançlar 1-25 Nisan tarihleri arasında e-beyanname ile beyan edilir ve bu kazançlar üzerinden hesaplanan vergi Nisan ayının sonuna kadar ödenir. Özel hesap dönemine tabi olan mükellefler ise hesap döneminin kapandığı ayı takip eden 4. ayın 1'i ilâ 25'i arasında beyannameyi vermek ve yine aynı şekilde bu ayın sonuna kadar, hesapladıkları vergiyi ödemekle yükümlüdürler.

E-beyanname veren kurumlar vergisi mükellefi oranı %99,64'e ulaşmıştır¹. E-beyanname uygulaması dışında kalan ve bazı mal müdürlüklerine bağlı olan mükellefler ise kağıt ortamında doldurdıkları beyannameyi elden veya posta yoluyla verirler. E-beyanname ile kağıt ortamındaki kurumlar vergisi beyannamesinin düzenleme esasları aynıdır.

Bu rehberde, kurumlar vergisi beyannamesinin sistematığı ve düzenlenmesine ilişkin esaslar anlatılacak; istisnalar, indirimler, kanunen kabul edilmeyen giderler, yeni mevzuat düzenlemeleri ve bağışlar ile benzeri müesseseler e-beyannameye yer alan sekmeler itibarıyla ve Gelir İdaresi Başkanlığının (GİB) uygulamaya yönelik görüşleri de dikkate alınarak örneklerle açıklanacaktır.

1 Gelir İdaresi Başkanlığı 2010 yılı Performans Programı, Kasım 2009, sf:41

II. KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNUN GENEL DEĞERLENDİRMESİ

Vergi kanunlarının daha sade, anlaşılır ve basit şekilde düzenlenmesi amacıyla başlatılan yeniden yazım çalışmalarına ilişkin ilk yasal düzenleme 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunudur² (KVK).

01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu yürürlükten kaldırılmış ve kurumlar vergisi oranı %30'dan %20'ye düşürülmüştür. Kanun, tam mükellefler, dar mükellefler ve genel hükümler olmak üzere 3 bölüme ayrılarak düzenlenmiştir.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği³ ile birlikte örnek teşkil edecek bir uygulamaya geçilmiştir. Bundan böyle, yeni düzenlemelere ilişkin çıkarılacak tüm kurumlar vergisi tebliğleri, 1 seri no.lu Tebliğ üzerinde değişiklik yapacak şekilde yürürlüğe konacaktır. Böylece, kurumlar vergisi mükellefleri tereddüt ettikleri konularda 1 seri no.lu Tebliğin madde numaralarına göre sıralanmış ilgili bölümlerine bakacaklar ve güncel ikincil mevzuatı kolayca takip edeceklerdir. (Sadece “Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı”na ilişkin tebliğler farklı bir sırayla çıkarılmaktadır.)

KVK genel olarak 3 kısma ayrılmış olmakla birlikte, Kanunda yer alan hükümler aşağıdaki şekilde bölümlendirilmiş ve temel ilkeler kısaca açıklanmıştır.

2 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

3 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

1. Mükellefiyet

Aşağıda sayılan kurumların elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisine tabi tutulur.

- Sermaye şirketleri
- Kooperatifler
- İktisadî kamu kuruluşları
- Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler
- İş ortaklıkları

Kurumlar vergisinde mükellefiyet tesisi için tüzel kişilik esas alınmaz. Örneğin, adi şirket olarak faaliyet gösteren ve tüzel kişilikleri bulunmayan iş ortaklıkları talep ederlerse kurumlar vergisi mükellefi olmaktadır. Öte yandan kollektif şirketler, tüzel kişilikleri olmasına rağmen kurumlar vergisi mükellefi değildirler.

KVK'da mükellefler, tam ve dar mükellefiyet esasına göre ikiye ayrılır.

- Kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunan kurumlar ***tam mükellef*** olarak değerlendirilir. Tam mükelleflerin gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançlarının tamamı ticari kazanç (kurum kazancı) olarak Türkiye'de vergilendirilir.
- Kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayan

kurumlar *dar mükellef* olarak değerlendirilir. Bu kurumlar sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilir. Dar mükellefiyette kurum kazancı ise aşağıdaki gelirlerden oluşur:

a) Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi olan yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançlar (Bu şartları taşıyabilecek kurumların ihrac edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları malları Türkiye’de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye’de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye’de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının ya da her ikisinin Türkiye’de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye’de yapılmasıdır.)

b) Türkiye’de bulunan ziraî işletmeden elde edilen kazançlar

c) Türkiye’de elde edilen serbest meslek kazançları

ç) Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye’de kiralanmasından elde edilen iratlar

d) Türkiye’de elde edilen menkul sermaye iratları

e) Türkiye’de elde edilen diğer kazanç ve iratlar

2. Muafiyetler ve İstisnalar

Muafiyet, vergiye tabi gerçek veya tüzel kişilerin verginin kapsamı dışında bırakılmasını; istisna ise, verginin konusuna giren bir işlemin vergilendirilmemesini ifade eder.

İstisnalara rehberde ayrıntılı olarak yer verildiğinden, burada yalnızca kurumlar vergisinden muaf olan kurumlar başlıklar halinde sayılacaktır.

- Kamu idare ve kuruluşları tarafından eğitim amacıyla işletilen kuruluşlar (Okullar, konservatuarlar, kütüphaneler)
- Kamu idare ve kuruluşları tarafından sağlık amacıyla işletilen kuruluşlar (Hastaneler, klinikler, dispanserler)
- Kamu idare ve kuruluşları tarafından sosyal amaçlarla işletilen kuruluşlar (Yoksul aşevleri, ceza ve infaz kurumları, öğrenci yurtları)
- Kamu idare ve kuruluşları tarafından açılan sergiler, fuarlar ve panayırar (Uluslararası İzmir Fuarı)
- Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait kreş ve konukevleri ile askeri kantinler (Orduevleri, öğretmenevleri)
- Kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumları (SGK)
- Yaptıkları iş veya hizmet karşılığında resim ve harç alan kamu kuruluşları (Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü, belediyeler)
- Özelleştirme İdaresi Başkanlığı, Özelleştirme Fonu, TOKİ ve (şans oyunları lisans veya işletim hakkının hasılatın belli oranında hesaplanan pay karşılığında verilmesi halinde bu hakkı devralan kurumlar hariç olmak üzere) 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 3 üncü maddesinde tanımlanan ilgili kurum ve kuruluşlar
- Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü ile askeri fabrika ve atölyeler
- İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen su ve yolcu taşıma işletmeleri ile mezbahalar (ASKİ, İETT)

- Köyler veya köy birlikleri tarafından işletilen hamam, çamaşırhane, değirmen, soğuk hava deposu ve il sınırı içinde faaliyette bulunmaları şartıyla yolcu taşıma işletmeleri ile tarım işletmeleri

- Spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadi işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetinde bulunan anonim şirketler

- Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere ana sözleşmelerinde;

a) Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması

b) Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi

c) Yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması

ç) ve sadece ortaklarla iş görülmesine

ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler ile bu kayıt ve şartlara ek olarak kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yurarda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermeyen ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan yapı kooperatifleri

- Yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan malî ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde yalnızca kredi teminatı sağlamak üzere kurulan kurumlar (6009 sayılı Kanunla⁴ birlikte

4 01.08.2010 tarih ve 27659 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

muafiyetin kapsamı genişletilmiş ve daha önce sadece KOBİ'lere kredi teminatı sağlayan kurumlar muafiyetten yararlanabiliyorken, KOBİ ifadesinin maddeden çıkarılmasıyla büyük ölçekli firma ve işletmelere teminat desteği veren kurumlar da muafiyet kapsamına alınmıştır.)

- Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar (TÜBİTAK)

- Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin alt yapılarını hazırlamak ve buralarda faaliyette bulunanların; arsa, elektrik, gaz, buhar ve su gibi ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce birlikte oluşturulan ve kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanan iktisadi işletmeler

KVK'da sayılan bu muafiyetlerin dışında, ilgili Kanunları uyarınca uygular muaf olan kurumlar aşağıdadır.

- 6200 sayılı Kanuna göre, Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü (md.49)

- 205 sayılı Kanuna göre, Ordu Yardımlaşma Kurumu (md.35)

- 3238 sayılı Kanuna göre, Savunma Sanayi Müsteşarlığı ile Savunma Sanayi Destekleme Fonu (md.14)

- 3294 sayılı Kanuna göre, Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu (md.9)

- 3332 sayılı Kanuna göre, Türkiye İhracat ve Kredi Bankası A.Ş. (md.4)

- 5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre, TMSF (md.140)
- 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanununa göre, EPDK (md.16)
- 4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanununa göre, OSB tüzel kişiliği (md.21)
- 587 sayılı Kanun Hükmünde Kararname uyarınca, Doğal Afetler Sigorta Kurumu (md.5)
- 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanununa göre, İşsizlik Sigortası Fonu (md.53)
- 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanuna göre, Rekabet Kurumu (md.63)
- 2690 sayılı Kanuna göre, Türkiye Atom Enerjisi Kurumu (md.15)
- 1606 sayılı Kanuna göre; Türk Hava Kurumu, Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Genel Müdürlüğü ve resmi darülaceze kurumları ile Darüşşafaka Cemiyeti (md.1)
- 4533 sayılı Kanuna göre, Gelibolu Yarımadası Tarihi Milli Parkı Özel Hesabı (md.5)
- 3796 sayılı Kanuna göre, Olimpiyat Oyunları Hazırlık ve Düzenleme Kurulu (md.13)
- 1581 sayılı Tarım Kredi Kooperatifleri ve Birlikleri Kanununa göre, Kooperatifler, Bölge ve Merkez Birlikleri (md.19)
- 4954 sayılı Kanuna göre, Türkiye Adalet Akademisi (md.36)

Vergiden muaf olan kurumlar, kurumlar vergisi beyannamesi vermezler. Öte yandan, bu kurumların başka vergi türleri itibariyle mü-

kellefiyetleri olduğu durumlarda ise, ilgili Kanunlara göre tesis edilen mükellefiyetle (KDV, muhtasar vb.) ilgili yükümlülükler yerine getirilecektir.

3. Matrahın Tayini

KVK'nın bu bölümünde, indirilecek-indirilemeyecek giderler, zarar mahsubu, bağış ve yardımlar, diğer indirimler ve vergilendirme ile ilgili hususlara yer verilmiş olup bu hükümlerle ilgili ayrıntılar rehberin ilerleyen bölümlerinde geniş olarak açıklanmıştır.

4. Vergi Güvenlik Müesseseleri

a) Kontrol edilen yabancı kurum kazancı

Yurt dışı iştiraklere yatırım yapan mükelleflere belli şartlar altında, bu iştiraklerinden fiilen kâr payı dağıtılmasa bile vergi uygulamaları açısından kâr payı dağıtılmış olduğu kabul edilmekte ve bu iştiraklerin kazançları Türkiye'de vergiye tabi tutulmaktadır.

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

Kontrol edilen yurt dışı iştiraklerin kazançlarının, dağıtılın veya dağıtılmasın Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulabilmesi için aşağıdaki şartların tümünün varlığı aranır:

- Yurt dışı iştirakin ilgili yıldıki toplam gayrisafı hasılatının %25 veya fazlasının pasif nitelikli gelirlerden oluşması (faiz, kira, kâr payı vb.)
- Yurt dışında kurulu iştirakin kurum kazancının, %10'dan az oran-

da gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması (Vergi yükü kavramı, rehberin “3.3.2.” bölümünde açıklanmıştır.)

- Yurt dışındaki iştirakin ilgili yıldaki gayrisafi hasılat tutarının 100.000 TL’yi geçmesi

b) Örtülü sermaye

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

İşletmede kullanılan borçların örtülü sermaye olarak değerlendirilmesi için;

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

- İşletmede kullanılması,

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

gerekir.

Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkı ve benzeri giderler matrahın tespitinde dikkate alınmaz.

c) Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı

Transfer fiyatlandırması, bağlı şirketlerin kendi aralarındaki mal ve hizmet alım-satımlarında veya benzeri ticari işlemlerinde uyguladıkları fiyatları ifade eder.

KVK'daki düzenlemeye göre kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım-satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacaktır. Buna göre, mal veya hizmet alım-satımı işlemlerinde örtülü kazanç dağıtımı olduğunun kabul edilmesi için iki şart gerekir.

- Alım ya da satım işleminin "İlişkili Kişi" sayılanlar arasında yapılması

- Bu işleme ait fiyatlandırmanın "Emsallere Uygunluk İlkesi"ne aykırı olarak gerçekleşmesi⁵

Öte yandan, 5766 sayılı Kanunla⁶ KVK'nın 13. maddesine "Hazine Zararı"na ilişkin hüküm eklenmiştir. Yapılan düzenleme ile yurt içinde ilişkili kişiler arasında gerçekleştirilen işlemlerde bu iki şartta ilaveten yeni bir koşul getirilmiştir. Buna göre, ilişkili kişiler arasında yapılan işlemler sonucu transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından bahsedebilmek için herhangi bir vergi açısından (kurumlar vergisi, gelir vergisi, KDV vb.) "hazine zararının" da doğması koşulu aranacaktır. Ancak, söz konusu şart ilişkili kişiler arasındaki yurt dışı işlemler için aranmamakta ve yukarıda sayılan iki şartın gerçekleşmesi durumunda yurt dışı işlemler açısından transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı gerçekleşmektedir.

Diğer taraftan, tamamen veya kısmen örtülü olarak dağıtılmış sayılan kazanç, KVK uygulamasında, yukarıda sayılan şartların gerçek-

5 Ramazan BİÇER, Lebib Yalkın Dergisi, Haziran 2008, Sf. 116-122

6 06.06.2008 tarih ve 26898 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

leştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır.

ç) Vergi tevkifatı

KVK'nın 15. maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlarca, tam mükellefiyete tabi kurumlara yapılacak bazı ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür.

Bu düzenleme uyarınca, mükelleflerin istihkakından yapılan kesinti tutarları beyanname üzerinde ödenecek kurumlar vergisinden mahsup edilecek, mahsup edilemeyen tutarlar ise 252 seri no.lu GVK Genel Tebliği uyarınca iade edilecektir.

Dar mükelleflerden yapılacak tevkifatlar ise Kanununun 30. maddesinde düzenlenmiştir. Ancak burada önemli bir farklılık bulunmaktadır. Tam mükellef kurumların istihkakından yalnızca maddede sayılan kişi ve kurumlar tevkifat yapmakla sorumlu iken, dar mükellef kurumların tevkifata tabi istihkakını ödeyen herkes kesinti yapmakla mükelleftir.

Örneğin; Ücretli olarak çalışan Eylül Görgün'ün, Fransa mukimi dar mükellef Marsilya S.A.S. kurumuna gayrimaddi hakka ilişkin bir ödemede bulunması durumunda, istihkak üzerinden %20 oranında tevkifat yapılması şarttır. Öte yandan, Eylül Görgün'ün tam mükellef kurumlara tevkifata tabi bir istihkak ödemesi yapılması durumunda ise stopaj yönünden sorumluluğu yoktur.

d) Vergi cennetlerine yapılan ödemeler

Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önün-

de bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın %30 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Bu vergi güvenlik müessesinin amacı, vergi cenneti olan ülkelere aktarılan tutarların vergilendirilmesini sağlamaktır. Öte yandan, Bakanlar Kuruluna verilen yetkinin henüz kullanılmamış olması nedeniyle, bu hüküm şu an itibariyle uygulanmamaktadır.

5. Tasfiye, Birleşme, Devir, Bölünme ve Hisse Değişimi

Geneli itibariyle 2012 yılında yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu⁷ (TTK) uyarınca yapılan bazı işlemler KVK açısından da değerlendirilmiş ve kurumların mali yapılarının birleşme ve bölünme yoluyla güçlendirilmesi amacıyla mükelleflere bazı kolaylıklar sağlanmıştır. Ayrıca, kurumların tasfiye süreçlerinde ne şekilde vergilendirilecekleri de Kanunun bu bölümünde açıklanmıştır.

a) Tasfiye: Tasfiye haline giren kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine **tasfiye dönemi** geçerli olur. Tasfiye, kurumun tasfiyeye girmesine ilişkin genel kurul kararının tescil edildiği tarihte başlar ve tasfiye kararının tescil edildiği tarihte sona erer.

Tasfiye beyannamesi, tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren 30 gün içinde verilir. Bu şekilde verilecek olan beyannamelere, bilanço ve gelir tablosu ile tasfiye bilançosuna göre ortaklara dağıtılan paralar ve diğer değerlerin ayrıntılı bir listesi de eklenir.

7 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Tasfiyeye giriş öncesi, tasfiye dönemi veya tasfiye sonucuna ilişkin kıst dönem beyannameleri, kağıt ortamında hazırlanacak beyanname ile beyan edilir. Tasfiye sonucu beyannamesinin, yıllık kurumlar vergisinin beyan tarihinden (25 Nisan) önce verilmesi durumunda, bir önceki yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi de tasfiye sonucu beyannamesi ile birlikte verilir.

Örneğin; 25 Ocak 2012 tarihinde tasfiyesi sonuçlanan şirketin tasfiye sonu beyannamesi ile 2011 yılına ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesi 24 Şubat 2012 tarihine kadar elden vergi dairesine verilecektir.

b) Birleşme: Bir veya daha fazla kurumun diğer bir kurumla birleşmesi durumunda, birleşme sebebiyle infisah eden kurumların birleşme kârı için tasfiye hükümleri geçerli olur. Dolayısıyla birleşme tarihine kadar, birleşen kurumda ortaya çıkan faaliyet kârları ile birlikte değer artışları da vergilendirilir.

Vergili birleşme olarak da ifade edilen bu birleşme türü şirketler tarafından tercih edilmemektedir. Birleşmeye ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi, birleşmenin tescil edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde münfesihi kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verilir.

c) Devir: KVK'nın 19. maddesi, birleşmenin özel bir türünü devir olarak tanımlamakta, tam mükellef kurumlar arasında kayıtlı değerler üzerinden ve kül halinde devralma suretiyle gerçekleştirilen işlemler devir olarak nitelendirilmektedir.

Buna göre, aşağıdaki şartlar dahilinde gerçekleşen birleşmeler devir hkmindedir:

- İnfisah eden kurum ile birleşilen kurumun tam mükellef olması
- Mnfesih kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi

Devir tarihi, şirket yetkili kurulunun devre ilişkin kararının ticaret sicilinde tescil edildiği tarihtir. Kurumların yukarıdaki şartlar dahilinde tür (nevi) değiştirmeleri de devir hkmindedir.

Devre ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi, birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde münfesih kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verilir.

) Bölünme: Bölünme işlemi tam ve kısmi olmak üzere ikiye ayrılmıştır.

1) Tam bölünme: Tam mükellef bir sermaye şirketinin tasfiyesiz olarak infisah etmek suretiyle bütün mal varlığını, alacaklarını ve borçlarını kayıtlı değerleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak iki veya daha fazla tam mükellef sermaye şirketine devretmesi ve karşılığında devreden sermaye şirketinin ortaklarına devralan sermaye şirketinin iştirak hisselerinin verilmesi tam bölünme olarak tanımlanır.

Bölünen şirketin varlıkları, kayıtlı değer üzerinden devralan şirketlere aktarılır. Böylece, bölünme işlemiyle gerçekte bir vergi ertelemesi yapılır. Zira, varlıkları devralan şirket ileride bunları elden ıkaradığında satış bedeliyle kayıtlı bedel arasındaki fark kurum kazanına dahil edilir.

Bölünme işlemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi, bölünmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde bölünme suretiyle infisah eden (bölünen) kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilir.

2) Kısmi bölünme: Tam mükellef bir sermaye şirketi veya sermaye şirketi niteliğindeki yabancı bir kurumun Türkiye'deki işyeri ya da daimi temsilcisinin bilançosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçının mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak konulması kısmi bölünme olarak kabul edilir.

Kısmi bölünme işleminde aktifi ve pasifi düzenleyici hesaplar, ilgili olduğu aktif veya pasif hesapla birlikte devrolunmak zorundadır.

d) Hisse değişimi: Tam mükellef bir sermaye şirketinin, diğer bir sermaye şirketinin hisselerini, bu şirketin yönetimini ve hisse çoğunluğunu elde edecek şekilde devralması ve karşılığında bu şirketin hisselerini devreden ortaklarına kendi şirketinin iştirak hisselerini vermesi, hisse değişimi olarak tanımlanır.

Devir, tam bölünme, kısmi bölünme ve hisse değişimi işlemlerinden doğan kârlar, KVK'nın 20. maddesi uyarınca vergilendirilmez.

Esasında, yukarıda sayılan işlemler sonucu VUK uyarınca yapılacak değerlemeler neticesinde yüksek kârlar ortaya çıkmakta ve kurumlar, ortaya çıkan vergileri finanse etmekte zorlanmaktadır. Bu neden-

le, ölçek ekonomilerinden yararlanmak isteyen kurumların yukarıdaki işlemlerini teşvik etmek amacıyla düzenlemeler yapılmış ve vergi erteleme niteliğinde kolaylıklar sağlanmıştır.

6. Dar Mükellefler

Dar mükelleflerin vergilendirme esasları, kurum kazancının hesaplanması, yabancı ulaştırma kurumlarında kazancın tespiti, özel beyan, tarhiyatın muhatabı, tarhiyatın zamanı ve yeri, ödeme süresi ve vergi kesintisine ilişkin hususlar KVK'nın 22-31 maddeleri arasında açıklanmıştır. Dar mükellef kurumlarla ilgili önemli hususlara yeri geldikçe değinilecektir.

7. Ortak Hükümler ve Geçici Maddeler

Bu bölümde; vergi oranı, yurt dışında ödenen vergilerin ve yurt içinde kesilen vergilerin mahsubu ile geçici maddelere yer verilmiştir.

III. KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ (E-BEYANNAME)

Kurumlar vergisi mükellefleri, vergiye tabi kazançlarının tamamı için tek beyanname verirler. Mükelleflerin şubeleri, büro ve mağazaları veya işyerleri için bağımsız muhasebeleri ve ayrılmış sermayeleri olsa dahi ayrı beyanname verilmesi söz konusu değildir. Bu durumun tek istisnasını, petrol işleri ile uğraşan mükelleflerin, bu işleri ile ilgili olarak ayrı şekilde verdikleri beyanname oluşturur.

Tüzel kişiliği bulunmayan iktisadi kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin her biri için, bunların bağlı oldukları kamu tüzel kişileri ile dernek veya vakıflar tarafından ayrı beyanname verilir. Bu nedenle, söz konusu iktisadi işletmelerin her biri için ayrı kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir.

Örneğin; Devlet Gelir Uzmanları Derneğinin, maden suyu üretim tesisi ile birlikte özel poliklinik işletmesinin de bulunması halinde, her biri için ayrı kurumlar vergisi beyannamesi verilecektir.

Kurumlar vergisinde tarhiyat:

- KVK'ya göre mükellef olanların tüzel kişiliği,
- İktisadi kamu kuruluşları ile derneklere veya vakıflara ait iktisadi işletmelerden tüzel kişiliğe haiz olmayanlar için bağlı oldukları kamu tüzel kişileri ya da dernek veya vakıf,
- Fonlarda fonun kurucusu,
- İş ortaklıklarında ise verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere yönetici ortak veya ortaklardan herhangi birisi adına yapılır.

367 seri no.lu VUK Tebliğine göre, kurumlar vergisi mükellefleri hiçbir hadle sınırlı olmaksızın kurumlar vergisi ve geçici vergi beyannamelerini elektronik ortamda göndermek zorundadır.

Kağıt ortamında hazırlanan beyannameyi oluşturan 11 tabloda, mükelleflerin adres, matrah ve vergi bilgileri istenir. E-beyannamede ise tablolar, sekmeler şeklinde düzenlenmekte ve her bölüm birbiriyle otokontrol mekanizması çerçevesinde ilişkilendirilmektedir. Örneğin, matrah bölümüne yazılan tutar, vergi bölümündeki ilgili satıra otomatik olarak kaydedilir.

Kağıt ortamında hazırlanan beyanname ile e-beyannamenin düzenlemesine ilişkin esaslar aynıdır. Öte yandan, kurumların hemen hepsinin elektronik ortamda beyanda bulunmaları nedeniyle e-beyanname esas alınarak açıklamalar yapılacaktır. Bu rehberde hem beyan-

name doldurulurken dikkat edilmesi gereken hususlar anlatılacak hem de istisna, indirim ve benzeri uygulamaların hukuki boyutları, 1 seri no.lu KVK Tebliği ve “Kurumlar Vergisi Beyannamesi Sirküleri⁸” esas alınarak açıklanacaktır.

1. GENEL BİLGİLER

Bu bölümde mükellef kurumun ve dar mükellef kurum temsilcisinin genel bilgileri istenir.

8 05.04.2007 tarih ve KVK-6/2007-1/Kurumlar vergisi beyannamesi-1 sayılı Sirküler

Beyanname2 - KURUMLAR_13

Vergi Bildirimi	Düzenleme Bilgileri	Etkiler	Et. Bilgiler
Genel Bilgiler	Kuruma Bağlı İşyerleri ve Geçmiş Yılı Zararları		Kazanç ve İstisnalar

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ **1010**

İdari Bilgiler

Vergi Dairesi: KADIKÖY VERGİ DAİRESİ
Dönem Tipi: Yıllık
Yıl: 2012

Mükellefin

Vergi Kimlik Numarası (T.C. Kimlik No):
Soyadı (Unvanı): XYZ ANONİM ŞİRKETİ
Adı (Unvanın Devamı):
Ticaret Sicil No: 123456789
E-Posta Adresi: xyz@xyz.com.tr
İrtibat Telefon No: 216 111 11 11

Dar Mükellef Temsilcisinin

Vergi Kimlik Numarası (T.C. Kimlik No):
Soyadı (Unvanı):
Adı (Unvanın Devamı):
Ticaret Sicil No:
E-Posta Adresi:
İrtibat Telefon No: ### ## ## ##

- **Vergi dairesi:** Mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi, kurumun kanunî veya iş merkezinin bulunduğu yerin vergi dairesidir (KVK md. 14/6). Bağlı bulunulan vergi dairesi bu alana işaretlenir.

- **Dönem tipi:** Hesap dönemi takvim yılı olanlar “yıllık”; özel hesap dönemine tabi olanlar ise “12 aylık özel hesap dönemi”ni seçeceklerdir.

VUK’un 174. maddesine göre mükellefler özel hesap dönemini tercih edebilirler. Ancak, özel hesap dönemi seçecek olan mükellefle-

rin Gelir İdaresi Başkanlığına başvurması ve özel hesap dönemine geçiş için geçerli bir sebep sunması şarttır. **Örneğin;** dershane işletmeciliğinde, faaliyet dönemi genel olarak Eylül ayında başlar ve Temmuz/Ağustos itibarıyla son bulur. Bu nedenle, söz konusu dönemler arasında elde edilen gelirlerin, dönemsellik ilkesi gereği ilgili dönem giderleriyle ilişkilendirilmesi amacıyla mükellef kurumlara özel hesap dönemi verilebilmektedir. Yine benzer şekilde, hisselerinin ağırlıklı kısmı yurt dışındaki şirketlere ait olan ve yurt dışındaki şirketlerin Türkiye’deki grup firması olarak çalışan şirketler de, yurt dışındaki ana firma ile bilançolarını senkronize edebilmek amacıyla özel hesap dönemi talep edebilirler.

- **Yıl:** Beyannamenin hangi yıla ilişkin olarak verildiği belirtilir.

Özel hesap dönemine tabi şirketler tarafından, e-beynamede “bitiş ayı” ve “bitiş yılı” sekmelerinin de doldurulması gerekir. Bu mükelleflerin hesap döneminin kapandığı ayın içinde bulunduğu yıl, kurum kazancının ait olduğu dönemi göstermekte ve elde edilen gelir bu yılın kazancı olarak vergilendirilmektedir.

- **Vergi kimlik numarası:** Mükellefler bu kısma, vergi dairesince kendilerine verilen on haneli vergi kimlik numarasını yazacaklardır.

- **Unvanı:** Mükellef kurumun unvanı uygun kısaltmalarla ya da kısaltma olmaksızın yazılır.

- **Ticaret sicil numarası:** Şirketler ve kooperatifler ticaret sicil numarasını, vakıflar vakıf sicil numarasını, dernekler dernek sicil numarasını yazacaklardır.

- **E-posta adresi:** Mükellef kurumla iletişimde kullanılacak bir e-posta adresi yazılacaktır. Gelişen bilişim teknolojileri çerçevesinde ve 6009 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle birlikte elektronik or-

tamda tebliğ yapılmasının altyapısı hazırlanmıştır. Bu nedenle kurumların devamlı kullandıkları bir e-posta adresi belirlemeleri önem arz etmektedir.

Örneğin; Vergi dairesi başkanlıklarına özelge başvurusu yapan mükellefler, cevaplarını e-mail yoluyla da alabilmektedirler.

- **İrtibat telefonu:** Bu satıra, alan kodu ile birlikte telefon numarası yazılır.

- **Dar mükellefin temsilcisinin kimlik ve adres bilgileri:** Dar mükellef temsilcisinin kimlik ve adres bilgileri bölümü, yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde doldurulur.

Dar mükellef temsilcisinin Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bir gerçek kişi olması halinde T.C. kimlik numarası, şirket ya da başka bir kurumlar vergisi mükellefi olması durumunda ise, vergi dairesince verilen on haneli vergi kimlik numarası bu bölüme yazılacaktır.

2. KURUMA BAĞLI İŞYERLERİ VE GEÇMİŞ YIL ZARARLARI

Bu sekmede, kuruma bağlı işyerlerinin türü ve sayısı yazılacak ve ayrıca geçmiş yıl zararları bölümü doldurulacaktır.

2.1. Kuruma Bağlı İşyerleri

VUK'un 159. maddesine göre, aynı işletmeye dahil bulunan işyerlerinin sayısında meydana gelen artış veya azalışların bir ay içinde vergi dairesine bildirilmesi zorunludur. Bu bildirim dışında, şube, çıkış yeri, ajanlık, imalat yeri ve satış yeri sayısının beyannameye de yazılması gerekir.

KURUMA BAĞLI İŞYERLERİNİN TÜRÜ VE SAYISI		
Türü	Sayısı	
Şube		5
Çalış Yeri		1
Ajanlık		1
İmalat Yeri		3
Satış Yeri		6
Sair		3

2.2. Geçmiş Yıl Zararları

Beyannamenin dikkatle doldurulması gereken yerlerinden birisi geçmiş yıl zararları bölümüdür. Bu bölümde, kurumun geçmiş yıllarda oluşan zararları, istisnadan kaynaklanan zararlar ve diğer zararlar şeklinde ayrıma tabi tutulacak ve her yılın zararı ayrı ayrı gösterilecektir.

GEÇMİŞ YIL ZARARLARI		
Yıl	Tip	Zarar
2007	İstisnadan Kaynaklanan Zararlar	10.000
2007	Diğer Zararlar	25.000
2008	İstisnadan Kaynaklanan Zararlar	
2008	Diğer Zararlar	50.000
2009	İstisnadan Kaynaklanan Zararlar	
2009	Diğer Zararlar	
2010	İstisnadan Kaynaklanan Zararlar	40.000
2010	Diğer Zararlar	100.000
2011	İstisnadan Kaynaklanan Zararlar	
2011	Diğer Zararlar	20.000
TOPLAM		245.000,00

KVK'nın 9. maddesine göre, kurumlar vergisi matrahının tespitinde geçmiş yıl zararlarının indirim konusu yapılabilmesi için, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin zarar tutarlarının ***ayrı ayrı gösterilmesi ve beş yıldan fazla nakledilmemesi*** gerekir.

Bu çerçevede geçmiş yıl zararlarının; gönüllü matrah artırımı, sehven unutmaya veya benzeri nedenlerle beyannameye yazılmaması du-

rumunda, zarar mahsubu hakkını kaybetme durumuyla karşılaşacak olan mükelleflerin, bu bölümü dikkatli şekilde doldurmaları ve kontrol etmeleri uygun olacaktır.

Kamuoyunda “Af Kanunu” olarak bilinen “6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”⁹ çerçevesinde matrah artırımında bulunan mükelleflerin, matrahını artırdıkları yıllarda oluşan zararlarının %50’si, 2010 ve müteakip yılların beyannamelerinde dikkate alınamayacaktır.

Beyannameye yazılan geçmiş yıl zararları, otomatik olarak “Kazanç ve ilaveler” bölümüne aktarılır.




3. KAZANÇ VE İLAVELER

Kurumlar vergisi mükellefleri ticari kârlarını muhasebe temel ilkeleri çerçevesinde istedikleri şekilde hesaplamaktadırlar. Bunun yanında vergiye esas olacak matrahlarını ya da başka bir deyişle mali kârlarını belirlerken vergi kanunlarını esas alırlar.

Mali kârın belirlenmesinde e-beyannamenin en önemli bölümü, “Kazanç ve ilaveler” olarak karşımıza çıkar. Bu bölümde, mükelleflerin manuel olarak girecekleri satırlar beyaz olarak oluşturulmuş; diğer sekmelere yazılan bilgiler doğrultusunda otomatik olarak he-

9 25.02.2011 tarih ve mükerrer 27857 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

saplanan veya toplanan tutarlara ilişkin satırlar ise koyu renkli olarak hazırlanmıştır. Koyu renkli satırlara manuel şekilde giriş yapılamaz.

“İlaveler”, “Zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler” ile “Kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler” bölümlerinin yanlarındaki  işaretine tıklanıldığında, kurum yetkililerinin manuel şekilde girecekleri kanunen kabul edilmeyen giderler, istisnalar, bağışlar, sponsorluk harcamaları ve benzeri kalemlere ilişkin satırlar açılır.  işareti, eklenen satırları silmekte,  işareti ise excel’den dosya kopyalanmasını sağlamaktadır.

Bu bölümlerde yer alan istisnalar, zararlar, bağış ve yardımlar, Ar-Ge indirimi ve benzeri uygulamaların hukuki yönlerine, GİB tarafından tebliğ, sirküler ve özelge bazında yapılan düzenlemelere, 2012 yılında yürürlüğe giren yeni müesseselere, beyanname hazırlanırken dikkat edilmesi gereken hususlar ile mükellefler tarafından sıklıkla karşılaşılan sorunlara aşağıda yer verilecektir.

3.1. Ticari Bilanço Kârı/Zararı

Kurumlar, TTK mevzuatına ve Tek Düzen Muhasebe Sistemine (TMS) göre tuttukları kayıtlarını esas alarak kârlarını hesaplarlar. Kurumun, ortakları ve 3. kişiler (alacaklılar, borçlular, kredi sağlayacak bankalar vs.) açısından anlam ifade eden durumunu “ticari bilanço”ları gösterir. Bu bilançoda, vergiden istisna da olsa tüm kazançlar yer alır ve ayrıca KKEG niteliğinde olsa da tüm giderler kurum kazancından indirilir.

Ticari bilanço kârı/zararı bölümüne, işte tüm bu gelir ve giderlerin yazılması sonucu oluşan gelir tablosu rakamı aktarılır.

Örneğin; Şirketin gelirleri, yaptığı bağış ve yardımlar, gider kalemleri, VUK kapsamında ayrılсын ayrılmasın tüm şüpheli ticari alacaklar, vergi uygulamasında KKEG olarak değerlendirilen “çalınan mal” bedelleri gibi tüm kalemler gelir tablosuna ve dolayısıyla beyannamenin “Ticari bilanço kârı/zararı” bölümüne aktarılır.

Örneğin; Edirne Anadolu Lisesine 30.000 TL’lik bağış yapılması durumunda bu tutar “689. Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar” hesabına yazılacak ve ticari bilanço kârı/zararı içerisinde dikkate alınacaktır. Bağış ve yardımlara ilişkin özellikli durumlar ilgili bölümde ayrıntılı olarak anlatılacaktır.

Örneğin; Şirketin deposunda bulunan emtianın çalınması durumunda, malların maliyet bedelleri ticari açıdan gider hesapları ile ilişkilendirilir. Vergi uygulamasında KKEG olarak nitelendirilen bu zarar, şirketin malvarlığında bir azalış meydana getirdiği için gelir tablosuna ve doğal olarak ticari bilançoya eksi olarak kaydedilir.

Öte yandan, kurumların ödeyeceği verginin matrahı belirlenirken ticari bilanço üzerinde bazı düzeltmelerin yapılması gerekecektir. Şöyle ki, şirket açısından gider kabul edilen bazı ödemeler vergi kanunları açısından KKEG olarak değerlendirilmekte; bunun tersi olarak şirket açısından gelir hesaplarıyla ilişkilendirilen bazı tutarlar ise vergiden istisna edilmekte ve bu tutarlar üzerinden vergi hesaplanmamaktadır.

İşte vergi kanunlarına göre, vergiye esas matrahın hesaplandığı bilançoya “mali bilanço” denir.

Vergi kanunlarında yer alan istisna ve indirim uygulamalarına bakılmaksızın beyannamenin “Ticari bilanço kârı/zararı” bölümüne yazılacak tutar, tüm gelir ve gider kalemlerinin toplamından oluşan gelir tablosunun “690. Dönem Kârı veya Zararı” hesabının kalanı olacaktır.

Peki, “690. Dönem Kârı veya Zararı”nda yer alan tutar mutlak olarak “Ticari bilanço kârı veya zararı”na aktarılacak mıdır?

İşletmenin tüm gelir ve giderlerinin, doğrudan ya da dolaylı olarak (yansıtma hesapları ile) gelir tablosunda gösterilmesi ana kuraldır. Ancak muhasebe sistemi ya da dönemsellik esas gereği;

- Gelir olarak gelir tablosuna yazılan ve vergilendirilmemesi gereken tutarlar ile
- Gider olarak gelir tablosuna yansıtılmayan ve matrahtan düşülmesi gereken tutarların

beyannameye ne şekilde yazılacağı önemli bir sorun olarak karşımıza çıkar.

a) Gelir kalemleri ile ilgili durum

Bazı gelirlerin muhasebe hesaplarına alındığı dönem ile vergilendirilmesi gereken dönem birbirinden farklı olabilmektedir. Şirketler tarafından bu durumun tespiti halinde, “671. Önceki Dönem Gelir ve Kârları” hesabına dahil edilen ve gelir tablosu aracılığıyla cari yıl beyannamesine aktarılan tutarların, vergilendirilecek kazançtan düşülmesi gerekir.

Örneğin; Asu Limited Şirketinin 2011 yılında dikkate alması gere-

ken 300.000 TL kazancı sehven 2012 yılında kazanca dahil edilmiş ve 2011 yılı için düzeltme beyannamesi verilmiştir. Düzeltme beyannamesi ile birlikte 2011 yılı kazancı olarak vergilendirilen, ayrıca 2012 yılında da “671. Önceki Dönem Gelir ve Kârları” hesabına atılan 300.000 TL'nin 2012 yılında tekrar vergilendirilmemesi gerekmektedir.

Bu sorun, 300.000 TL'nin “Zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler” bölümünde yer alan **“Diğer indirim ve istisnalar”** satırına yazılması suretiyle çözülecektir.

ZARAR OLSA DAHI İNDİRİLECEK İSTISNA VE İNDİRİMLER		
Turu	Açıklama	Tutarı
Diğer İndirimler ve İstisnalar	Önceki dönem geliri olan ve daha önce vergilendirilen kazanç tutarı	300.000

b) Gider kalemleri ile ilgili durum

1) Tahakkuk ettirildikleri dönemde gider yazılmayan harcamalar

Ticari kazancın tespitinde “dönemsellik” ve “tahakkuk esası” ilkele-ri geçerlidir. Tahakkuk esası ilkesinde, gelir veya giderin miktar ve mahiyet itibariyle kesinleşmiş olması, yani geliri veya gideri doğu-ran işlemin tekemmül etmesinin yanı sıra, miktarının ve işlem- den kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gerekmektedir. Bu esas dikkate alındığında, bir gelir/gider unsurunun özel bir düzenleme bulunmadığı sürece, mahiyet ve tutar itibariyle kesinleştiği dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekir.

Genel uygulama bu şekilde olmakla birlikte, ilgili mevzuat gereği bazı harcama kalemlerinin gider yazılması tahsil esasına bağlanmıştı. Bu harcamalar tahakkuk ettikleri dönemde gider hesaplarına atılmalarına rağmen, ilgili mevzuat gereği vergi matrahının hesaplanmasında dikkate alınmazlar.

5510 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununa¹⁰ göre, SGK primleri tahakkuk ettirilseler dahi, fiilen ödenmedikleri sürece kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılamaz. Yine aynı şekilde kıdem tazminatları da ödendiği dönemde gider yazılan harcama kalemi olarak karışımıza çıkar.

Kıdem tazminatı karşılığının ve SGK primlerinin tahakkuku ve ödenmesi arasında hesap dönemi farkı olması durumunda, daha önce gider hesaplarına aktarılmış ve KKEG olarak dikkate alınmış bulunan tutarlar, ödendikleri dönemde tekrar nasıl gider yazılacak, beyannameye aktarılacak ve matrahtan düşülecektir?

Örneğin; Çınar Limited Şirketinin 2011 yılında ayırdığı 5.000 TL kıdem tazminatı karşılığı 2012 yılında ödenmiştir. Ayrıca, 2011 yılında tahakkuk ettirilen 10.000 TL sigorta primi ödenememiş, 2012 yılında ise 10.000 TL SGK'ya nakden yatırılmıştır.

2011 yılında KKEG olarak yazılan ve 2012 yılında gider hesapları ile ilişkilendirilemeyen 15.000 TL, “Zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler” bölümünde yer alan “Diğer indirim ve istisnalar” satırına yazılacak ve sorun çözülecektir.

10 16.06.2006 tarih ve 26200 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

ZARAR OLSA DAHI İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER			
Türü	Açıklama	Tutarı	
Diğer İndirimler ve İstisnalar	Gider hesaplarına yazılmayan İadem tazminatının ödenmesi	5,000	
Diğer İndirimler ve İstisnalar	Cari dönemde ödenen 55K primi	10,000	

2) Geçmiş dönemlerde sehven giderleştirilen, ancak cari dönemde dikkate alınması gereken harcamalar

Vergi uygulamalarının tam olarak bilinmemesi veya yanlış yönlendirmeler sebebiyle giderlerin, dönemsellik ilkesi gereği ilgili yıllara dağıtımında hatalar olabilmektedir.

Örneğin; (X) A.Ş. 2011 yılı Ocak ayında kiraladığı işyerinin 3 yıllık kira bedeli olan 30.000 TL'yi peşin olarak ödemiş ve sehven tüm bedeli 2011 yılı içinde giderleştirmiştir. Yapılan hata 2012 yılı içinde fark edilmiştir.

2011 yılında yapılan bu yanlış kayıt dolayısıyla (X) A.Ş. 20.000 TL eksik matrah beyan etmiştir. Bu durumda öncelikle 2011 yılı beyannamesinin düzeltilmesi ve matrahın 20.000 TL artırılması (zarar varsa da 20.000 TL zararın azaltılması) gerekir. Pişmanlıkla verilecek beyanname üzerinden vergi ziyai cezası hesaplanmayacak, sadece gecikme faizi alınacaktır.

Düzeltilme beyannamesi doldurulurken yapılan hatalardan birisi de **“pişmanlıkla beyanname verilmesi”**ne ilişkin bölümün işaretlelenmemesi sonucu vergi ziyai cezasının %50'sinin tahakkuk ettirilmesidir. Bunun sonucunda mükellefler mağdur olmakta, vergi aslı kadar alınan vergi ziyai cezasının yarısı çok yüksek meblağlara ulaşabilmektedir. Meslek mensuplarının bu duruma dikkat etmeleri hem Gelir İdaresi hem de defterlerini tuttukları şirketlerle ihtilaf yaşamalarının önüne geçecektir.

2011 yılında “770. Genel Yönetim Giderleri” hesabının kapatılarak bilanço’ya aktarılması sonucunda, 2012 yılında muhasebe açısından herhangi bir düzeltme işlemi yapılamayacaktır. Öte yandan, muhasebe hesaplarında düzeltilemeyen ve 2012 yılında da vergisel açıdan gider olarak dikkate alınması gereken 10.000 TL’nin, “Zarar olsa da hi indirilecek istisna ve indirimler” bölümünde yer alan “Diğer indirim ve istisnalar” satırına yazılması ile sorun çözülecektir. Aynı işlemin 2013 yılında da yapılması gerekeceği açıktır.

ZARAR OLSA DAHI İNDİRİLECEK İSTISNA VE İNDİRİMLER		
Türü	Açıklama	Tutarı
Diğer İndirimler ve İstisnalar	Gelir tablosunda gösterilemeyen cari döneme ait gider tutarı	10.000

3) Geçmiş dönemlerde giderleştirilmesi gerekirken, cari dönemde dikkate alınan harcamalar

Yukarıdaki örneğin tersi düşünüldüğünde, bazı harcamalar geçmiş dönemde giderleştirilmesi gerekirken cari dönemde dikkate alınmaktadır.

Örneğin; (Y) Limited Şirketi, 2011 yılında yaptığı 100.000 TL harcamayı doğrudan gider yazmak yerine 5 seneye yayarak sehven aktifleştirmiş, 2011 yılında sadece 20.000 TL’yi gider yazmış ve hatasını 2012 yılında fark etmiştir.

2011 yılında gider olarak dikkate alınmayan 80.000 TL’nin 2012 yılı beyannamesine yazılması ve giderleştirilmesi vergi uygulamasında kabul edilmemektedir. Bu nedenle, 2011 yılı beyannamesinin düzeltilmesi ve fazladan ödenen verginin iadesinin istenilmesi veya kurum zararlı ise zarar tutarının artırılması gerekir. 2012 yılında yapılması gereken muhasebe kaydı ise aşağıdadır.

681 ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI 80.000

01. KKEG

280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER 80.000

“681. Önceki Dönem Gider ve Zararları” hesabına aktarılan 80.000 TL beyannamenin KKEG satırına yazılacağından başka bir düzeltme işlemi yapılmasına gerek kalmayacaktır.

3.2. İlaveler

Kazanç ve ilaveler sekmesinin altındaki bölümlerden ikincisi “İlaveler” olarak beyannamede yer alır. Bu bölümde “Kanunen kabul edilmeyen giderler” ve “Önceki yıl ayrılan finansman fonu” başlıklı iki satır bulunur.

3.2.1. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler

İşletmelerin ticari bilançolarında yer alan ancak vergi uygulamasında gider olarak indirimine izin verilmeyen harcamalara kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) denilmektedir.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin indirebileceği giderler GVK'nın 40. ve KVK'nın 8. maddesinde sayılmıştır. İndirilecek giderler konusunda GVK'ya da esas alan kurumlar vergisi mükellefleri, indirilemeyecek giderler konusunda ise sadece KVK'nın 11. maddesine göre işlem yaparlar. Bu nedenle, kurumlar vergisi mükellefleri indirilemeyecek giderlerini, KVK, VUK ve açık hüküm bulunan diğer kanunları referans alarak belirleyeceklerdir.

Bir giderin kurum kazancından indirilebilmesi için genel olarak aşağıdaki şartların varlığı gerekir:

- Yapılan giderin, kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilgili olması
- Giderlerin keyfi olmaması yani kazancın elde edilmesi için mecburi olarak yapılması
- Giderlerin tevsik edici belgelere dayanması (fatura vb.) ve yasal kayıtlarda izlenmesi
- Gider belgesinin kurum adına düzenlenmiş olması
- Giderin kanunen kabul edilebilir nitelikte olması

Bu bölümde esas itibariyle KKEG'lerin neler olduğu açıklanacak olmakla birlikte, mükelleflerin matrahtan indirim konusu yapabilecekleri giderleri de GVK ve KVK'daki sırasıyla aşağıda sayılmıştır:

- 1) Genel giderler
- 2) Çalışanların işyerinde veya işyerinin ek tesislerindeki yemek ve barınma giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatları ile giyim giderleri
- 3) İşle ilgili olmak şartıyla, sözleşmeye, mahkeme kararına veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar
- 4) İşle ilgili ve yapılan işin önemi ve genişliği ile orantılı seyahat ve ikamet giderleri
- 5) Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan taşıtların giderleri

- 6) İşletme ile ilgili; emlak, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar
 - 7) VUK hükümlerine göre ayrılan amortismanlar
 - 8) İşverenlerce, Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar
 - 9) İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları
 - 10) Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedeli
 - 11) Menkul kıymet ihraç giderleri
 - 12) Kuruluş ve örgütlenme giderleri
 - 13) Genel kurul toplantıları için yapılan giderler ile birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye giderleri
 - 14) Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortağın kâr payı
 - 15) Katılım bankalarının katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları
 - 16) Sigorta ve reasürans şirketlerince ayrılan teknik karşılıklar
- E-beyannamenin KKEG satırına yazılması gereken indirilemeyecek giderler veya başka bir deyişle KKEG niteliğinde olan harcamalar aşağıdadır:**

1) Öz Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler

Kurumlar vergisi mükellefleri, sermayeleri üzerinden faiz hesaplamazlar ve sadece sermaye dolayısıyla elde ettikleri kârı dağıtırlar. Ancak, anonim şirketlerde işletmenin faaliyetine başladığı tarihe kadar sermaye üzerinden faiz hesaplanabileceğine dair şirket mukavelesinde düzenleme yapılması söz konusu olabilir. Bu ve buna benzer durumlarda, sermaye üzerinden faiz hesaplanırsa dahi bu faiz tutarları matrahın tespitinde dikkate alınmaz.

2) Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faiz, Kur Farkları ve Benzeri Giderler

3) Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Olarak Dağıtılan Kazançlar

4) Yedek Akçeler

Yedek akçeler, elde edilen kazancın dağıtılmayıp işletmede alıkonulan kısmıdır. Her ne şekilde ve isimle (Yasal, olağanüstü, statü vs.) ayrılmış olursa olsun ayrılan yedek akçeler kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamaz.

5) Hesaplanan Kurumlar Vergisi, Her Türü Para ve Vergi Cezaları ile Gecikme Zamları

Kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve tecil faizi ile VUK'a göre ödenen gecikme faizi ile pişmanlık zammının kurum kazancından indirimi kabul edilmez.

Öte yandan, sosyal güvenlik kurumlarına ödenen gecikme cezaları ile zamları da gider olarak indirilemeyecektir.

Esasında, kamuya olan borçlarla ilgili olarak ortaya çıkan ve her ne ad altında olursa olsun ödenen “cezalar”ın veya “fer’i alacakların”, vergi matrahının tespitinde indirimine izin verilmez. Buna göre, GİB, SGK, TRT ve benzeri kamu kurumlarına yapılan bildirimler ile ilgili olarak cezaya muhatap olunması durumunda, tahakkuk ettirilen ya da ödenen cezaların KKEG bölümüne yazılması ve matrahın tespitinde gider olarak dikkate alınmaması gerekir.

Örneğin; TRT paylarının zamanında ödenmemesi sonucu tahakkuk ettirilen cezalar, gecikme zamları ve faizleri matrahtan indirilemez.¹¹

6) Menkul Kıymetlerin İtibari Değerlerinin Altında İhracından Doğan Zararlar

Kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak kaydıyla, menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında ihracından doğan zararlar ile bu menkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınmaz.

Menkul kıymetlerin itibari değerinin üstünde ihracı durumunda oluşan emisyon primi kazancı vergiden istisna olduğundan, itibari değer altında ihraç edilen menkul kıymetler dolayısıyla oluşan zararlar da KKEG niteliğinde sayılmıştır.

7) Bazı Taşıtlara İlişkin Giderler ve Amortismanlar

Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan motorlu deniz taşıtları ile hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanlarının matrahtan indirilmesi mümkün değildir.

11 Gelir İdaresi Başkanlığının 22.04.2009 tarih ve 42990 sayılı özeldesesi

Esas faaliyet konusu, işletmelerin ana sözleşmesinde yazılı olan ve işletmenin iş ve işlemlerini belirten sektör bazında belirlenmiş faaliyetleridir. Ancak, bir faaliyetin işletmenin ana sözleşmesinde yer alması yeterli olmayıp, bu faaliyetin fiilen de yürütülmesi gerekir.

Örneğin; (Z) A.Ş.'nin, aktifinde kayıtlı kotrası olması ve şirket sözleşmesinde turizm faaliyeti ile iştirak edileceği belirtilmesine rağmen fiili olarak turizm sektörü ile ilgili işi yoktur. Bu şirketin sözleşmesinde turizm faaliyeti sayılmış olsa bile fiilen bu faaliyet yürütülmediğinden, söz konusu kotraya ilişkin giderler ve amortismanlar indirim konusu yapılamaz.

8) Kurumun Kendisinin, Ortaklarının, Yöneticilerinin ve Çalışanlarının Suçlarından Doğan Tazminat Giderleri

GVK'nın 40. maddesinde, işle ilgili olmak şartıyla, sözleşmeye, yargı kararlarına veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatların gider olarak yazılabileceği; KVK'nın 11. maddesinde ise, sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî tazminatların gider olarak dikkate alınmayacağı hükmüne yer verilmiştir.

Şirketlerin kusurlu olduğu orana isabet eden tazminatların gider yazılması mümkün olmadığından, bu kapsamda ödenen veya tahakkuk ettirilen tutarların da KKEG olarak dikkate alınması gerekir.

Örneğin; (X) A.Ş.'nin personelinin hizmet kusuru nedeniyle şirket aleyhine dava açılmış ve mahkeme tarafından verilen kararda şirketin tümüyle kusurlu olduğu belirtilerek karşı tarafa 50.000 TL tazminat ödenmesine hükmedilmiştir. Bu tazminat tutarı KKEG olarak dikkate alınacaktır.

Örneğin; Hastane işleten (Y) A.Ş.'nin personeli olan Doç. Dr. Ferhat Ceylan'ın yanlış tanı ve tedavi uygulaması üzerine açılan davada mahkeme, şirketin 5/8 oranında kusurlu olduğuna hükmetmiştir. Şirket tarafından bu orana isabet eden ve ödenen tazminat, yasal faiz ve mahkeme masraflarının matrahtan indirimi kabul edilmeyecektir.

Örneğin; Elektrik, su ve doğalgaz faturalarının zamanında ödenmesi nedeniyle tahakkuk ettirilen gecikme zamları, sözleşmelerde ceza şartı olarak konulduğundan gider olarak dikkate alınacaktır.

9) Basın Yoluyla İşlenen Fiillerden Dolayı Ödenen Tazminatlar

Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğan maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri, kusur oranına bakılmaksızın KKEG olarak değerlendirilir.

10) Bazı Ürünlere Ait İlan ve Reklam Giderleri

Tütün ve alkol ürünlerinin ilan ve reklam giderlerinin matrahın tespitinde dikkate alınması ile ilgili olarak Kanun ve Tebliğ düzenlemeleri yapılmış ve Danıştay tarafından ilgili Tebliğin bir bölümü iptal edilmiştir. Konu ile ilgili işleyen süreç ve son durum aşağıda açıklanmıştır.

KVK'nın 11/1 maddesinde; her türlü alkol ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin %50'sinin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilemeyeceği belirtilmiş ve Bakanlar Kuruluna bu oranı tespit etme yetkisi verilmiştir. 90/1081 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) ile de söz konusu oran sıfır olarak tespit edildiğinden, alkol ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin tamamı gider olarak indirilebilmekteydi.

Aynı hükme GVK'nın 41/7 maddesinde de yer verildiği için, iki Kanuna göre de aynı paralelde işlem tesis edilmekteydi.

5727 sayılı Kanunun¹² 5. maddesiyle 4207 sayılı Tütün Mamullerinin Zararlarının Önlenmesine Dair Kanunun 4. maddesinde yapılan değişiklikle; GVK'nın 41/7 maddesinde belirtilen ilan ve reklam giderlerinin, **gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınmayacağı** hükme bağlanmıştır.

Bu nedenle, anılan hükmün yürürlüğe girdiği 19.05.2008 tarihinden itibaren yapılacak olan, her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin tamamının, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktaydı.

Diğer taraftan, 2 seri no.lu KVK Genel Tebliğinin bu hususları açıklayan bölümünün "4" ve "6"ncü paragraflarında yer alan düzenleme, alkol ve alkollü içkilere ilişkin ilan ve reklam giderleri yönünden Danıştay 4. Dairesi Başkanlığının 25.10.2010 tarih ve 2008/3758 Esaslı ve 2010/5217 sayılı Kararı ile iptal edilmiştir.

Sonuç olarak;

- Tütün ve tütün mamullerine ilişkin ilan ve reklam giderleri 19.05.2008 tarihinden itibaren matrahın tespitinde gider olarak kabul edilmemekte

- Alkol ve alkollü içkilere ilişkin ilan ve reklam giderleri ise matrahın tespitinde gider olarak dikkate alınmaktadır.

12 19.01.2008 tarih ve 26761 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

11) Finansman Gider Kısıtlaması

6322 sayılı Kanunla¹³, KVK'nın 11. maddesine eklenen (i) bendine göre;

- Kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri **dışında**,
- Kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, **aşan kısma münhasır olmak üzere**,
- **Yatırımın maliyetine eklenenler hariç**, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere

bu harcamaların Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan kısmı kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacaktır.

Söz konusu değişiklik 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe girecek ve 2012 yılı kazançlarına uygulanmayacaktır.

Öte yandan, enflasyon düzeltilmesi hükümleri yürürlükteyken, finansman gider kısıtlaması ile ilgili Bakanlar Kurulunca belirleme yapılmamasının uygun olduğu düşünülmekte ve bu yetkinin kullanılmayacağı öngörülmektedir.

12) Kurumların Yönetim Kurulu Başkan ve Üyelerine Verilen Temettü İkramiyeleri

GVK'nın 75. maddesi uyarınca, idare meclisi başkan ve üyelerine ödenen kâr payları menkul sermaye iradı sayılır. Bu nedenle, söz ko-

13 31.05.2012 tarih ve 28324 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır

nusu ödemelerin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün değildir.

Öte yandan, kurum personeline ödenen temettü ikramiyeleri GVK'nın 61. maddesine göre ücret sayıldığından, bu ödemeler ücret gideri olarak dikkate alınacaktır.

13) Kanunen Yasaklanmış Fiiller Nedeniyle Katılan Giderler

Kanunen yasaklanmış fiiller nedeniyle yapılan harcamalar, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmadığından kurum kazancından indirilemez. **Örneğin;** rüşvet verme fiili Türk Ceza Kanununun 252. maddesinde suç olarak tanımlandığından, rüşvet ve rüşvet ile ilgili her türlü giderler KKEG niteliğindedir.

Bu açıklamalar 3 seri no.lu KVK Genel Tebliği¹⁴ ile 1 seri no.lu Tebliğe eklenmiş ve mükellefler tarafından tereddüt edilen bu durum aydınlatılmıştır. Bu çerçevede, kanunen yasaklanmış fiiller nedeniyle katılan diğer giderler de matrahın tespitinde dikkate alınamaz.

14) Karşılıklar

İhtiyatlılık ilkesi gereği muhasebe hesaplarında bazı karşılıklar ayrılmakta ancak VUK'da veya ilgili kanunlarında açık olarak düzenlenmeyen karşılıkların matrahın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

- Şüpheli ticari alacak karşılığı

VUK'un 323. maddesine göre, ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;

14 20.11.2008 tarih ve 27060 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

a) Dava veya icra safhasında bulunan

b) Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük

alacaklar şüpheli alacak sayılır. Bu kapsamda olmayan alacaklar için karşılık ayrılamaz. Şüpheli alacak karşılığı müessesesini sadece bilanço esasına göre defter tutan mükellefler uygulayabilmekte ve neredeyse tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin defterleri bilanço esasına göre tutulduğundan kurumlar, aşağıdaki şartlarla şüpheli ticari alacak karşılığı ayırmaktadırlar.

a) Alacak, ticari kazancın elde edilmesi ve sürdürülmesi ile ilgili olmalıdır.

b) Alacak tahakkuk etmelidir.

c) Bilanço esasına göre defter tutulmalıdır.

d) Alacak kısmen veya tamamen teminatsız olmalıdır.

e) Alacağın tahsil edilmesini sağlamak üzere, alacağın büyüklüğüne göre belirli çabalar gösterilmelidir.¹⁵

f) Alacak tutarı, daha önce gelir hesaplarına intikal ettirilmiş olmalıdır.¹⁶

Teminata bağlanmış olan alacaklarda karşılık ayrılamaz. Teminat alacağı karşılılamaya yetmiyorsa, sadece teminat tutarını aşan kısım için karşılık ayrılabilir.

15 Fatma TAŞ, Yaklaşım Dergisi, Aralık 2009, Sayı:204

16 Gelir İdaresi Başkanlığının 08.03.2012 tarih ve 946 sayılı özelgesi

Örneğin; (X) Limited Şirketinin mal sattığı bir firmadan 100.000 TL alacağı bulunmaktadır. Bu alacak için de 50.000 TL teminat alınmıştır. Alacak, vadesi geldiği halde ödenmemiş ve konu yargıya intikal ettirilmiştir.

Bu durumda, yukarıdaki şartları taşıyan şirket, teminat haricinde kalan alacağı olan 50.000 TL için karşılık ayıracak ve matrahın tespiti dikkate alacaktır.

128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	100.000	
121 ALACAK SENETLERİ		100.000

Şüpheli hale gelen alacağın ilgili hesaba aktarılması

654 KARŞILIK GİDERLERİ	50.000	
128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞ.		50.000

Karşılık ayrılması

“139. Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı” hesabı da bu bölümdeki açıklamalar çerçevesinde değerlendirilecektir.

- Değersiz alacaklar

VUK’un 322. maddesine göre, mahkeme kararına veya kanaat verici bir belgeye göre tahsiline imkân kalmayan alacaklar değersiz alacaktır. Değersiz alacaklar, bu duruma girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve kayıtlı değerleriyle zarara geçirilerek yok edilirler.

Bu kapsamda olmayan ve şirketler tarafından değersiz olarak nitelendirilen alacaklar ise gider yazılınsalar dahi matrahın tespitinde KKEG olarak dikkate alınrlar. Örneğin, borçlunun malvarlığını elinden çıkarması veya yurtdışına kaçması durumunda kurum açısından alacak değersiz hale gelse bile, mahkeme kararı veya kanaat verici belgeye bağlanmayan değersiz alacağın matrahtan düşülmesi mümkün değildir.

Kanaat verici belgenin ne olduğu ise VUK'da belirtilmediğinden her olaya özgü değerlendirme ayrı yapılmalıdır. Bu kapsamda, resmi makamlardan alınan belgeler genel olarak kanaat verici belge sayılır. **Örneğin**, sulh hukuk mahkemelerince verilmiş bulunan miras red kararı, iflas kararına ilişkin belgeler vb.¹⁷

- Vazgeçilen alacaklar

VUK'un 324. maddesine göre, konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklar, borçlunun defterlerinde özel bir karşılık hesabına alınır. Bu hesap, alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde zararla itfa edilmediği takdirde kâr hesabına nakledilir.

Burada alacaklı, prosedürleri tamamlayarak konkordato veya sulh anlaşmalarını yapacak ve feragat ettiği alacak tutarını doğrudan gider yazacaktır. Konkordato ve sulh yolu dışında vazgeçilen alacaklar ise, (değersiz alacak olarak muhasebe kayıtlarına alınsa dahi) matrahın tespitinde KKEG olarak değerlendirilecektir.

17 Gelir İdaresi Başkanlığının 22.06.2011 tarih ve 449 sayılı özelgesi

Başka bir deyişle, mahkeme kararı veya kanaat verici belge dışında, konkordato ve sulh anlaşması yoluyla da değersiz alacaklar gider yazılabilmektedir.

VUK'un bu hükmü esas itibariyle borçlu yönünden önem arz eder. Bu şekilde borcunun bir kısmını ödeme yükünden kurtulan ve bu anlamda gelir elde eden mükellefin zor durumda olması dolayısıyla bir hak tanınmış, 3 yıl içinde vazgeçilen alacak tutarının zararla mahsubuna imkan sağlanmıştır. 3 sene sonunda zararla mahsup edilemeyen vazgeçilen alacak tutarının kazanca eklenmesi gerekir.

Örneğin; (X) Limited Şirketinin (Y) A.Ş.'ye olan 250.000 TL borcu için sulh yoluna gidilmiş ve borç miktarı 100.000 TL olarak belirlenmiştir.

- Bu durumda, (Y) A.Ş. 150.000 TL tutarındaki alacağını gider hesabına atarak kapatacaktır.

659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR 150.000

121 ALACAK SENETLERİ

150.000

- (X) Limited Şirketi ise 150.000 TL tutarındaki borcu "549. Özel Fonlar" hesabına kaydedecek ve 3 yıl içinde zarardan mahsup edecektir. Zarara mahsup edilemeyen tutar ise gelir hesabına alınacak ve vergilendirilecektir.

321 BORÇ SENETLERİ

150.000

549 ÖZEL FONLAR

150.000

- Menkul kıymet değer düşüklüğü karşılığı

VUK'un 279. maddesinde ayrı ayrı belirtilen menkul kıymetler; alış bedeli, borsa rayici veya kıst dönem getirileri ile değerlendirilir. VUK'da, menkul kıymetlerle ilgili ayrı bir karşılık müessesine yer verilmediği için, TMS'de yer alan "119. Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı" hesabına yazılan tutarlar KKEG olarak dikkate alınacaktır.

- Stok değer düşüklüğü karşılığı

VUK'un 278. maddesine göre; yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veya bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış olan emtia ile maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve iskartalar emsal bedeli ile değerlendirilir. Emsal bedelin tespitinde de ilgili mahkemelerce tespit edilen ya da takdir komisyonunca takdir edilen tutarlar esas alınır.

Takdir komisyonunca yapılacak tespit sonucunda bulunacak emsal bedeli ile malların maliyet bedeli arasındaki fark, "158. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı" hesabına alınacak ve matrahın tespitinde gider olarak yazılacaktır. (Konuyla ilgili ayrıntılar bu ayırımın 24-28 numaralı bölümlerinde açıklanmıştır.)

- Muhasebe hesaplarında yer alan diğer karşılıklar

“199. Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı”, “241. Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı”, “244. İştirakler Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı”, “247. Bağlı Ortaklıklar Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı”, “249. Diğer Mali Duran Varlıklar Karşılığı” hesaplarında yer alan karşılıklarla ilgili VUK’da herhangi bir düzenleme yapılmadığı için, bu hesaplarda yazılı tutarların KKEG olarak dikkate alınması gerekir.

- Bankacılık Kanununa göre ayrılan karşılıklar

5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre ayrılan genel karşılıkların indirimi mümkün bulunmamakta; Kanunun 53. maddesine göre ayrılan özel karşılıkların tamamı ise, kurumlar vergisi matrahının tespitiinde gider olarak kabul edilmektedir.

Bankalar ve TMSF dâhil diğer malî kurumların alacakları ile diğer varlıklarının satın alınması, tahsili, yeniden yapılandırılması ve satılması amacıyla varlık yönetim şirketleri kurulabilir. Varlık yönetim şirketleri, Kanun kapsamındaki işlemleri nedeniyle doğmuş veya doğması beklenen, ancak miktarı kesin olarak belli olmayan zararlarını karşılamak amacıyla karşılık ayırmak zorundadırlar. Varlık yönetim şirketlerinin ayırdıkları bu karşılıkların da tamamı, matrahın tespitinde gider olarak kabul edilir.

- Sigorta ve reasürans şirketlerinin teknik karşılıkları

Sigorta ve reasürans şirketlerinin elde ettikleri gelirlerine karşılık sigorta poliçelerinden kaynaklanan uzun vadeli yükümlülükleri göz önüne alındığında bazı karşılıklar ayırmaları zorunlu hale gelmiştir. 5684 sayılı Sigortacılık Kanununa¹⁸ göre Hazine Müsteşarlığınca çı-

18 14.06.2007 tarih ve 26552 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

karılan “*Sigorta ve Reasürans ile Emeklilik Şirketlerinin Teknik Karşılıklarına ve Bu Karşılıkların Yatırılacağı Varlıklara İlişkin Yönetmelik*”te¹⁹ şirketlerin ayıracakları karşılıklar belirlenmiştir. Öte yandan, bu yönetmelik paralelinde, 2008 yılında yeniden düzenlenen karşılıklarla ilgili olarak da KVK’nın 8/1-e/4 maddesi ile 1 seri no.lu Tebliğin “8.6. *Sigorta ve reasürans şirketlerince ayrılan teknik karşılıklar*” bölümünde değişiklikler yapılmıştır.

Sigorta ve reasürans şirketlerinde bilânço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait olan ve aşağıda belirtilen teknik karşılıklar matrahın tespitinde dikkate alınır.

- a) Muallâk hasar ve tazminat karşılıkları
- b) Kazanılmamış prim karşılıkları
- c) Hayat sigortalarında matematik karşılıklar
- d) Dengeleme karşılığı

Bir bilânço döneminde ayrılan sigorta teknik karşılıkları, ertesi bilânço döneminde aynen kâra eklenir ve her sene bu işlem tekrarlanır.

Sigorta ve reasürans şirketlerinin ayırdıkları bazı karşılıklar ise, KVK’nın indirilecek giderler başlığı altında sayılmadığından matrahın tespitinde dikkate alınmaz. KKEG niteliğinde olan sigorta teknik karşılıkları aşağıdadır.

- a) Devam eden riskler karşılığı
- b) İkramiyeler ve indirimler karşılığı

19 07.08.2007 tarih ve 26606 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

15) Vergi Mevzuatına Uygun Olmaksızın Ayrılan Amortismanlar

VUK'un 269. maddesine göre, iktisadi işletmelere dahil gayrimenkuller, bunların mütemmim cüzleri ve teferruatı, tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar ile gayrimaddi haklar maliyet bedeli ile değerlendirilir.

Aynı Kanununun 313. maddesinde, yukarıda sayılan, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan iktisadi kıymetlerin değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesinin amortisman konusunu oluşturacağı; 315. maddesinde de, mükelleflerin amortismanına tâbi iktisadî kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden itfa edecekleri ve ilân edilecek oranların tespitinde iktisadî kıymetlerin faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Buna göre, GİB tarafından çıkarılan 333, 339, 365, 389, 399 ve 406 numaralı VUK Tebliğleri ile belirlenen faydalı ömürlerine göre iktisadi kıymetler için amortisman ayrılması ve yanlış bir uygulamaya sebebiyet vermemek ve cezalı tarhiyatla karşılaşmamak için, güncellenen Tebliğlerin yakından takip edilmesi uygun olacaktır.

16) Bazı Taşıtlara Ait MTV

Motorlu Taşıtlar Vergisi (MTV) Kanununa göre, (I) ve (IV) sayılı tarifelerde yer alan otomobil ve benzerleri ile hava taşıtlardan (Ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç) alınan vergi ve cezalar kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilmez.

(I) sayılı tarifede bulunan otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve ben-

zeri araçlar ile (IV) sayılı tarifede yer alan hava taşıtlarına ödenen MTV tutarları KKEG niteliğindedir. Ancak, ticari amaçla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlara ödenen MTV matrahtan indirilir.

Örneğin; Helikopter kiralaması faaliyetiyle uğraşan bir firmanın, helikopterleri için ödediği MTV gider yazılacaktır. Öte yandan, madencilik işiyle uğraşan bir firmanın mühendislerinin ve personelinin dağlık arazide ulaşımını sağlamak için kullanılan helikoptere ilişkin ödenen MTV ise gider olarak dikkate alınmayacaktır.

(II) ve (III) sayılı listede bulunan araçların MTV'si ise, KVK'daki deniz araçlarının giderlerine ilişkin kısıtlama da dikkate alınmak suretiyle matrahtan indirilecektir.

Ayrıca, hiçbir vergiye ilişkin ceza ve gecikme zammının gider olarak yazılması kabul edilmediğinden, maddedeki “cezalar ile gecikme zamları” ibaresi tekrardan öte bir anlam ifade etmemektedir.

17) Özel İletişim Vergisi (ÖİV)

Gider Vergileri Kanununun 39. maddesine göre ÖİV, kurumlar vergisi uygulamasında gider kaydedilmez ve hiçbir vergiden mahsup edilmez. Bu nedenle, telefon faturaları üzerinde yer alan ÖİV'nin ayrıştırılması ve beyannameye KKEG olarak yazılması gerekir.

18) Dernek, Vakıf, Birlik ve Benzeri Kuruluşlara Ödenen Aidatlar

Kurumlar vergisi mükellefleri tüzel kişilikleri itibarıyla çeşitli dernek, birlik ve benzeri kuruluşlara üye olabilmekte ve bunlara aidat veya başka adlarla ödeme yapmaktadırlar.

Kurumlar vergisi uygulamasında ise bu kuruluşlara ödenen aidatların gider yazılabilmesi için, **yapılacak ödemenin zorunlu olması şartı aranır.**

Örneğin; (X) Yeminli Mali Müşavirlik Limited Şirketi, SMMM ve YMM Kanunu uyarınca bulunduğu ildeki YMM odasına kayıt olmadan meslekî faaliyette bulunamaz. Buna göre, YMM odasına üye olunması şart olduğu için, şirketin ödediği aidat kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınacaktır.

Örneğin; (Y) A.Ş., bulunduğu ildeki Genç İşadamları Derneğine üye olmuş ve aidat ödemesi yapmıştır. Faaliyetin yürütülmesi için zorunlu olmayan bu ödeme ise KKEG olarak kabul edilecektir.

19) Şirketlerin Adına Düzenlenmeyen Belgeler

Giderlerin, kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilmesi için harcama dolayısıyla alınan belgelerin şirket adına düzenlenmesi gerekir.

Bazı durumlarda, uygulanan mevzuat gereği şirketler kendi adlarına fatura alamamakta ve yükledikleri giderleri kendi adlarına belgelendirememektedirler.

Bu durum en yoğun şekilde kat karşılığı inşaat işlerinde yaşanmaktadır. 4708 sayılı Yapı Denetimi Kanununda, yapı denetim hizmetinin, yapı denetim kuruluşu ile yapı sahibi veya vekili arasında akdedilen hizmet sözleşmesi hükümlerine göre yürütüleceği ve yapı sahibinin yapım işi için anlaşma yaptığı yapı müteahhidini vekil olarak tayin edemeyeceği hükme bağlanmıştır. Bu Kanuna göre, yapı denetim hizmet bedeli yapı sahibince ödenmesi gerektiğinden, bu ödemelere ilişkin belgeler de yapı sahibi adına düzenlenmektedir.

Kat karşılığı inşaat işlerinde yapı denetim hizmet bedeli fiilen müteahhit tarafından ödenmekte ancak bu ödemeye ilişkin belge arsa sahibi adına alınmaktadır. Bu durumda müteahhitlik şirketleri, adlarına düzenlenmeyen faturayı matrahın tespitinde dikkate alamayacaklardır. Buna benzer şekilde, şirketlerin adına düzenlenmeyen diğer belgelerin de gider yazılmasına imkân yoktur.²⁰

Bu durumun istisnasını, şirketler adına kayıtlı olmayan elektrik, su, doğalgaz ve sabit telefon faturaları oluşturur. Şirket tarafından kullanıldığı ispat edilen bu kalemlerle ilgili aboneliğin şirket adına olması ve faturanın şirket adına kesilmesi zorunlu değildir. Cep telefonlarının ise şirket adına kayıtlı olmaması durumunda, fatura bedelleri gider olarak yazılamaz.

Kurumların yaptıkları harcamalarına ilişkin fatura almaları zorunlu olmakla birlikte, 204 seri no.lu VUK Tebliğine göre, işyerlerinde kullanılmak amacıyla satın alınan kırtasiye, büro ve temizlik malzemeleri gibi harcamaların, fatura düzenleme sınırını aşmaması durumunda yazarkasa fişlerine dayanılarak giderleştirilmesi mümkündür.²¹ Bunun dışında, şirketlerin yaptıkları harcamaların yazarkasa fişlerine dayalı olarak gider yazılması mümkün değildir.

20) Belgelendirilemeyen Giderler

Mükelleflerin tüm giderlerini belgelendirmeleri ve yasal defterlerine kaydetmeleri esastır. Belgelendirilemeyen harcamalar gider olarak kaydedilemez. Bu durumun istisnası GVK'nın 40/1 maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre; ihracat, yurtdışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükelleflerin bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın **binde beşini** aş-

20 Gelir İdaresi Başkanlığının 23.01.2012 tarih ve 258 sayılı özelgesi

21 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 15.07.2010 tarihli özelgesi

mamak şartıyla götürü olarak hesapladıkları giderleri indirim konusu yapılır.

Götürü gider uygulanabilmesi için;

- Giderin ve gider karşılığı nakit çıkışının fiilen yapılmış
- Giderin muhasebe kayıtlarında da izlenmiş ancak belgesinin alınmamış

olması gerekir. Öte yandan, 233 seri no.lu GVK Tebliğine göre ihracatçılar, ihracat hasılatının tamamı üzerinden götürü gider hesaplayabilecekler; ihraç kaydıyla mal teslim edenler ise bu uygulamadan yararlanamayacaklardır.²²

21) Şirket Ortaklarına İlişkin Yapılan Giderler

Şirket ortaklarına ait olan giderlerin matrahın tespitinde dikkate alınması mümkün değildir. Özellikle şirketlerin ortaklarına ait Bağ-Kur primlerinin firmalar tarafından ödendiği görülmektedir. Bu durumda ödenen primlerin KKEG olarak dikkate alınması gerekir.

Şirketin ortakları, eşleri ve küçük çocukları için yapılan ve özel sağlık sigortasına ödenen primler de matrahtan indirilemez.

22) Kıdem Tazminatı ve SGK Primleri

SGK primleri tahakkuk ettirilseler dahi, fiilen ödenmedikleri sürece gider yazılamazlar. Aynı şekilde kıdem tazminatı karşılıkları da ancak ödenirse matrahtan indirilirler. Bu nedenle, ödenmeyen SGK primlerinin ve kıdem tazminatı karşılığının KKEG olarak dikkate alınması ve ödendikleri dönemde gider yazılması gerekir. (Konu ile

22 Gelir İdaresi Başkanlığının 22.10.2005 tarih ve 56108 sayılı özelgesi

ilgili detaylı açıklamalara rehberin “3.1.” bölümünde yer verilmiştir.)

23) KVK’dan İstisna Edilen Faaliyetlere ve Kazançlara İlişkin Gider ve Zararlar

KVK’nın 5/3 maddesinde, iştirak hissesi alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderlerin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararların, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilmeyeceği belirtilmiştir.

İstisnaya tabi faaliyetlere ilişkin giderlerin, sadece kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların tespitinde indirim konusu yapılması gerekir.

Örneğin; (Y) Limited Şirketinin Türkiye’deki merkezinde gömlek imalatı ve satışı yapılmakta, Şirketin serbest bölgedeki şubesi ise yedek parça üretimi ve satışı faaliyeti ile uğraşmaktadır. 2012 yılında;

- Türkiye’deki merkezin vergiye tabi kazancına ilişkin hesapları,

Satış hasılatı	300.000 TL
Giderler	200.000 TL

- Serbest bölgedeki şubenin istisnaya tabi kazancına ilişkin hesapları,

Satış hasılatı	100.000 TL
Giderler	50.000 TL

şeklinde kaydedilmiştir. Kurumun kazancı, matrahı ve beyanname bilgileri aşağıdaki gibi olacaktır;

2012 yılı hasılatının toplamı [300.000 + 100.000]	400.000 TL
Giderler toplamı [200.000 + 50.000]	250.000 TL
Ticari bilanço kârı [400.000 - 250.000]	150.000 TL
(-) Serbest bölge istisna kazancı [100.000 - 50.000]	50.000 TL
Kurumlar vergisi matrahı [150.000 - 50.000]	100.000 TL
Ödenecek kurumlar vergisi [100.000 x %20]	20.000 TL

Görüldüğü gibi, vergiden istisna olan ve serbest bölgeden kaynaklı gelirlerin elde edilmesi için yapılan 50.000 TL gider, bölge dışı faaliyetlerle ilişkilendirilmemiş ve vergiye tabi diğer kazançlardan indirim konusu yapılmamıştır. (Genel yönetim giderleri ve amortismanların dağıtımı ile ilgili daha geniş örnek, rehberin “3.3.13.3” bölümünde yer almaktadır.)

İstisna kazançlar ile diğer faaliyetlerden doğan kazançların, işletme kayıtlarında ayırımının yapılması ve istisna kazançlara ilişkin maliyet

ve gider unsurlarının, diğere faaliyetlerden elde edilen kazançlarla ilişkilendirilmemesi gerekir.

İstisna kapsamındaki faaliyetlerin zararlar sonuçlanması halinde, zarar tutarı “KKEG” olarak dikkate alınır.

Örneğin; (Z) A.Ş., İzmir Teknoparkında yer alan şubesindeki istisnaya tabi yazılım faaliyeti sonucunda 60.000 TL zarar etmiştir. Ayrıca, Şirketin teknopark dışındaki merkezinin kazancı 200.000 TL’dir.

Bu durumda beyanname aşağıdaki şekilde olacaktır.

Ticari bilanço kârı [200.000 - 60.000]	140.000 TL
KKEG (Serbest bölge zararı) (+)	60.000 TL
Kurumlar vergisi matrahı [140.000 + 60.000]	200.000 TL
Ödenecek kurumlar vergisi [200.000 x %20]	40.000 TL

İstisna kazançlara ilişkin zarar mahsubu konusunda en fazla tereddüt edilen husus, taşınmaz ve iştirak hissesi satışında zarar edilmesi durumunda, söz konusu zarar tutarının indirim konusu yapıp yapılamayacağı ile ilgilidir.

KVK’nın 5/1-e maddesine göre, kurumların 2 yıldan fazla süredir aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlarının %75’i, belli şartların varlığı halinde istisnaya tabidir.

Ticari bilanço kârı [500.000 - 40.000]	460.000 TL
KKEG (Bina satışı zararının %75'i) (+)	30.000 TL
Kurumlar vergisi matrahı [460.000 + 30.000]	490.000 TL
Ödenecek kurumlar vergisi [490.000 x %20]	98.000 TL

24) Deprem, Sel ve Yangın Dolayısıyla Zayı Olan Kıymetler

Deprem, sel ve yangın sonucu hem emtialar hem de amortismanına tabi iktisadi kıymetler zayı olabilmektedir.

- Emtia

Yangın, deprem ve su basması gibi doğal afetler nedeniyle kıymetlerinde önemli bir azalma olan emtia emsal bedeli ile değeriendir. Emsal bedelin tespitinde de ilgili mahkemelerce tespit edilen ya da takdir komisyonunca takdir edilen tutarlar esas alınır.

Buna göre, doğal afetler dolayısıyla tamamen yok olan emtianın sahibi işletmenin, durumu mutlak suretle takdir komisyonu nezdinde tutanağı bağlatması ve emtianın maliyet bedelini doğrudan gider hesaplarına yazması gerekir. Takdir komisyonuna başvurulmadan önce, malların zayı olmasına neden olan olayın itfaiye, polis veya benzeri makamlara tespit ettirilmesi ve tespit belgesi ile vergi dairesine başvurularak değeri düşüklüğünün takdir komisyonu marifetiyle takdirinin talep edilmesi uygun olacaktır. Bu işlemlerin yapılmaması durumunda, zayı olan mal bedelleri KKEG olarak dikkate alınacaktır.

Zayı olan mallara ilişkin yüklenilen KDV'nin indirimi ilke olarak

kabul edilmemekle birlikte; deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar mallara ait KDV'nin indirim hesaplarından çıkarılmasına gerek yoktur.

Bu çerçevede, deprem, sel ve Maliye Bakanlığınca mücbir sebep ilan edilen yerlerdeki yangın sonucu zayi olan mallara ilişkin KDV açısından herhangi bir düzeltme işlemi yapılmayacak; bunun dışındaki yangınlarda veya diğer şekillerde zayi olan mallara ait KDV ise indirim hesaplarından çıkarılarak gelir ve kurumlar vergileri açısından gider yazılacaktır.

Örneğin; (X) A.Ş.'nin Kastamonu/İnebolu'da bulunan deposunda yangın çıkmış ve maliyet bedeli 100.000 TL, yüklenilen KDV'si ise 5.000 TL olan helva zayi olmuştur.

Bu durumda şirket, önce takdir komisyonuna tespit yaptıracak ve malın maliyet bedelini (100.000 TL) gider yazacaktır. Öte yandan, bu yangınla ilgili Maliye Bakanlığınca mücbir sebep ilan edilmediği için yüklenilen 5.000 TL KDV, KDV beyannamesinin “İlave Edilecek KDV” satırına eklenecek ve bu tutar kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır. Yapılacak muhasebe kaydı ise aşağıdadır.

689 DİĞER O.DIŞI GİDER VE ZARARLAR	105.000
152 MAMULLER	100.000
391 HESAPLANAN KDV	5.000

Yanan malların gider kaydı

Örnekteki afetin, yangın yerine deprem olması durumunda ise KDV'nin indirim hesaplarından çıkarılmasına gerek kalmayacaktır. Ayrıca, malın tamamen yok olması nedeniyle "158. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı"nın kullanılmasına gerek yoktur.

Bir diğer farklı durum ise, doğal afetler sonucunda emtianın değerinin tümüyle yok olmaması ve kalan değerın satılmasıdır.

Bu durumda, yine tespitın öncelikle takdir komisyonu eliyle yapılması gerekir. Yapılan tespit sonucunda bulunan emsal bedeli ile malların maliyet bedeli arasındaki fark, matrahın tespitinde gider olarak yazılır.

KDV uygulaması açısından ise; emtianın tamamen yok olmaması, ancak değerinde önemli derecede düşüklük meydana gelmesi halinde, malın zayı olmasına ilişkin hükümler geçerli değildir. Bu durumda, malların zayı olması değil düşük bedelle veya zararına satışı söz konusu olacağından, bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV indirim konusu yapılacaktır.

Örneğin; (Y) A.Ş.'nin Kayseri/Tomarza'da bulunan deposunu sel basmış, depoda bulunan ve maliyeti 200.000 TL, yüklenilen KDV'si ise 10.000 TL olan pastırmaların değeri, takdir komisyonunca 50.000 TL olarak belirlenmiştir. Daha sonra ise bu mallar 75.000 TL'ye satılmıştır.

Bu durumda, KDV açısından düzeltme yapılmasına gerek yoktur. Öte yandan, takdir komisyonu vasıtasıyla tespit edilen emsal bedel (50.000 TL) ile malın maliyeti (200.000 TL) arasındaki fark (150.000 TL), matrahın tespitinde gider olarak yazılacaktır.

157 DİĞER STOKLAR	200.000	
152 MAMULLER		200.000

Sel sonucu kısmen değeri düşen malların diğer stoklara alınması

654 KARŞILIK GİDERLERİ	150.000	
158 STOK DEĞER DÜŞ. KARŞILIĞI		150.000

Karşılık ayrılması

102 BANKALAR	81.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		75.000
391 HESAPLANAN KDV (%8)		6.000

Değeri düşen malların satışı

620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ	50.000	
158 STOK DEĞER DÜŞ. KARŞILIĞI	150.000	
157 DİĞER STOKLAR		200.000

Değeri düşen ve satılan malların maliyet kaydı

- Amortismanına tabi iktisadi kıymetler

VUK'un 317. maddesine göre; yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden amortismanına tabi iktisadi kıymetlerde, mükelleflerin müracaatları üzerine, Maliye Bakanlığınca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen **“Fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri”** uygulanır.

Buna göre, doğal afetler neticesinde amortismanına tabi iktisadi kıymeti zarar gören bir şirketin öncelikle ilgili makamlara hasarını tespit ettirmesi, Gelir İdaresi Başkanlığına müracaatta bulunması ve alınacak olumlu yazı çerçevesinde zarar gören iktisadi kıymetin değerini fevkalade amortisman yoluyla itfa etmesi gerekir.

Ayrıca, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerle ilgili olarak, KDV'nin zayi olan mallara ilişkin hükmü geçerli olacak ve bir önceki bölümdeki açıklamalarımız çerçevesinde işlem yapılacaktır.

Örneğin; (Z) Limited Şirketinin, 200.000 TL maliyeti olan makinesi işletmede çıkan yangın sonucu kullanılamaz hale gelmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığına yapılan başvuru sonucunda, makinenin maliyetinin %100'ünün fevkalade amortisman yoluyla itfa edilebilmesine ilişkin yazı alınmış ve makinenin maliyeti tek seferde amortisman yoluyla giderleştirilmiştir. Makinenin yanmasından önce ayrılmış olan amortisman tutarı 40.000, yüklenilen KDV'si 30.000 TL'dir. Bu durumda;

689 DİĞER O.DIŞI GİDER VE ZARARLAR	190.000
257 BİRİKMIŐ AMORTİSMANLAR	160.000
391 HESAPLANAN KDV	30.000

Makineye fevkalade amortisman ayrılması

kaydı yapılacak, yüklenilen KDV beyannamenin “İlave Edilecek KDV” satırına yazılacak ve makinenin daha önce ayrılmış amortismanlardan sonra kalan bedeli ile yüklenilen KDV’si gider hesaplarına atılacaktır.

25) Çalınan Mallar

Ticari faaliyetin idaresi ve devamı amacıyla yapılan giderler vergi matrahının tespitinde dikkate alınır. Bunun dışında, sermayede meydana gelen eksilmeler ise matrahtan düŐülemez. Örneğın, sermaye azaltımı yapılması veya sermayenin bir parçası olan malların çalınması gibi durumlarda, söz konusu tutarların “mali bilançoyla” ilişkilendirilmesi mümkün değildir.

Çalınan veya kaybolan iktisadî kıymetlerin maliyet bedellerinin matrahtan indirilebilmesine ilişkin vergi kanunlarında herhangi bir hüküm yoktur.

Buna göre, çalınan mallar dolayısıyla yüklenilen KDV’nin indirim hesaplarından çıkarılması ve KDV beyannamesinde “İlave Edilecek

KDV” satırına yazılması gerekir. Ayrıca, hem yüklenilen KDV tutarı hem de emtianın maliyet bedeli KKEG olarak kurumlar vergisi beyannamesine eklenecektir.

Örneğin; (X) Limited Şirketinin Şanlıurfa’da bulunan deposundaki maliyet bedeli 50.000 TL, yüklenilen KDV’si ise 3.000 TL olan baharatları çalınmıştır. Bu durumda;

689 DİĞER O.DIŞI GİDER VE ZARARLAR 53.000

01. KKEG 53.000

152 MAMULLER 50.000
391 HESAPLANAN KDV 3.000

Çalınan malların gider kaydı

kayı yapılacak ve 3.000 TL KDV tutarı, KDV beyannamesinin “İlave Edilecek KDV” satırına eklenecektir.

Çalınan mallarla ilgili sigorta şirketinden tazminat alınması durumunda ise VUK’un 330. maddesi geçerli olacak, malın maliyet bedelini aşan tazminat tutarı kâra yazılacak; malın değerinden düşük tazminatlarda ise, tazminat tutarı ile malın maliyeti arasındaki fark KKEG olarak değerlendirilecektir.

Örneğin; Bir önceki örnekte yer alan şirketin, çalınan malları dolayısıyla 70.000 TL tazminat kazanması durumunda yukarıdaki muhasebe hesabı yerine;

102 BANKALAR	70.000
152 MAMULLER	50.000
391 HESAPLANAN KDV	3.000
679 DİĞER O.DIŞI GELİR VE KÂRLAR	17.000

Alınan tazminatın kaydı

kaydı yapılacaktır. Böylece, çalınan malın maliyet bedeli ve yüklenilen KDV'si indirim konusu yapılamayacak, alınan tazminat bedelinin fazlası ise gelir hesaplarına atılarak vergilendirilecektir.

Çalınan malların bedeli gider yazılmadığı için takdir komisyonunca herhangi bir tespit yapılmasına gerek yoktur. Öte yandan, çalınan malların polis kayıtları ile tevsik edilmemesi durumunda, ileride yapılacak bir inceleme sonucunda bu mallar satılan emtia olarak değerlendirilecek ve hem kurumlar hem de KDV yönünden tarhiyat yapılabilecektir. Bu nedenle, malları çalınan işletmelerin mutlak surette durumu polis raporuna bağlatmaları menfaatlerine olacaktır.

Amortismana tabi iktisadi kıymetlerin çalınması veya kaybolması durumunda fevkalade amortisman uygulaması yapılamaz. Ayrıca bu kıymetlerin çalındığı tarihten itibaren normal amortisman ayrılması da mümkün değildir.

Örneğin; İşletmenin aktifine kayıtlı 100.000 TL maliyet bedeli, 40.000 TL birikmiş amortismanı ve 15.000 TL yüklenilen KDV'si bulunan bir makinenin çalınması durumunda;

- Yüklelenen 15.000 TL KDV indirim hesaplarından çıkarılarak KDV beyannamesindeki “İlave Edilecek KDV” satırına eklenecek,
- Yüklelenen 15.000 TL KDV ile makinenin net değeri olan 60.000 TL, KKEG olarak dikkate alınacaktır.

Sigortadan tazminat alınması durumunda ise emtialarda olduğu gibi tazminat fazlasının gelir yazılması gerekecektir.

26) Kullanım Süresi Geçen veya Kullanılmayacak Hale Gelen Mallar

Kullanım süresi geçen veya kullanılmayacak hale gelen malların iktisabında yüklenen KDV indirim konusu yapılamaz. Ayrıca, bu mallarla ilgili takdir komisyonu tarafından bir tespit yapılması durumunda, malların değeri ve indirim hesaplarından çıkarılan KDV, kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınır.

Son kullanım tarihi geçmiş veya bozuk olan tıbbi malzemelerin insan sağlığına zararlı olabileceği ve takdir komisyonunca belli bir zamanda takdirinin mümkün olamayacağı hususları göz önüne alınarak, bu malların ilgili Bakanlık yetkililerinin de yer aldığı bir komisyon nezdinde tutanakla tespit edilerek imha edilmesi ve istenildiğinde bu tutanakların ibrazı şartıyla defter kayıtlarına intikali mümkündür.²⁴

Dolayısıyla, ilgili komisyon nezdinde imha edilecek söz konusu malların VUK’un 267. maddesi uyarınca belirlenecek emsal bedeli ile maliyet bedeli arasındaki fark, matrahın tespitinde gider olarak dikkate alınır.

24 Gelir İdaresi Başkanlığının 12.07.2005 tarih ve 32021 sayılı özelgesi

Örneğin; İlaç üretimi ve satışı ile uğraşan (X) A.Ş.'nin Diyarbakır'daki deposunda bulunan maliyet bedeli 500.000 TL, yüklenilen KDV'si 50.000 TL olan tıbbi ürünlerin formül hatası nedeniyle imha edilmesine karar verilmiş ve Sağlık Bakanlığı yetkililerince oluşturulan komisyon nezdinde imha işlemi gerçekleştirilmiştir.

689 DİĞER O.DIŞI GİDER VE ZARARLAR	550.000
152 MAMULLER	500.000
391 HESAPLANAN KDV	50.000

İmha edilen malların kaydı

Böylece, yüklenilen KDV ve malın maliyeti gider olarak dikkate alınmıştır.

27) Malların Değerinin Düşmesi Sonucu Meydana Gelen Kayıplar

Emtianın tamamen yok olmaması ancak değerinde önemli derecede düşüklük meydana gelmesi halinde, malların zayı olması değil düşük bedelle veya zararına satışı söz konusu olacağından, bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV indirim konusu yapılır.

Ayrıca takdir komisyonunca tespit yapılması durumunda, malların maliyet bedeli ile takdir komisyonunca belirlenecek emsal bedel arasındaki fark matrahın tespitinde dikkate alınır.

Örneğin; Üretim bandında yapılan dikiş hatası sonucu maliyet bedeli 100.000 TL, yüklenilen KDV'si 10.000 TL olan gömleklerin değeri, takdir komisyonunca yapılan tespit sonucu 30.000 TL'ye düşmüş ve bu mallar 40.000 TL'ye satılmıştır.

Bu durumda KDV ile ilgili herhangi bir işlem yapılmasına gerek kalmayacak ve

157 DİĞER STOKLAR	100.000
-------------------	---------

152 MAMULLER	100.000
--------------	---------

Değeri düşen malların diğer stoklara alınması

654 KARŞILIK GİDERLERİ	70.000
------------------------	--------

158 STOK DEĞER DÜŞ. KARŞILIĞI	70.000
-------------------------------	--------

Karşılık ayrılması

102 BANKALAR	43.200
--------------	--------

600 YURTİÇİ SATIŞLAR	40.000
----------------------	--------

391 HESAPLANAN KDV	3.200
--------------------	-------

Değeri düşen malın satışı

620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ	30.000
-------------------------------	--------

158 STOK DEĞER DÜŞ. KARŞILIĞI	70.000
-------------------------------	--------

157 DİĞER STOKLAR	100.000
-------------------	---------

Değeri düşen ve satılan malların maliyet kaydı

kaydı ile birlikte 60.000 TL zarar tutarı giderleştirilmiş olacaktır.

28) Fire Sonucu Meydana Gelen Kayıplar

Fire, bir malın imalat sürecinde veya tüketiciye arzına kadar kendi doğal akışı içinde uğradığı fiziksel kayıp olarak tanımlandığından, imalat sırasında veya sonrasında meydana gelen fireler zayi olan mal kapsamında değerlendirilmez. Bu durumda, daha önce indirim konusu yapılan KDV'nin de düzeltilmesine gerek yoktur. Ancak, yasal düzenleme veya ilgili mesleki kuruluşlar tarafından belirlenen fire miktarını aşan kayıplara ilişkin giderler, kazancın tespitinde indirim olarak kabul edilmediğinden, bu giderler dolayısıyla yüklenilen KDV'nin de indirimi mümkün değildir.

Örneğin; Kozmetik sektörü ile ilgili ticari malların stok, nakil ve satış aşamalarında kırılma ve bozulma gibi nedenlerle fire niteliğinde kayıplara uğraması ve bu kayıpların Ticaret Odası tarafından belirlenen fire oranını aşmaması durumunda; bu malların maliyet bedeli gider olarak dikkate alınacaktır. KDV açısından ise düzeltme yapılmasına gerek yoktur.

Öte yandan, bu zararların fiilen oluşmaması durumunda, ilgili kuruluş tarafından belirlenen fire oranının doğrudan dikkate alınarak gider kaydı yapılması mümkün değildir.

29) Dar Mükellef Kurumlara İlişkin KKEG

Türkiye'de ticari veya zirai faaliyeti bulunan dar mükellef bir kurumun safi kurum kazancı, kural olarak tam mükellefiyete uygulanan esaslara göre hesaplanmakta ve bu bölümde açıklanan KKEG'ler dar mükellefler açısından da geçerli olmaktadır.

Öte yandan KVK'nın 22/3 maddesinde, dar mükellef kurumların kazancının tespitinde ayrıca kabul edilmeyecek indirimler aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

- Ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin, Türkiye'deki dar mükellef kurumlar hesabına yaptıkları alım-satımlar için dar mükellefin ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere verdiği faizler, komisyonlar ve benzerleri

- Ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin genel yönetim giderlerine veya zararlarına katılmak üzere ayrılan paylar

kurum kazancının tespitinde indirilemeyecektir.

Söz konusu genel yönetim giderlerine veya zararlarına katılmak için ayrılan paylardan, Türkiye'deki kurumun kazancının elde edilmesi ile ilgili olan ve emsallere uygunluk ilkesi uyarınca belirlenecek dağıtım anahtarlarına göre ayrılan paylar ile Türkiye'deki kurumun denetimi için yabancı ülkelerden gönderilen yetkili kimselerin seyahat giderlerinin indirimi kabul edilecektir.

3.2.2. Önceki Yıl Ayrılan Finansman Fonu

1980 yılında mükerrer 8. madde olarak mülga 5422 sayılı KVK'ya eklenen "finansman fonu" uygulaması 01.01.1999 tarihi itibarıyla uygulamadan kaldırılmıştır.

Öte yandan, 1999 ve öncesi tarihli yatırım belgeleri kapsamında yapılan harcamalar için finansman fonu uygulaması devam etmektedir. Mülga 5422 sayılı Kanunun mükerrer 8. maddesine göre; sermaye şirketleri ile kooperatifler, yatırım indiriminden faydalanması kabul edilmiş bulunan yatırımlarının finansmanında kullanılmak, yatırım indirimi belgesinde bu yatırım için öngörülen süre ile sınırlı kalmak kaydıyla ve aşağıdaki şartlarla finansman fonu ayırarak safi kurum kazancından indirebilirler.

1) Ayrılacak finansman fonu matrahın % 25'ini ve yapılacak yatırım tutarını geçemez.

2) Finansman fonunun T.C. Merkez Bankasında (TCMB) açılacak her an paraya çevrilebilir devlet tahvili hesabına yatırılması mecburidir.

3) TCMB’de açılacak hesaptan çekişler Kalkınma Bakanlığınca düzenlenecek çekiş belgelerine dayanılarak yapılır ve yıl içinde fiilen yapılan yatırım tutarını aşamaz.

4) Bir önceki yıl safi kurum kazancından finansman fonu olarak ayrılan tutar, bir sonraki yılın safi kurum kazancına eklenir. İşte bu eklemenin yapılabilmesi için de beyannamede “Önceki yıl ayrılan finansman fonu” satırı bulunmaktadır.

01.01.1999 öncesi teşvik belgeli yatırımlar için uygulanan “finansman fonu”, yatırımları teşvik etmek için düzenlenmiştir. Finansman fonu vergi istisnası değil, bir yıl süreli vergi erteleme rejimidir.

3.3. Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler

Kurumların elde ettiği bazı gelirler, mükerrer vergilendirmenin önlenmesi, ülkenin teknoloji altyapısının geliştirilmesi, uluslararası rekabette şirketlere destek sağlanması ve benzeri ekonomik amaçlarla kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. İstisnalar genel olarak KVK’da düzenlenmekle birlikte bazı özel kanunlarda da istisna düzenlemelerine yer verilmiştir.

Mükelleflerin gelir tablosunun gelir kısmına yazdıkları, ticari bilanço kârına dahil ettikleri ve KVK ile bazı özel kanunlara göre istisna kapsamında bulunan kazançlarını matrahtan düşebilmeleri için istisnalar bölümünde ayrı satırlar açılmıştır.

“Zarar Olsa Dahı İndirilecek İstisna ve İndirimler” bölümünün ismi nedeniyle tereddüt yaşıyan mükellefler ve meslek mensupları olduğu görölmektedir. Şöyle ki; istisna kazançların beyannameye yazılması ve matrahtan düşölmesi sonucunda vergilendirilecek bir tutar kalmaz ve şirketin zararı oluşur ise, bu zararlar sonraki yıl beyannamelerinde indirim konusu yapılabılır. Ancak, istisna kapsamında olan bir faaliyetin kendisinin zararları sonuçlanması halinde, bu bölüme yazılacak bir kazanç doğđal olarak bulunmayacak ve oluşarı bu zarar da KKEG satırına yazılarak vergiye tabi kazançlardan düşölemeyecektir.

Örneğin; (X) A.Ş.’nin ODTÜ Teknoparkında şubesi bulunmaktadır. Bu şube, Ar-Ge faaliyetleri dolayısıyla 100.000 TL kazanç elde etmiştir. Böylece şubeden elde edilen kazanç, beyannamenin bu bölümüne yazılarak vergiden istisna edilecektir.

Teknopark şubesi dolayısıyla 50.000 TL zarar oluşması durumunda ise, istisnaya tabi bir kazanç bulunmadığından bu bölüme herhangi bir tutar yazılmayacaktır. İstisnaya tabi faaliyete ilişkin zarar (50.000 TL) ise beyannamenin KKEG bölümüne aktarılacaktır.

Özellikli durumlardan birisi de istisna kazanç tutarının tespiti noktasındadır. İstisnaya tabi faaliyet sonucu oluşarı kâr/zararın kendi içinde hesaplanması ve bu faaliyete ilişkin gelir ve giderlerin muhasebe hesaplarında diğer işlemlerle ilişkilendirilmeden takip edilmesi gerekir.

“Zarar olsa dahi indirilecek” ifadesinden kasıt; şirket zararlı olsa dahi, istisnaya tabi kazançların matrahtan düşölmesi ve zarar tutarının artırılmasıdır.

KVK'nın 5. maddesinde düzenlenmiş bulunan istisnalardan bir kısmı yurt dışı kazançlarını, bir kısmı ise yurt içinde elde edilen kazançları vergiden istisna tutmaktadır.

3.3.1. İştirak Kazançları İstisnası

Kurumların;

1) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar

2) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları

3) Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları

vergiden istisnadır. 6322 sayılı Kanunla²⁵, girişim sermayesi yatırım fonu ve ortaklıklarından elde edilen kazançlara ilişkin istisna bölümü, ***2013 yılından itibaren uygulanmak üzere*** KVK'ya eklenmiştir. 2012 yılında bu istisnanın uygulanması söz konusu değildir.

Kurumların, tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılmaları nedeniyle elde ettikleri kazançlar ile yine bunların kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları vergiden istisnadır.

Bu istisnanın temel amacı, daha önce kurumlar vergisine tabi tutulmuş bulunan bir gelirin tekrar vergilendirilmesini önlemektir. İstisnaya konu kazanç, esas itibarıyla kazancın elde edildiği ilk kurum-

25 15.06.2012 tarih ve 28324 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

da vergilendirildiğinden, kazancın kâr dağıtımı yoluyla intikal ettiği diğer kurumlarda da vergiye tabi tutulmasının önüne geçilmiştir.

Örneğin; (Y) A.Ş. 100.000 TL kazanç elde etmiş ve 20.000 TL kurumlar vergisi ödemiştir (yedek akçeler ihmal edilmiştir). Kalan 80.000 TL tutarındaki kârın ortaklara dağıtılması kararı alınmış ve şirketin %50 oranında ortağı olan (Z) A.Ş.'ye 40.000 TL iştirak kazancı aktarılmıştır. (Z) A.Ş. elde ettiği 40.000 TL'yi, e-beyanname-nin bu bölümüne yazacak ve vergiden istisna edecektir. Bu gelir istisna olmasa idi, 40.000 TL üzerinden iki kez kurumlar vergisi alınmış olacaktı.

İstisnanın genel özellikleri şunlardır;

a) Yalnızca tam mükellefiyete tabi kurumların sermayesine iştirak edilmesi ve kâr payı alınması gerekir.

b) Kâr payını elde eden tam veya dar mükellef tüm kurumlar istisnadan yararlanır.

c) Dar mükellef bir kurumdan kâr payı alanlar iştirak kazançları istisnasından yararlanamazlar. Öte yandan, yurt dışındaki şirketlerden elde edilen kazançlar da belirli şartlarla vergiden istisna tutulmuş ve istisnanın özellikleri rehberin “3.3.2” bölümünde açıklanmıştır.

ç) İştirak kazancının; vergilendirilmiş, vergiden istisna edilmiş, kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisinin kapsamı dışında bırakılmış veya düşük oranda vergi kesintisine tabi tutulmuş olması istisna uygulamasına engel teşkil etmez.

Örneğin; (Z) A.Ş.'nin Hacettepe Teknoparkındaki şubesinden elde ettiği istisnaya tabi gelirini veya istisnaya tabi olmayan diğer gelirlerini dağıtması arasında iştirak kazançları istisnası açısından fark ol-

mayacak ve bu kapsamda elde edilen tüm iştirak kazançları istisnadan yararlanacaktır.

d) Bu istisna mülga 5422 sayılı Kanunda da yer almaktaydı. Ancak eski Kanun maddesinin lafzında, kurucu senetleri ile diğer intifa senetleri ifadesine yer verilmemiş ancak uygulamada bu senetlerden elde edilen kazançlar da vergiden istisna edilmiştir. 5520 sayılı Kanunun lafzında ise “kurucu senetleri ile diğer intifa senetleri” ifadesine yer verilmek suretiyle konuya açıklık kazandırılmıştır.

e) GVK'nın 75/3 maddesine göre, idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kâr payları da menkul sermaye iradidir. Dolayısıyla, kurumların başka bir kuruma iştirak etmeleri nedeniyle bu kurumun yönetim kurulunda bulunan temsilcileri vasıtasıyla elde ettikleri kâr payları da iştirak kazancı istisnasından yararlanır.

f) İstisna uygulamasında, iştirak edilen tam mükellef kurum hisselerine hangi oranda sahip olunduğunun veya bu kuruma belli bir süreyle iştirak edilmesinin önemi yoktur. Buna göre, istisnaya tabi olmanın şartları arasında süre veya oran sınırlaması bulunmamaktadır. **(Süre ve oran şartı, yurt dışı iştirak kazancı istisnasında aranır.)**

g) Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu ve ortaklıklarının katılma payları ile hisse senetlerinden elde edilen kâr payları hariç olmak üzere diğer fon ve yatırım ortaklıklarının katılma payları ve hisse senetlerinden elde edilen kâr payları iştirak kazancı istisnasından yararlanamayacaktır.

ğ) İştirak kazancı vergiye tabi olmadığından, tam mükellef kurumlar ile Türkiye’de bulunan işyeri veya daimi temsilcisi aracılığıyla kazanç elde eden dar mükellef kurumların elde ettiği iştirak kazançları üzerinden tevkifat yapılmaz.

3.3.2. Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası

Kurumların yurt dışından elde ettikleri iştirak kazançları, aşağıdaki şartlarla vergiden istisna edilir.

- a) **İştirak edilen kurumun anonim veya limited şirket niteliğinde olması**
- b) **İştirak edilen kurumun kanuni ve iş merkezinin Türkiye’de bulunmaması**
- c) **İştirak payını elinde tutan kurumun, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10’una sahip olması**
- ç) **İştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla, iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süre ile elde tutulması**

İştirak payı sahibi kurumun yurt dışı iştirak paylarını, iştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla en az bir yıl süreyle ve kesintisiz olarak elde tutması gerekir.

Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurt dışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle elde edilen iştirak payları için bir yıllık elde tutma süresinin tespitinde, sahip olunan eski iştirak paylarının elde edilme tarihi esas alınır.

Bu düzenlemelerden de anlaşılacağı üzere, istisna kapsamına kısa süreli fiyat değişmelerinden kaynaklı kazanç sağlamak için elde tutulan hisse senetleri dahil edilmemiştir.

d) Yurt dışı iştirak kazancının, iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında vergi yükü taşıması

İştirak kazançlarının, kâr payı dağıtımını üzerinden ödenen vergiler dahil olmak üzere, doğduğu ülke kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi yükü taşıması gerekir.

Vergi yükü, kâr payı üzerinden ödenen vergiler de dahil olmak üzere, toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilir.

Dönem kârından ayrılan karşılıklar ile yedek akçeler, dağıtılabilir kârın bir unsuru olarak dikkate alınır. Öte yandan, yabancı ülke mevzuatı uyarınca vergiye tabi kazancın tespitinde kabul edilmeyen giderler fiilen ödendiğinden ve dağıtılması mümkün olmadığından, dağıtılabilir kurum kazancına ilave edilmez.

Kâr dağıtımını, geçmiş yıl kazançlarından veya yedeklerden de yapılabileceği için şirketler, hangi yılın kazancını dağıttıklarına kendileri karar vereceklerdir. Dolayısıyla vergi yükü, geçmiş yıl kârlarının veya yedeklerin ilgili olduğu dönemler itibarıyla ayrı ayrı hesaplanacaktır.

Yurt dışındaki iştirakin kârı içinde istisna kazanç unsuru bulunması halinde, kazançta istisna uygulandıktan sonra bulunan matrah üzerinden hesaplanan vergi, vergi yükünün tespitinde dikkate alınır. Öte yandan, geçmiş yıl zararlarının mahsubundan sonra hesaplanan bir verginin çıkmaması veya düşük çıkması durumunda, zarar mahsu-

bundan sonraki matraha isabet eden vergi tutarı bulunacak ve bu tutara göre vergi yükünün tespiti yapılacaktır.

Vergi yükünü, kurumlar vergisi beyannamesine göre şu şekilde formüle etmek mümkündür;

$\frac{\text{Kurumlar vergisi} + \text{Kâr payı üzerinden hesaplanan gelir vergisi}}{\text{Ticari Bilanço kârı} - (\text{Varsa}) \text{ Geçmiş yıl zararı}}$
--

İlgili ülke uygulamalarının veya beyannamelerinin farklı olabileceği de göz önüne alınarak, her ülke için uyarılma yapılması gerekeceği tabiidir.

Örneğin; (X) A.Ş., spor malzemeleri üretimiyle uğraşan İspanya mukimi Barcelona S.A. firmasının %30 oranındaki hissesini iki senedir elinde tutmaktadır. İspanya'daki kurumlar vergisi oranı %15'dir. Yabancı kurumun bilanço ve beyanname bilgileri ise aşağıdadır.

Ticari bilanço kârı	2.000
KKEG (+)	200
İstisnalar (-)	700
Matrah [(2.000 + 200) – 700]	1.500
Hesaplanan kurumlar vergisi [1.500 x %15]	225
Dağıtılabılır kâr [2.000 – 225]	1.775

Hesaplanan kurumlar vergisinin, [Dağıtılabilir kâr + Kurumlar vergisi]'ne oranı vergi yükünü gösterecektir. (Kâr üzerinden tevkifat yapılmadığı varsayılmıştır.)

$$\frac{(KV) 225}{(\text{Dağıtılabilir kâr}) 1.775 + (KV) 225} = \frac{225}{2.000} = \underline{\underline{\%11,25 \text{ (Vergi Yükü)}}}$$

Geçmiş yıl zararı bulunmadığı durumlarda; [Dağıtılabilir kâr = Ticari bilanço kârı] olarak karşımıza çıkar.

Buna göre, elde edilen yurt dışı iştirak kazancı en az %15 oranında vergi yükü taşımadığından istisnadan yararlanamayacaktır.

Örneğin; Yukarıdaki örnekte yer alan vergi oranının %30 olması durumunda vergi yükü:

(Matrah) 1.500 x % 30	450 (Kurumlar vergisi)
(KV) 450 / 2000	<u>%22,5 (Vergi Yükü)</u>

olarak tespit edilecek ve elde edilen kazanç da istisnadan yararlanacaktır.

Dağıtılan kâr payları üzerinden yapılan vergi kesintisi ile istisna kazançlar üzerinden kesinti suretiyle ödenen vergiler de toplam vergi yükünün hesabında dikkate alınır.

Örneğin; Bir önceki örnekte yer alan istisna kazançlar (700) üze-

rinden %20 kesinti yapılması durumunda vergi yükü aşağıdaki gibi bulunacaktır.

İstisna kazanç üzerinden stopaj yoluyla ödenen vergi [700 x %20]	140
Toplam vergi tutarı [(KV) 225 + (Stopaj) 140]	365
Vergi yükü [(Toplam vergi tutarı) 365 / 2.000]	%18,25

Buna göre, yurt dışı iştirak kazancı istisnaya tabi olacaktır.

Vergi yükünün hesabında yurt dışındaki iştirakin bulunduğu ülkede tahakkuk eden vergiler dikkate alındığından, yabancı kurumun başka ülkelerde ödediği veya kurum kazancının dolaylı olarak Türkiye'ye transferinde ödenen vergiler hesaplama dahil edilmeyecektir.

Örneğin; (Y) A.Ş., tekstil sektöründe faaliyet gösteren İspanya mükimi Real Madrid S.A. firmasının %40 oranındaki hissesini üç senedir elinde tutmaktadır. İspanya'daki kurumlar vergisi oranı %25'dir. Yabancı şirketin bilanço ve beyanname bilgileri aşağıdadır.

Ticari bilanço kârı	5.000
KKEG (+)	1.000
Geçmiş yıl zararı (-)	2.000
Matrah [(5.000 + 1.000) – 2.000]	4.000
Hesaplanan kurumlar vergisi [4.000 x %25]	1.000
Dağıtılabılır kâr (Ticari bilanço kârı) 5.000 - [(Geçmiş yıl zararı) 2.000 + (KV) 1.000]	2.000
Vergi Yüğü (KV) 1.000 / (Dağıtılabılır kâr) 2.000 + (KV) 1000 1.000/3.000	%33,3

Vergi yükü %33,3 olarak hesaplandığından iştirak kazancı vergiden istisna tutulacaktır. Buradan da görüleceği üzere, yabancı şirketin geçmiş yıl zararının bulunması durumunda vergi yükü;

[Hesaplanan vergi / (Ticari bilanço kârı - Geçmiş yıl zararı)] olacaktır.

İştirak edilen kurumun esas faaliyet konusunun, finansal kiralama, finansman temini, sigorta hizmetleri veya menkul kıymet yatırımı olması durumunda; bu kurumdan elde edilen iştirak kazancının vergiden istisna edilebilmesi için, iştirak kazancı üzerinde en az Türkiye’de uygulanan kurumlar vergisi oranında (%20) vergi yükü bulunması gerekir.

e) İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi

Yurt dışı iştirak kazançlarının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi şarttır. Hesap dönemi takvim yılı olan mükellefler, iştirak kazançlarını 25 Nisan'a kadar Türkiye'ye transfer etmeleri durumunda istisnadan faydalanacaklar; bu süre içinde transfer edilmeyen iştirak kazançları, daha sonraki yıllarda Türkiye'ye getirilse dahi istisnadan yararlanamayacaktır. Kazancın bir kısmının transfer edilmesi halinde ise, sadece bu kısım istisnaya tabi tutulur.

İştirak kazançlarının ilgili geçici vergi dönemine ait beyannamenin verileceği tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi halinde, bu geçici vergi döneminden itibaren istisnadan faydalanılır.

İştirak kazancı dağıtıldığı dönemde elde edilmiş sayılacağından, transfer tarihinde ortaya çıkan olumlu veya olumsuz kur farkları istisna tutarın tespitinde dikkate alınmayacak ve kurum kazancı ile ilişkilendirilecektir.

Yurt dışı iştirak kazançları istisnasından yararlanılabilmesi için yukarıdaki şartların topluca yerine getirilmesi gerekir.

- Yurt dışı inşaat işlerinde ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda istisna uygulaması

Yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulma-

sının zorunlu olduğu durumlarda, **yukarıdaki şartlar aranmaksızın** yurt dışı iştirak kazancı vergiden istisna tutulur.

Bu zorunluluğun bulunmadığı durumlarda ise istisna uygulamasından faydalanılması mümkün değildir.²⁶

Ayrıca, yurt dışındaki şirketin ana sözleşmesinde, inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılması için kurulduğunun belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması şarttır.

Örneğin; Yapılacak inşaat işi ile ilgili olarak şirket kurulmasını zorunlu kılan yabancı bir ülkede alışveriş merkezi yapacak olan (Z) A.Ş., bu ülkede %99 oranında iştirak ettiği bir şirket kurmuş ve bu şirketten 500.000 TL temettü geliri elde etmiştir. Bu durumda, elde ettiği kazancını hiçbir şart aranmaksızın kurumlar vergisinden istisna edecektir.

Öte yandan, yabancı ülkede kurulan şirketin inşaat işi dışında alım-satım, tekstil ve benzeri başka alanlarda faaliyet göstermesi durumunda ise istisnadan faydalanılamaz.

3.3.3. Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Yurt Dışı İştirak Hisse-lerini Elden Çıkarmalarına İlişkin İstisna

Anonim şirketlerin;

a) Yurt dışı iştiraklerinin anonim veya limited şirket niteliğinde olması ve bu iştiraklerin Türkiye’de tam mükellef olmaması,

b) Yurt dışı iştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla; aralıksız olarak **en az bir yıl süreyle** nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha fazlasının yurt dışı iştirak hisselerinden oluş-

26 Gelir İdaresi Başkanlığının 22.02.2011 tarih ve 125 sayılı özelgesi

ması ve yurt dışı iştiraklerinin her birinin sermayesine en az %10 oranında iştirak etmesi,

c) Satışa konu iştirak hisselerini, elden çıkarma tarihi itibarıyla en az iki tam yıl (730 gün) süreyle aktifinde tutmuş olması

durumunda, iştirak paylarının satılması sonucu oluşan kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır. Bu istisna, yabancı kurumlara uzun vadeli yatırım yapan ve genelde holding olarak örgütlenen şirketlerin ellerinde bulunan hisseleri satmaları sonucu oluşan kazançca yöneliktir.

Örneğin; Türkiye’de tam mükellef olan (C) A.Ş. 22.03.2012 tarihi itibarıyla, (F), (A), (D) ve (S) anonim şirket mahiyetindeki yabancı şirketlerin hisselerine sahiptir. Bu hisseler 4 senedir aktifte yer almakta ve nakit varlıklar dışındaki aktif toplamın %90’ını oluşturmaktadır. Yurt dışı iştiraklerin bilançoda görülen kayıtlı değeri 900.000 TL, nakit varlıklar dışındaki aktif toplamı ise 1.000.000 TL’dir. (C) A.Ş.’nin bu şirketlerin sermayesindeki iştirak payları aşağıdadır.

(F) Şirketinin sermayesi 800.000 TL	(C) A.Ş.’nin sermaye payı 300.000 TL
(A) Şirketinin sermayesi 500.000 TL	(C) A.Ş.’nin sermaye payı 250.000 TL
(D) Şirketinin sermayesi 900.000 TL	(C) A.Ş.’nin sermaye payı 250.000 TL
(S) Şirketinin sermayesi 1.500.000 TL	(C) A.Ş.’nin sermaye payı 100.000 TL

Buna göre, (C) A.Ş.’nin (S) Şirketindeki sermaye payı %10’dan küçük olduğu için aktif yapısı ile ilgili hesaplamada bu iştirakin hisseleri dikkate alınmayacaktır. Geri kalan iştiraklerin nakit varlıklar dışındaki aktif toplamına oranı $[(300.000 + 250.000 + 250.000) /$

1.000.000] %80 olacağından, (C) A.Ş. istisna uygulamasından yararlanacaktır.

(C) A.Ş. yurt dışı iştirak hissesi satış kazancı istisnasından faydalanacağından, %10'dan daha düşük oranda iştirak ettiği (S) Şirketinin hissesinin satışından elde ettiği kazancı da istisnaya konu edecektir.

İstisna uygulamasında, nakit paralar, alınan çekler, altın, Devlet tahvil, Hazine bonusu, İMKB'de işlem gören hisse senetleri ile tahvil ve bonolar nakit varlıklar olarak değerlendirilir.

3.3.4. Emisyon Primi Kazancı İstisnası

Emisyon primi, anonim şirketlerin kuruluş veya sermaye artırımı sırasında ihraç ettikleri hisse senetlerini itibari değerinin üstünde satmaları nedeniyle elde ettikleri kazançtır. Hisse senetlerinin nominal değerinin üzerinde satılması dolayısıyla oluşan kazanç "520. Hisse Senedi İhraç Primleri" hesabına kaydedilir ve vergiden istisna edilir.

Örneğin; (Z) A.Ş., sermaye artırıma gitmiş ve itibari değeri 100 TL olan 5000 adet hisseyi 110 TL'den ihraç etmiştir. Bu durumda;

102 BANKALAR	550.000
--------------	---------

500 SERMAYE	500.000
-------------	---------

520 HİSSE SENEDİ İHRAÇ PRİMLERİ	50.000
---------------------------------	--------

Doğrudan bilançonun "Öz Kaynaklar" bölümüne yazılan ve gelir tablosu hesaplarıyla ilişkilendirilmeyen emisyon priminin ne şekilde e-beyannameye dahil edileceği ve vergiden istisna edileceği ko-

nusunda mükellefler ve meslek mensuplarının tereddüt ettikleri görülmektedir.

Bu durumda şirket, emisyon primi kazancını öncelikle beyannamenin “KKEG” satırına yazacak ve daha sonra istisnalar bölümüne dahil ederek vergiden istisna edecektir. Yukarıdaki örnekteki şirketin 2012 yılı “Ticari bilanço karı”nın da 100.000 TL olduğu varsayılırsa;

Vergi Bildirimi		Düzenleme Bilgileri		Etker		Ek Bilgiler	
Genel Bilgiler		Kuruma Bağlı İşyerleri ve Geçmiş Yıl Zararları				Kazanç ve İlaveler	
Ticari Bilanço Karı							100.000
Ticari Bilanço Zararı							
İLAVELER							
	Türü					Tutarı	
Karınun Kabul Edilmeyen Giderler							50.000
TOPLAM							50.000,00
ZARAR OLSA DAHI İNDİRİLECEK İSTISNA VE İNDİRİMLER							
	Türü	Açıklama				Tutarı	
Emisyon Primi Kazancı (K.V.K. Mad. 5/1-ç)							50.000
TOPLAM							50.000,00
Kar ve İlaveler Toplamı							150.000,00
Cari Yıla Ait Zarar, İstisna ve İndirimler Toplamı							50.000,00
ZARAR							0,00
KAR							100.000,00
Diğer Geçmiş Yıl Zararları							
İstisnadan Kaynaklanan Geçmiş Yıl Zararları							
Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yıl Zararları							
İndirime Esas Tutar							100.000,00

Şeklinde beyanname oluşturulacak ve sorun çözülecektir.

İstisna, anonim şirketlerin portföylerinde bulunan başka şirketlere ait hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançları kapsamaz.

3.3.5. Türkiye’de Kurulu Fonlar ile Yatırım Ortaklıklarının Kazançlarına İlişkin İstisna

- a) Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları
- b) Portföyü Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları
- c) Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları
- ç) Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları
- d) Emeklilik yatırım fonlarının kazançları
- e) Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları

vergiden istisnadır. Bu fon ve ortaklıkların kazancı esas olarak dahili tevkifat yapılması suretiyle vergilendirilir. Bazı fon ve ortaklıkların tüm kazançları istisnadan yararlanmakla birlikte bir kısmının sadece portföy işletmeciliğinden doğan kazançlarına istisna uygulanır.

3.3.6. Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası

Kurumlar vergisi mükelleflerince en çok yararlanan ve kapsamı en geniş olan istisna, taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazancı istisnasıdır. Bu istisna hükmü, kurumların aktif yapısının likit hale getirilerek güçlendirilmesini, ekonomik dalgalanmalara karşı daha dirençli olmalarını ve bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin şekilde kullanılmasını amaçlar.

Tam veya dar mükellef ayrımı yapılmaksızın tüm kurumların, taşın-

mazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri ve intifa senetlerinin satışından doğan kazançlarının %75'i, belli şartların varlığı halinde istisnaya tabidir.

25.02.2011 tarihinden itibaren uygulanmak üzere KVK'ya eklenen hükümlerle taşınmazların;

- Kaynak kuruluşlarca kira sertifikası ihracı amacıyla **varlık kiralama şirketlerine** satışı ile

- Bu varlıkların **varlık kiralama şirketlerince** taşınmazın devralındığı kuruma satışından

doğın kazançlar için **istisna oranı %100 olarak** uygulanır.

İstisna uygulamasında, kapsam dahilindeki iktisadi kıymetlerin Türkiye'de bulunup bulunmamasının bir önemi yoktur. Örneğin, şirketin iki yıldan uzun bir süredir aktifinde kayıtlı olan ve yurt dışında bulunan binasının satılması durumunda da, elde edilecek kazanç istisnadan yararlanır.

3.3.6.1. İstisna Kapsamında Olan İktisadi Kıymetler

a) Taşınmazlar

İstisna hükmünde gayrimenkul değil "taşınmaz" ifadesine yer verilmiş ve bu belirlemede de Türk Medeni Kanunu (TMK) esas alınmıştır. İstisnaya konu taşınmazlar, TMK'da "taşınmaz" olarak tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere nakledilmesi mümkün bulunmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır. TMK'nın 704. maddesinde;

- Arazi

- Tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar
- Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler

taşınmaz olarak sayılmıştır.

İstisna uygulanabilmesi için taşınmazın, TMK'nın 705. maddesi gereğince kurum adına tapuya tescil edilmiş olması şarttır. Bu nedenle, kurum adına tapuya tescili yapılmamış taşınmazın satışından doğan kazançta istisna uygulanmaz.

Bu istisnada “cins tashihi” ile ilgili uygulama özellik arz eder. Cins tashihi, tapu kütüğünde kayıtlı bir taşınmazın niteliğinin değiştirilerek bir başka nitelikteki tapu kütüğünde tescil edilmesi işlemidir. Fiiliyatta cins tashihi kuruma adına tapuya tescilinde çeşitli nedenlerle gecikmeler olabilmektedir. Bu gibi durumlarda taşınmazın işletme aktifinde iki yıl süreyle bulunup bulunmadığının; yapı inşaatı ruhsatı, vergi dairesi tespiti veya resmi kurum kayıtlarından birisi ile tevsik edilebilmesi mümkündür.

Örneğin; Organize sanayi bölgeleri tarafından verilen tahsis belgesine istinaden veya çeşitli nedenlerle iki yıldan fazla süreyle fiilen kullanılan ancak tapuda kurum adına henüz tescil edilmemiş bir taşınmazın tahsis belgesine dayanılarak veya zilyetliğin devri suretiyle satılması durumunda bir taşınmaz satışından bahsedilemeyeceğinden istisna uygulanmayacak; iki tam yıl kullanıldığı yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde tevsik edilen taşınmazın tapuda kurum adına tescil edildikten sonra satılması halinde, satıştan elde edilen kazançlar istisna kapsamında olacaktır. Diğer bir ifadeyle, tapuda tescil işlemi yapılan taşınmazın işletmede iki yıldan fazla kullanıldığı yukarıda belirtilen şekilde ispat edilirse, tapuda tescil tarihinden itibaren iki sene beklenmesine gerek kalmaksızın, taşınmaz satışı dolayısıyla istisnadan faydalanılacaktır.

Taşınmaz tanımına, taşınmazın bütünleyici parçası niteliğinde olan unsurlar da girmekte; ancak taşınmazın eklentisi olan parçalar istisna kapsamı dışında tutulmaktadır.

Örneğin, kalorifer tesisatları ve asansörler binaların bütünleyici parçalarıdır. İstisna uygulaması sabit üretim vasıtası niteliğindeki makineler açısından değerlendirildiğinde, makinelerin sökülmesi gerektiği zaman bina tahrip olacak veya zarar görecektir. Aynı şekilde, bina ile birlikte bir bütün oluşturan ve birbirinden ayrılmalari halinde istenilen faydayı sağlamayacak durumda olan makineler de binanın bütünleyici parçasıdır. Bunlara örnek olarak transformatörler, kazanlar ve zemine raptedilen türbinler sayılabilir.

Taşınmazlarla birlikte satılan ve taşınmazın bütünleyici parçası sayılan unsurların satışından elde edilen kazançlar da istisna kapsamındadır. Ancak, taşınmazın zeminine veya duvara sabitlenmiş olmakla birlikte tek başına veya toplu olarak sökülüp satılması mümkün olan ve bu takdirde işletmenin sınai olma vasfını değiştirmeyen ve üretimi de aksatmayan makine ve benzeri aletlerin satışından doğan kazançlar istisnadan yararlanamaz. Örneğin, idari binanın odalarına monte edilmiş bulunan klimaların satışı istisna kapsamında değildir.

Makinelerin taşınmazdan bağımsız olarak satılması ise menkul mal satışı olarak kabul edilir ve istisnadan faydalandırılmaz.

b) İştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri

İştirak hisseleri;

- Anonim şirketlerin ortaklık payları veya hisse senetleri (Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım ortaklıkları hisse senetleri dahil)

- Limited şirketlere ait iştirak payları
- Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık payları
- İş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık payları
- Kooperatiflere ait ortaklık payları

olarak sayılır. SPK'nın düzenleme ve denetimine tabi fonların katılma belgeleri ise iştirak hissesi olarak değerlendirilmez.

Kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar, eski Kanun uygulanmasında da istisnaya tabi olarak satılmaktaydı. Ancak, konuya açıklık kazandırılması amacıyla, bu senetler doğrudan 5520 sayılı Kanunda sayılmış ve tereddüt giderilmiştir.

c) Rüşhan hakları

Anonim şirketlerin sermaye artırımına gitmeleri durumunda, bu şirketlerin hisse senetlerini aktifinde bulunduran kurumlar bedelli veya bedelsiz olarak yapılan bu sermaye artırımına katılabilecekleri gibi yeni hisse senedi rüşhan hakkı kuponlarını (öncelikli alım hakkını) başkalarına da satabilirler. Söz konusu rüşhan haklarının satışından elde edilen kazançlar da istisnadan yararlanır.

3.3.6.2. İstisna Uygulamasının Şartları

a) İki tam yıl süre ile aktifte bulundurma

İstisna uygulamasına konu olacak taşınmazlar ve iştirak hisselerinin en az iki tam yıl (730 gün) süreyle kurumun aktifinde yer alması, diğer bir ifadeyle kurumun bu değerlere iki tam yıl süreyle bilfiil sahip olması gerekir.

Örneğin; 2 Temmuz 2009 tarihinde iktisap edilmiş ve aktife alınmış bir taşınmazın, 2 Temmuz 2011 tarihinden sonra (bu tarih dahil) satılması ve diğer şartların da gerçekleşmesi halinde istisna uygulanacaktır.

Taşınmazların kaynak kuruluşlarca kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile bu varlıkların varlık kiralama şirketlerince taşınmazın devralındığı kuruma satışı işlemlerinde en az iki tam yıl süreyle aktifte bulunma şartı aranmaz.

İki yıl süreyle aktifte yer alma şartı konusundaki özellikli durumlar şunlardır:

- Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle elde edilen hisse senetlerinde iktisap tarihi

Kurumların, rüçhan hakkı kuponları karşılığında itibari değeriyle yeni hisse senedi almaları halinde, yeni iktisap edilen hisse senetleri açısından eski hisse senetlerinin iktisap tarihi esas alınır. Aynı durum, iştirak edilen kurumun nedeni ne olursa olsun yapmış olduğu sermaye artışı dolayısıyla bedelsiz olarak iktisap edilen hisse senetleri açısından da geçerlidir.

Bunun dışında, rüçhan hakkı dolayısıyla itibari değerinden farklı bir değerle hisse senedi iktisap edilmesi durumunda; yeni hisse senetlerinin iktisap tarihi, eski hisse senetleriyle ilişkilendirilmeksizin, yeni hisselerin edinildiği tarihe göre belirlenecektir.

- Devir ve bölünme hallerinde iktisap tarihi

KVK kapsamında gerçekleştirilen devir, tam ve kısmi bölünme hallerinde, devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar ve iş-

tirak hisselerinin elde edilme tarihi olarak, devir alınan veya bölünen kurumdaki ilk iktisap tarihi esas alınır.

- İnşa halindeki binalarda iki yıllık sürenin tespiti

İnşaatı henüz tamamlanmayan ve fiilen kullanma imkânı da bulunmayan binaların satılması halinde, sadece binanın arsasının satış kazancına isabet eden kısmı vergiden istisna edilir.

Arsa üzerine inşa edilen ve aktife kaydedilen binanın kurum adına tapuya tescil edilerek satılması halinde, satılan binanın iki yıllık aktifte bulundurma süresinin başlangıcı, inşaatın tamamlandığı ve bina olarak kullanılmaya başlandığı tarih olacaktır.

- Aynı kuruma ait iştirak hisselerinin iktisabında iki yıllık sürenin tespiti

Mükelleflerin, aynı kuruma ait değişik tarihler itibarıyla iktisap ettikleri iştirak hisselerinin bir kısmını satmaları durumunda, iştirak hisselerinin iki tam yıl aktifte yer alma şartını sağlayıp sağlamadığının tespitinde ilk giren ilk çıkar (FİFO) yöntemi kullanılacaktır.

b) Satış kazancının fon hesabında tutulması

Taşınmazlar ve iştirak hisselerinin satılması ile birlikte kazanç doğacağından, satış işlemi ister peşin isterse vadeli olarak yapılmış olsun, istisna satışın yapıldığı dönemde uygulanır.

Bu değerlerin satışından elde edilecek kazancın istisnadan yararlanılan kısmının, pasifte özel bir fon hesabına alınması ve satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar da fon hesabında tutulması gerekir. **Fon hesabına alma işlemi, satışın yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar** yapılmalıdır. Dolayısıyla, istisnadan yararlan-

nacak olan kazanç tutarı satışın yapıldığı dönemin genel sonuç hesaplarına yansıtacak ve kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satışında gösterilerek vergiden istisna edilecektir.

Yukarıdaki paragrafta, fon hesabına alma işlemi konusundaki 3 seri no.lu KVK Tebliği ile revize edilmiş açıklama yer almaktadır. Kurumların istisnaya konu iktisadi kıymetlerini satmaları ve aynı yıl içinde kazançlarını fon hesabına almaları durumunda kazanç, gelir tablosu hesaplarına değil özkaynaklar bölümüne yazıldığından, kârın beyannameye dahil edilmesi ve istisnaya konu edilmesinde teknik olarak zorluklar yaşanmakta ve mükelleflerin uygulama konusunda tereddütleri bulunmaktaydı. Bu sorunun çözümünden sonra uygulama aşağıdaki şekilde olacaktır:

Örneğin; (X) A.Ş. 2009 yılında 100.000 TL'ye satın aldığı işyerini 2012 yılında peşin olarak 300.000 TL'ye satmıştır. (Birikmiş amortisman tutarı 6.000 TL'dir.) Diğer şartların da bulunması koşuluyla $[206.000 \times \%75]$ 154.500 TL istisnaya tabi olacaktır. Şirketin istisnadan faydalanması için yapması gereken muhasebe kayıtları ile kazancın fon hesabına ve beyannameye dahil edilmesi aşağıda açıklanmıştır.

.../.../2012

102 BANKALAR	300.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	6.000
252 BİNALAR	100.000
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR	206.000

Bina satışı

KDV Kanununun 17/4-r maddesine göre bu işlem KDV'den istisnadır. Bu nedenle, satış bedeli üzerinden KDV hesaplanmamıştır.

- Bu muhasebe kaydı binanın satıldığı tarihte yani 2012 yılı içinde yapılacaktır,

- 206.000 TL "649. Diğer Olağan Gelir ve Kârlar" hesabı yoluyla gelir tablosuna alınacak ve beyannamenin "Ticari bilanço kârı" bölümüne dahil edilecek,

- Son olarak da kazancın istisnadan yararlanacak olan kısmı (154.500 TL) beyannamenin istisnalar bölümüne yazılarak vergiye tabi tutulmayacaktır.

İstisna, satış kazancının %75'ine uygulandığından, kazancın tamamının fon hesabına alınması gerekmeyecek, sadece istisnadan yararlanan kazanç kısmının fon hesabına alınması yeterli olacaktır.

Kazancın istisnadan yararlanan kısmının fona alınması işleminin 01.01.2013 ile 25.04.2013 tarihleri arasında gerçekleştirilmesi şarttır.

01/01/2013	
590 DÖNEM NET KARI	154.500
549 ÖZEL FONLAR	154.500
Bina satış kazancının fon hesabına alınması	

2013 yılında, “590. Dönem Net Karı” hesabında bulunan tutar 154.500 TL azaltılmış ve özel fon hesabına kaydedilmiştir. Böylece hem muhasebe hem beyanname sistematığıne göre doğru şekilde işlem tesis edilmiştir. Peki, 2012 yılında kâr değil de zarar edilmesi halinde ne şekilde işlem yapılacaktır?

Bu durumda da “591. Dönem Net Zararı” hesabındaki tutar artırılacak ve özel fonlara eklenecektir.

01/01/2013

591 DÖNEM NET ZARARI	154.500
549 ÖZEL FONLAR	154.500

Bina satış kazancının fon hesabına alınması

Görüleceği üzere, iştirak kazancının %75’inin 2012 ya da 2013 yılında fon hesabına alınması arasında herhangi bir farklılık yoktur. Öte yandan, işlemlerin yukarıdaki şekilde ve Tebliğe uygun biçimde gerçekleştirilmesi durumunda ise meslek mensupları açısından teknik olarak sıkıntı yaşanmayacaktır.

Kazancın belli bir kısmı için istisnadan yararlanılması da mümkündür. İstisnadan kısmen faydalanılması halinde, istisnadan yararlanılmayan kazanç tutarı için sonraki yıllarda istisna uygulanmayacaktır.

Peşin satışlarda olduğu gibi vadeli satış halinde de kazanç kısmının %75’i satışın yapıldığı dönemde istisnadan yararlanır. Ancak, satış bedelinin tamamının satış yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen

satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Bu nedenle, mükelleflerin istisna uygulayacakları kazanç tutarını doğru olarak belirlemeleri ve hasılatın tamamının tahsil sürecini doğru şekilde tespit etmeleri uygun olacaktır.

Örneğin; 2008 yılında alınan ve maliyet bedeli 200.000 TL olan bir gayrimenkul, 2012 yılında 1.000.000 TL'ye vadeli olarak satılmış ve 800.000 TL kâr edilmiştir. Satış tutarı ise; 2012 yılında 300.000 TL, 2013 yılında 300.000 TL, 2014 yılında 300.000 TL ve 2015 yılında 100.000 TL olarak taksitlendirilmiştir. Ayrıca, kazancın %75'i olan $(800.000 \times \%75)$ **600.000 TL**, 2012 yılı içinde gelir hesaplarına alınmış, 2012 yılı beyannamesinin istisnalar satırına yazılarak vergiden istisna edilmiş ve 25 Nisan 2013'ye kadar da özel fonlar hesabına aktarılmıştır. (Birikmiş amortismanlar ihmal edilmiştir.)

Buna göre, 2015 yılında tahsil edilen 100.000 TL'ye isabet eden $[(100.000 \times \%80) \times \%75]$ 60.000 TL'lik kazanç kısmı için istisnadan yararlanılması mümkün değildir. Bu kazanç tutarına istisna uygulanması halinde, istisnaya konu olan 60.000 TL nedeniyle 2012 hesap döneminde eksik tahakkuk ettirilen kurumlar vergisi, vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

2012 yılı beyannamesinin verilmesi sırasında, istisnaya tabi kazanç 600.000 TL olmasına rağmen, bu tutarın $[(900.000 \times \%80) \times \%75=]$ 540.000 TL olarak belirlenmesi halinde ise vergi ziyayı oluşmacaktır.

c) Fon hesabında tutulan kazançların işletmeden çekilmemesi

Bu istisnanın uygulanabilmesi için fon hesabında tutulan kazançların 5 yıl boyunca işletmeden çekilmemesi gerekir. Satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında

tutulması gereken kazançların, beş yıl içinde fon hesabından başka bir hesaba (sermayeye ilave hariç) nakledilmesi, işletmeden çekilmesi, dar mükellef kurumlar tarafından yurt dışına transfer edilmesi veya bu süre içinde işletmenin tasfiyeye girmesi halinde, istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte alınır.

Bu istisnanın amacı kurumların sermaye yapılarının güçlendirilmesidir. Tasfiyeye giren şirketlerde ise böyle bir amaç bulunmayacağından, satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar tasfiyeye girilmiş olması halinde, fon hesabında tutulması gereken kazancın işletmeden çekildiği kabul edilecektir.

Örneğin; (Z) Limited Şirketinin 2009 yılında aktifine aldığı gayrimenkul 22.08.2012 tarihinde satılmış ve satış sonrası oluşan kazancın %75'i fon hesabına alınmıştır. İstisnadan yararlanılabilmesi için, istisna tutarının 31.12.2017 tarihinden önce fon hesabından çekilmesi ve aynı şekilde bu tarihten önce de işletmenin tasfiyeye girmiş olması gerekir.

KVK uyarınca gerçekleşen devir ve tam bölünme hallerinde fon hesabı, devralan kurumların bilançolarına aynen aktarılacağından bu işlem işletmeden çekiş olarak değerlendirilmez.

Örneğin; Yukarıdaki örnekte yer alan (Z) Limited Şirketinin, 13.04.2014 tarihinde (C) Limited Şirketi ile devir suretiyle birleşmesi halinde fon hesabı mukayyet değeri ile (C) Limited Şirketine devredileceğinden, (Z) Limited Şirketi bünyesinde yapılacak herhangi bir işlem olmayacaktır. (C) Limited Şirketi tarafından fon he-

sabının 31.12.2017 tarihinden önce sermayeye ilave dışında başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya kurumun tasfiyeye girmesi halinde, 2012 yılında istisnaya tutulan kazanç kısmı için zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler cezaları ile birlikte alınacaktır.

Fon hesabında tutulan kazancın beş yıl içinde veya beş yıl geçtikten sonra işletmeden çekilmesinin kâr dağıtımını sayılacağı tabiidir. Buna göre, 31.12.2017 tarihinden sonra bu fonda yer alan tutarın dağıtılması halinde, elde edenin hukuki kişiliğine göre kâr payı dağıtımına bağlı tevkifat yapılması gerekecektir.

ç) Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ile uğraşılması

Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralamasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır. Menkul ve gayrimenkul ticareti ile uğraşanların aktiflerinde yer alan söz konusu kıymetler “ticari mal” olduğundan, bu kıymetlerin satışı dolayısıyla istisnadan yararlanılamaz. Bu durumda, KDV Kanununun 17/4-r maddesindeki istisna da uygulanmayacak ve satış bedeli üzerinden KDV hesaplanacaktır.

Ancak, taşınmaz ticareti ile uğraşan mükelleflerin faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettikleri taşınmazların satışından elde ettikleri kazançlara istisna uygulanır.

Örneğin; İnşaat işiyle uğraşan (X) A.Ş.’nin şirket merkezi olarak kullanmak üzere inşa etmiş olduğu binayı en az iki tam yıl süre ile kullandıktan sonra satması halinde, bu satıştan doğan kazancın %75’i için istisna uygulanır.

Örneğin; İnşaat faaliyetinde bulunan bir şirketin satın aldığı arsayı ya da faaliyet konusu alışveriş merkezi inşa etmek ve kiraya vermek olan şirketin bu amaçla inşa ettiği taşınmazları iki tam yıl geçtikten sonra satmaları halinde, istisnadan yararlanılması söz konusu olmayacaktır.

Alınan arsanın ya da binanın uzun süredir elde tutulması, atıl durumda olan taşınmazların ticari mahiyette olmaktan çıkması gibi hususlar bu durumu etkilemeyecektir.

Aynı şekilde, menkul kıymet ticareti ile uğraşan mükelleflerin ticari amaçla elde tuttıkları iştirak hisselerinin satışından elde edilen kazançlar da elde tutulma süresine bakılmaksızın istisna kapsamı dışındadır. Öte yandan, bu mükelleflerin doğrudan veya dolaylı olarak diğer şirketlerin yönetimine katılmak üzere edindiği ortaklık payları istisna uygulamasına konu olacaktır.

- Kooperatiflerin istisna karşısındaki durumu

Tüm kooperatiflerin bu istisnadan yararlanması mümkündür. Yapı kooperatifleri de bu kapsamda istisnadan yararlanır. Ancak vergiden istisna edilen kazancın, özel bir fon hesabında tutulması ve beş yıl içinde ortaklara dağıtılmaması gerekir. İstisna uygulamasında ortakların bir veya birden fazla konut veya işyeri sahibi olmasının önemi yoktur.

Yapı kooperatifleri genel olarak kurumlar vergisinden muaf şekilde çalışmakta ve tasfiye dönemi geldiğinde elinde kalan arsa veya dairelerin satışı dolayısıyla mükellefiyetleri tesis edilmektedir. Muafiyet şartlarını ihlal eden ve mükellefiyetleri tesis edilen yapı kooperatiflerinin arsa satışı dolayısıyla istisnadan yararlanmak istemeleri durumunda, 5 yıl boyunca tasfiyeye girip girmeyeceklerinin değer-

lendirilmesi ve 5 yıl içinde tasfiyeye girmeyi planlayan kooperatiflerin istisnadan yararlanmaması uygun olacaktır.

- Holding şirketlerin durumu

Holdinglerin esas itibariyle amacı, başka işletmelere iştirak etmektir. Holding şirketlerin (iştirak amacıyla alındığı ispat edilen iştirak hisseleri hariç olmak üzere) iştirak hisselerinin satışından doğan kazançları için istisna uygulanmaz.

Kısa vadeli fiyat değişimlerinden yararlanarak kâr elde etmek amacıyla ve geçici bir süre elde tutulmak üzere alınan hisse senetleri “11. Menkul Kıymetler” grubundaki hesaplarda izlenir. Holdinglerin söz konusu hesapta izledikleri hisse senetleri veya ortaklık paylarının satışından doğan kazançları istisnaya tabi değildir. Ancak, holding şirketlerin “24. Mali Duran Varlıklar” grubunda izlediği iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlar, diğer şartların da sağlanmış olması koşuluyla istisnadan yararlanır.

Holdinglerin esas faaliyeti taşınmaz ticareti olmadığından, aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından elde edilen kazançlar istisnaya tabi olacaktır.

3.3.6.3. Taşınmazlar ile İştirak Hisselerinin Para Karşılığı Olmaksızın Devri, Temlik, Trampası ve Kamulaştırılması

İstisna uygulanabilmesi için taşınmazlar ile iştirak hisselerinin satılması, bu işlemde kazanç elde edilmesi ve kurumun mali yapısında bir iyileşmenin olması gerekir. Bu nedenle, söz konusu aktif kalemlerin para karşılığı olmaksızın devri, temlik ve trampası gibi işlemler istisna kapsamına girmez.

Kat karşılığı arsa devrinde olduğu gibi, bir mal veya hakkın başka bir mal veya hak ile değiştirilmesini ifade eden trampa işleminde istisna hükmü uygulanmaz.

Bu tür kıymetlerin mevcut borçlar karşılığında rızaen veya icra yoluyla devredilmesi işlemleri ile kamulaştırma işlemleri kurumların finansman olanaklarını artıracığından istisna kapsamına alınmıştır.

Örneğin; (X) A.Ş.'in aktifinde iki yıldan uzun süredir kayıtlı olan binasına alacaklı (Y) Limited Şirketince haciz konulması ve binanın icra yoluyla satılarak (Y) Limited Şirketinin borcunu tahsil etmesi durumunda, (X) A.Ş. tarafından borcun kapatılmasında kullanılan kazancın %75'i istisnadan faydalanır. (Bankalara olan borçlar nedeniyle haczedilen taşınmazlarla ilgili istisna bir sonraki bölümde açıklanacaktır.)

Satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi gerektiğinden ve kamulaştırma işlemleri ile ilgili özel bir belirleme yapılmadığından; kamulaştırma işlemlerinde satış bedeline ilişkin uyumsuzlukların iki yıllık tahsil süresi içinde sonuçlandırılması ve varsa ek olarak alınan bedelin %75'inin de (geç ödeme dolayısıyla alınan faiz ve benzeri unsurlar hariç) bu süre içinde fon hesabına aktarılması şartıyla, uyumsuzluğun son bulunduğu dönemde istisnadan yararlanılması mümkündür.

İstisna uygulamasında satış bedelinin nakit olarak alınması ya da altın, Devlet tahvili, Hazine bonusu, İMKB'de işlem gören hisse senetleri, tahvil ve bonolarla tahsilat yapılması mümkündür. Ancak, bu kıymetlerin en geç iki yıllık tahsil süresinin sonuna kadar nakde dönüştürülmesi şarttır.

3.3.6.4. Satış Vaadi Sözleşmesi ile Satışı Öngörülen Taşınmazlar

Taşınmazlar, satış vaadi sözleşmesiyle ileride alım satıma konu olabilmektedir. Taşınmazlarda mülkiyetin devri tapuya tescil ile gerçekleşeceğinden satış vaadi sözleşmelerine göre tahsil olunan bedeller dolayısıyla istisnanın uygulanması mümkün değildir.

3.3.6.5. Grup Şirketleri Arasındaki İşlemler

Grup şirketlerinin her birinin ayrı tüzel kişilikleri bulunduğundan, her bir şirketin söz konusu istisnadan yararlanabilmesi mümkündür. Ancak, bu şirketlerin aralarında gerçekleştirecekleri satış işleminin istisnanın amacına aykırı olarak işletmeye nakit girişi olmaksızın gerçekleştirilmesi ve işlemde muvazaa bulunması durumunda istisna uygulanmaz.

Ayrıca, bağlı ortaklığın yapacağı sermaye artırımını sonucu doğacak sermaye taahhüdüne karşılık olmak üzere taşınmazların veya iştirak hisselerinin aynı sermaye olarak bağlı ortaklığa devredilmesi halinde, bağlı değer başka bir bağlı değere (iştirak hissesine) dönüşmüş olacağından istisnadan yararlanılamaz.

3.3.6.6. Kazancın Hesaplanması, Kur Farkı ve Vade Farkları

İstisna kazancın hesaplanmasında fiili satış bedeli esas alınır. Bunun dışında çeşitli ölçüler kullanılarak fiilen gerçekleşen satış fiyatının altında veya üstünde bir istisna tutarının belirlenmesi söz konusu değildir.

İstisna kapsamındaki değerlerin satışından kaynaklanan alacaklar için hesaplanan faiz, komisyon ve benzeri gelirler, istisna kazancın tespitinde dikkate alınmayacak ve vergiye tabi olacaktır. Aynı şekilde, satış bedelinin döviz cinsinden belirlenmesi durumunda ortaya

çıkan kur farklarının da istisna kazancın tespitinde dikkate alınması mümkün değildir.

Örneğin; (X) A.Ş. 2007 yılında 1.000.000 TL'ye aldığı binayı, 10 Temmuz 2012 tarihinde 1.500.000 Dolar bedelle vadeli olarak satmıştır (Birikmiş amortismanlar ihmal edilmiştir.). Satış bedelinin, 500.000 Doları peşin olarak ve geriye kalan;

- 500.000 Dolar 10 Temmuz 2013,

- 500.000 Dolar 10 Temmuz 2014 tarihinde tahsil edilecektir.

Satış tarihindeki döviz kuru; 1 Dolar	1,5 TL
10 Temmuz 2013 döviz kuru; 1 Dolar	1,6 TL
10 Temmuz 2014 döviz kuru; 1 Dolar	1,8 TL

Satış bedeli [1.500.000 \$ x 1,5]	2.250.000 TL
Satış kazancı [2.250.000 – 1.000.000]	1.250.000 TL
İstisna kazanç tutarı [1.250.000 x %75]	<u>937.500 TL</u>

olacak ve 937.500 TL fona alınacaktır. Öte yandan, döviz kurundaki artış dolayısıyla 2013 yılında ortaya çıkan 50.000 TL ve 2014 yılında oluşan 150.000 TL kur farkı geliri ise istisna kazançla ilişkilendirilmeyecek ve vergiye tabi gelire dahil edilecektir.

3.3.7. Bankalara veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumlar ile Bankalara Tanınan İstisna

Bu istisna kendi içinde iki bölüme ayrılır:

- Bankalara veya TMSF'ye borçlu olanlara tanınan istisna
- Bankalara tanınan istisna

3.3.7.1. Bankalara veya TMSF'ye Borçlu Olan Kurumlar ile Bunların Kefillerine ve İpotek Verenlere Tanınan İstisna

Bankalara borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya TMSF'ye devrinden sağlanan hasılatın, bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısma isabet eden kazançların tamamı kurumlar vergisinden istisnadır.

Ekonomik olarak zor durumda bulunan ve borçlarının tasfiyesi için iktisadi kıymetlerini bankalara ya da TMSF'ye devreden veya bu kıymetlerine bankalar ile TMSF tarafından haciz uygulanan kurumlara destek sağlamak amacıyla bu istisna hükmü getirilmiş ve bir önceki ayırmada anlatılan “Taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazancı istisnası”dan farklı olarak, elde edilen kazancın %75'ine değil, tamamına istisna uygulanması amacıyla düzenleme yapılmıştır.

İstisnadan yararlanacak olan kurumların, bankalara borçları nedeniyle İcra ve İflas Kanunu hükümleri uyarınca kanuni takibe alınmış olmaları veya TMSF'ye borçlu durumda bulunmaları gerekir.

Banka borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurumlar ile bu kurumların, kurumlar vergisi mü-

kellefiyeti bulunan kefilleri veya bu kurumlar adına ipotek veren kurumlar vergisi mükellefleri istisnadan faydalanır.

İstisnadan yararlanabilecek kazanç, söz konusu kıymetlerin borçlara karşılık olmak üzere bankalara veya TMSF'ye satışından veya diğer şekilde devrinden sağlanan hasılatın, bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden tutarla sınırlıdır.

Örneğin; (X) A.Ş., (Y) Bankasından 300.000 TL kredi kullanmış ve bu krediye teminat olarak (Z) Limited Şirketinin bir yıl önce aktifine aldığı 600.000 TL maliyet bedelli binayı ipotek göstermiştir. Kredi şartlarına uyulmadığı için kredi borcu (Y) Bankası tarafından kanuni takibe alınmış, taşınmaz 1.000.000 TL'ye icra yoluyla satılmış ve faiz dahil olmak üzere 500.000 TL kredi alacağı tahsil edilmiştir.

(Z) Limited Şirketinin elde ettiği kazanç [1.000.000 – 600.000] 400.000 TL olmakla beraber, satış bedelinin banka borcunun tasfiyesinde kullanılan kısmı, satış hasılatının [500.000 / 1.000.000] %50'sidir. Buna göre, taşınmaz satış kazancının sadece 200.000 TL'si (Z) Limited Şirketi tarafından istisnaya konu edilecektir.

İstisna uygulamasında, aktif kıymetlerin en az iki yıl elde bulundurulması şartı olmadığı gibi kazancın belli bir süreyle özel bir fon hesabında tutulmasına da gerek yoktur.

Bir önceki bölümde açıklanan “Taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazancı istisnası” ile bu istisnadan birlikte yararlanılması mümkün değildir. Yukarıdaki hesaplamalar ve örnekler çerçevesinde avantajlı olan istisnanın tercih edilmesi uygun olacaktır.

3.3.7.2. Bankalara Tanınan İstisna

Bankalara borçlu durumdaki kurumlara tanınan istisnanın tamamlayıcısı niteliğinde olan ve aynı maddede düzenlenen istisnaya göre, bankaların kanuni takipte bulunan alacakları nedeniyle iktisap ettikleri taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışından doğan kazançlarının %75'i vergiden istisnadır.

Bankaların bu şekilde iktisap ettikleri kıymetlerin satışında da iki tam yıl süreyle aktifte bulundurma şartı olmadığı gibi kazancın belli bir süreyle özel bir fon hesabında tutulmasına da gerek yoktur.

3.3.8. Yurt Dışı Şube Kazançları İstisnası

KVK'nın 5/1-g maddesinde, kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kurum kazançları belli koşullarla vergiden istisna edilmiştir. Yurt dışı şubeden elde edilen kazançların;

- Doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,

- Elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi,

- İştirak edilen şirketin ana faaliyet konusunun, finansal kiralama, finansman temini, sigorta hizmetleri veya menkul kıymet yatırımı olması durumunda, bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında (%20) gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması gerekir. (Vergi yükü konusunda, rehberin "3.3.2." bölümüne bakılmalıdır.)

Kurumlar, yurtdışındaki şubeleri dolayısıyla ödedikleri vergileri beyannameleri üzerinden (belli şartlarla) mahsup ettiklerinden, KVK'nın bu hükmüyle pratik bir uygulama getirilmiştir.

Örneğin; (Z) Limited Şirketinin yurt dışında gıda ticareti yapan bir şubesi bulunmaktadır. Bu şubenin 2012 yılı kazancı 100.000 TL olarak hesaplanmış, bu tutar üzerinden %25 kurumlar vergisi ödenmiş ve kâr 15.03.2013 tarihinde Türkiye'ye transfer edilmiştir. Bu durumda 100.000 TL, önce gelir tablosu aracılığıyla beyannamenin "Ticari bilanço kârı" bölümüne aktarılacak ve sonra da bu istisna satırına yazılmak suretiyle vergiden müstesna tutulacaktır.

3.3.9. Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarda İstisna

İnşaat sektörünün yurt dışı iş hacmindeki gelişime paralel olarak, 2004 yılından geçerli olmak üzere 5422 sayılı KVK'ya yurt dışı inşaat işleriyle ilgili basit ve ayrı bir istisna hükmü eklenmiş; 5520 sayılı KVK'da da aynı istisna hükmü korunarak yurt dışında faaliyet gösteren inşaat firmalarının desteklenmesi amaçlanmıştır.

KVK'nın 5/1-h maddesine göre, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar, başka bir şart aranmaksızın vergiden istisnadır.

3.3.9.1. İstisnanın Şartları

a) Kazancın Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi

İstisna uygulamasında, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların Türkiye'ye getirilmesi zorunlu değildir. Söz konusu kazançların Türkiye'de genel

sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi istisnadan yararlanılması için yeterlidir.

Yurt dışındaki şubelerden elde edilen kazançların genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde, faaliyette bulunulan yabancı ülkenin mevzuatına göre hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla tespit edilen kazanç, Türkiye’de de aynı tarih itibarıyla genel sonuç hesaplarına kaydedilecektir. Bu hizmetlere ilişkin kazancın tespiti ve elde edilme zamanı, yabancı ülkenin vergi yasalarına göre belirlenir. Yurt dışı inşaat kazancının kambiyo mevzuatına göre fiilen Türkiye’ye getirilmesinin, döviz alım belgesine bağlanmasının veya benzeri durumların istisna uygulamasına herhangi bir etkisi olmayacaktır. Faaliyette bulunulan yabancı ülkede kazanca tasarruf edilebilmesi yeterlidir.

Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazanç, hesaplara intikal ettirilmesi gereken tarihte T.C. Merkez Bankasının (TCMB) o gün için tespit ettiği döviz alış kurlarıyla değerlendirilir. TCMB tarafından tespit ve ilan olunmayan yabancı paralarda ise Maliye Bakanlığının belirlediği kurlara göre işlem yapılır. Yurt dışı inşaat faaliyeti sonucunda elde edilen kazançlar, Türkiye’de ilgili olduğu geçici vergi matrahının tespitinde de dikkate alınır.

Örneğin; (X) A.Ş., Kazakistan’da bulunan şubesi aracılığıyla inşaat faaliyetinde bulunmaktadır. Yurt dışı şubenin hesap dönemi 1 Mayıs-30 Nisan olarak belirlenmiş ve 30 Nisan 2012 tarihi itibarıyla 200.000 \$ kazanç elde edilmiştir. TCMB’nin 30 Nisan 2012 tarihi itibarıyla belirlediği döviz kuru 1.5 TL’dir. (X) A.Ş.’nin hesap dönemi ise takvim yılıdır.

Hesap dönemi takvim yılı olan (X) A.Ş., 30 Nisan 2012 tarihi itibarıyla (200.000 \$ x 1.5) 300.000 TL kazanç elde etmiş sayılacak, mu-

hasebe hesaplarına gerekli kayıtları yapacak, bu kazancını 2. dönem geçici vergi beyannamesine intikal ettirecek ve beyannamede yer alan istisnalar bölümüne 300.000 TL yazarak vergiden istisna edecektir.

Örneğin; (Y) A.Ş., 1 Temmuz-30 Haziran özel hesap dönemini kullanmaktadır. Yurt dışında inşaat işi yapan şubesinin hesap dönemi ise takvim yılıdır. 31.12.2012 tarihi itibarıyla yurt dışı inşaat kazancı 300.000 TL olarak tespit edilmiştir. TCMB'nin 31.12.2012 tarihi itibarıyla belirlediği döviz kuru 2 TL'dir.

Özel hesap dönemine sahip (Y) A.Ş., yurt dışı inşaat işinden 31.12.2012 tarihi itibarıyla (300.000 TL x 2) 600.000 TL kazanç elde etmiş olacak, muhasebe hesaplarına gerekli kayıtları yapacak, bu kazancını özel hesap döneminin 2. geçici vergi dönemi matrahına ekleyecek ve yıllık beyannamenin de istisnalar bölümüne yazarak vergiden istisna edecektir.

b) Yurt dışında işyeri olması veya daimi temsilci bulundurulması

Madde metninde istisnanın uygulanması için işyeri veya daimi temsilci bulunması şartı yazmamakla birlikte, yurt dışında bulunan şubenin, yabancı ülkede işyeri veya daimi temsilci olarak faaliyet göstermesi gerekir. İşyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde edilmeyen yurt dışı kazançlar hizmet ihracı olarak değerlendirilecektir.

Bazı ülkelerin mali ve hukuki mevzuatları konusunda yaşanan sıkıntılar nedeniyle, yurt dışında kısa süreli inşaat ve montaj işleriyle uğraşan firmaların şube kurmadıkları görülmektedir. Bu durumda, yurt dışında şubesi olmayan firmaların bu faaliyetleri dolayısıyla oluşan kazançları, hizmet ihracı kapsamında değerlendirilecek ve istisnadan yararlanamayacaktır.

3.3.9.2. İstisnanın Kapsamı

Vergi uygulamalarında, inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin neler olduğu konusunda Kamu İhale Kanunu esas alınır. Kamu İhale Kanununun 4. maddesinde “Yapım” işleri ve dolayısıyla inşaat, onarım ve montaj işlerinin neler olduğu tarif edilmiş ancak teknik hizmetler detaylı olarak açıklanmamıştır. Teknik hizmetler, esas itibariyle inşaat, onarım ve montaj işleriyle ilgili olarak yürütülen planlama, projelendirme, mimarlık ve mühendislik, etüd, fizibilite, harita tasarım, metraj, keşif, idari ve teknik şartname ile ihale dosyası hazırlama, ihale değerlendirme, mesleki kontrollük, inşaat kontrollüğü, tasarım kontrollüğü, işletmeye alma danışmanlığı, proje ve yatırım yönetimi ve benzeri hizmetleri kapsar.

Buradan da görüleceği üzere, teknik hizmetler genel olarak inşaat faaliyetlerinin tamamlayıcısı ya da ön çalışmaları şeklinde karşımıza çıkar. İstisnadan yararlanması konusu farklı ve geniş olarak değerlendirilen teknik hizmetlerle ilgili özellikli durumlar aşağıda açıklanmıştır.

a) Kurumların yurt dışında bir inşaat ve onarım işi varsa, buna bağlı teknik hizmetler ister Türkiye’de isterse yurt dışında yapılsın, elde edilen kazançlar istisnadan yararlanır.

Örneğin; Rusya’da inşaat şantiyesi (şubesi) bulunan (X) A.Ş.’nin, bu inşaat işiyle ilgili olarak Rusya’da hazırlanan proje kapsamında elde ettiği gelir istisnadan yararlanacaktır. Proje çiziminin Türkiye’de yapılması durumunda da, elde edilen kazanç istisnaya konu olacaktır.

b) Kurumların yurt dışında yaptıkları inşaat ve onarım işinin bulunmaması ancak, yabancı ülkede bir işyeri veya daimi temsilcilerinin olması durumunda, bu işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla yaptık-

ları teknik hizmetlerden elde edilen kazançlar da istisna kapsamındadır.

Örneğin; (Y) A.Ş.'nin Gürcistan'da tekstil ürünleri ticareti ile uğraşan bir şubesi bulunmaktadır. Bu şube aracılığıyla, Gürcistan mukimi bir şirketin konut inşası için çizilecek projesi konusunda bir iş alınmış ve faaliyet dolayısıyla 50.000 TL kâr elde edilmiştir. Bu kazanç da vergiden istisna olacaktır.

c) Kurumların, yurt dışında devam eden bir inşaat ve onarma işi olmadığı ya da ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci bulundurulmadığı durumlarda ise, bu faaliyetin ihracat olarak değerlendirilmesi ve elde edilen kazancın istisna ile ilişkilendirilmemesi gerekir.

Örneğin; (Z) A.Ş.'nin yurtdışında inşaat şantiyesi veya şubesi yoktur. Azerbaycan'da bulunan bir firmanın işyeri inşaatının projesi çizilmiş ve bu işten 100.000 TL kâr elde edilmiştir. Bu durumda, yapılan faaliyet hizmet ihracı olarak değerlendirilecek ve istisna kapsamında olmayacaktır.

3.3.9.3. Yurt Dışı İnşaat Faaliyeti Dolayısıyla Yapılan Giderler ve Oluşan Zararlar

Yurt dışı inşaat işi ile ilgili giderler sadece bu faaliyetle ilgili kazancın hesaplanmasında dikkate alınacak; bu faaliyetten zarar doğması halinde ise söz konusu zarar tutarı KKEG olarak beyannameye yazılacaktır.

Esasında şube şeklindeki örgütlenmeler, merkeze bağlı çalışan ve merkez hesaplarında konsolide edilen varlıklara, gelir ve giderlere sahip birimlerdir. Öte yandan, istisnaya tabi yurt dışı inşaat kazancının doğru şekilde belirlenebilmesi için, yurt dışı inşaat işine ilişkin gelir ve giderlerin hesaplarda ve alt hesaplarda doğru şekilde takibi gerekir.

Ayrıca, yurt dışı şubeler yabancı ülkelerin dar mükellefleri olacağından, kâr veya zararının hesaplanması konusunda sorun yaşanmaması için faturaların şube adına kesilmesi ve gider faturalarının da şube adına alınması uygun olacaktır.

3.3.9.4. Yurt Dışındaki İnşaat İşinin Tamamlanmasından Sonra Ödenen Faiz ve Kur Farkları

Yurt dışı inşaat işi ile ilgili gider ve zararların vergiye tabi kurum kazancından indirimine izin verilmemesi uygulaması, inşaat işinin tamamlanmasından sonra yapılan finansman giderleri açısından geçerli değildir.

Yurt dışında yapılan inşaat işlerinde kullanılmak üzere alınmış krediler için, inşaat işlerinin sona erdirilmesinden sonra ödenmesi gereken faiz ve kur farkları, bu işe ilişkin olarak elde edilen hasılatın yurt dışındaki inşaata harcanan kredi tutarı kadar kısmının Türkiye'ye getirilmesi şartıyla matrahtan indirilir.

Örneğin; (X) A.Ş.'nin Afganistan'da 2008 yılında başlayan inşaat işi için 10 yıl vadeli 500.000 TL kredi kullanılmış, iş iki yılda bitirilmiş ve yurt dışındaki şube kapatılmıştır. Kullanılan kredi için her yıl 25.000 TL faiz ödenmektedir. İnşaat işi ile ilgili 2.000.000 TL hasılat elde edilmiş ve bu iş dolayısıyla 400.000 TL kar oluşmuştur.

Bu durumda, şirketin Afganistan'da bulunan şubesini kapatması ve en az 500.000 TL hasılat tutarını Türkiye'ye transfer etmesi halinde, inşaat bittikten sonra sekiz yıl boyunca ödenecek olan faizlerin finansman giderleri kapsamında matrahtan indirilmesi mümkündür.

3.3.9.5. Yurt Dışındaki İnşaatın Elde Edilen Hasılatla İlişkin Kur Farkları

Yurt dışında **yapılmakta olan işlerden elde edilen hasılatın Türkiye'ye döviz olarak getirilmesi halinde**, anılan işlerin tamamlandığı geçici vergilendirme dönemine kadar söz konusu yabancı paraların değerlemesinden kaynaklanan kur farkları istisna kapsamında değerlendirilecektir. Bununla birlikte, söz konusu uygulamada yurt dışında gerçekleştirilen her bir işin bağımsız olarak değerlendirilmesi gerekir.

Örneğin; (Z) A.Ş. Almanya'da başlayan inşaat işi ile ilgili olarak 12.03.2012 tarihinde 200.000 euro hasılat elde etmiş ve bu hasılatını Türkiye'ye getirmiştir. TCMB'nin 12.03.2012 tarihi itibarıyla belirlediği döviz kuru 1.5 TL, 31.12.2012 tarihindeki döviz kuru ise 2 TL'dir.

Şirketin bu hasılatını Türkiye'de değerlemesinden dolayı 31.12.2012 tarihi itibarıyla oluşan $[(200.000 \text{ euro} \times 2) - (200.000 \text{ euro} \times 1.5)]$ 100.000 TL kur farkı kazancı istisnaya tabi tutulacaktır.

İstisna uygulamasına konu olan ve yurt dışında **yapılıp tamamlanan** işlerden doğan kazancın Türkiye'ye getirilmesi halinde, söz konusu yabancı paraların değerlemesinden kaynaklanan kur farklarının istisna kazançla ilişkilendirilmesi mümkün değildir.

3.3.9.6. Yurt Dışında Yapılan İnşaat İşleri Nedeniyle, Merkez ve Şube Arasındaki Cari Hesapların Değerlemesi

Yurt dışındaki işyerine merkez tarafından fatura düzenlenmek suretiyle ihraç olunan mal ve hizmetlerden doğan dövize bağlı alacak ve borçlar aynen mal veya hizmet ihracından doğan alacak ve borçlarda olduğu gibi değerlemeye tabi tutulacak ve değerlendirme farkları vergi matrahının tespitinde dikkate alınacaktır.

Türkiye’de bulunan merkez ile yurt dışındaki işyeri arasında gerçekleşen diğer para hareketlerinden doğan alacak ve borçların ise gerçek bir alacak ve borç niteliği taşımadığı açıktır. Bu nedenle, söz konusu para hareketlerine dayalı cari hesap bakiyelerinin değerlendirilmesine gerek yoktur. Buna göre, yurt dışından gönderilen paranın;

- Mal ve hizmet hareketine dayanmaması
- İhraç veya ithal edilen emtiaya yönelik olmaması
- Gerçek bir alacak ve borç niteliği taşımaması

durumunda değerlendirilmesine gerek bulunmamakla birlikte, yurt dışındaki şubeden merkeze gönderilen paranın kasa ya da banka mevcudu olarak VUK’un 280 ve 284. maddeleri uyarınca değerlemeye tabi tutulması ve oluşan kur farklarının da gelir veya gider hesapları ile ilişkilendirilmesi gerekir.

3.3.9.7. Geçici Olarak İhraç Edilen Makine ve Teçhizatın Türkiye’ye İthalinde Değerleme

Şirketlerin aktiflerinde yer alan makine ve teçhizatları, yurt dışında yapılan inşaat işleri ile ilgili olarak geçici şekilde ihraç etmeleri halinde, Türkiye’de amortisman ayrılmasına son verilecek; söz konusu makine ve teçhizatların Türkiye’ye ithalinde ise amortisman uygulaması kaldığı yerden devam edecektir.

Örneğin; 2010 yılında alınan, 100.000 TL maliyet bedeli ve 5 yıl amortisman süresi olan bir makine, 2012 yılında yurt dışı inşaat işi nedeniyle geçici olarak ihraç edilmiş ve 2014 yılında tekrar Türkiye’ye ithal edilmiştir.

Bu durumda, Türkiye’de 2 yıl amortisman uygulamasına tabi tutulan ve 40.000 TL amortisman ayrılan makine ile ilgili olarak, 2012

ve 2013 yıllarında amortisman hesaplanmayacak, 2014 yılı itibariyle yeniden amortisman ayrılmaya başlanacak ve 2016 yılı bitiminde amortisman uygulaması sonlandırılacaktır.

3.3.9.8. Türkiye’deki Merkez Genel Giderlerinden Yurt Dışında Yapılan İnşaat İşlerine Pay Verilmesi ve Diğer Hususlar

Yurt dışı inşaat kazancının ayrı şekilde hesaplanması gerektiği için, Türkiye’de yapılan genel giderlerden yurt dışı inşaat işine pay verilmesi durumunda, söz konusu paylar Türkiye’deki faaliyetlerden doğan kazancın tespitinde doğal olarak dikkate alınmayacaktır.

Yurt dışındaki inşaat işlerinin, KVK’da yer alan yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinden yapılan tevkifatla bir ilgisi yoktur. Bu nedenle, yurt dışı inşaat işlerinin istihkak ödemeleri üzerinden tevkifat yapılması söz konusu değildir.

3.3.10. Eğitim Tesisleri ile Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna

Devlete ait eğitim birimleri kurumlar vergisinden muaftır. Yarı kamusal mal niteliğinde olan eğitim hizmetlerini veren özel sektör firmalarının da desteklenmesi amacıyla, Kanunda sayılan özel okulların ve rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar beş yıl süreyle vergiden istisna tutulmuştur.

3.3.10.1. İstisnanın Kapsamı

İstisna kapsamına, 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunundaki²⁷ okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve ortaöğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar ile Bakanlar Kuru-

27 14.02.2007 tarih ve 26434 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

lunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar girer.

- Okul Öncesi Eğitim Okulu; 1739 sayılı Milli Eğitim Temel Kanununun 19, 20 ve 21. maddelerine göre kurulan ve mecburi ilköğretim çağına gelmemiş çocukların eğitimini sağlayan okulları,

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

- Ortaöğretim Okulları; 1739 sayılı Kanununun 26-30. maddelerinde belirtilen ve ilköğretime dayalı, en az üç yıllık öğrenim veren genel, mesleki ve teknik öğretim okullarını,

- Özel Eğitim Okulları; engelliler için açılan okul öncesi, ilköğretim ve ortaöğretim okullarını,

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

ifade eder. İstisna, okulların eğitim-öğretim, merkezlerin ise rehabilitasyon faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına uygulanır. Dolayısıyla, eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinde yer alan büfe, kantin, kafeterya ve kitap satış yeri gibi tesislerin işletilmesinden veya kiraya verilmesinden elde edilen kazançlar istisna kapsamında

değildir. Yemek ve konaklama hizmetlerinin okul bünyesinde verildiği ve bu hizmetlere ilişkin bedelin okul ücretine dahil olduğu durumlarda elde edilen kazanç herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın istisna uygulamasına konu olacak; yemek hizmetinin dışarıdan satın alınması istisna uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

Üniversiteye veya liselere hazırlık, bilgisayar, sürücü, dans, bale, mankenlik ve spor kursları gibi alanlarda faaliyet gösteren dershaneler ve özel öğretim kurumlarının işletilmesinden elde edilen kazançlar istisnaya konu edilmez. Kreş, gündüz bakımevi ve çocuk kulüpleri gibi işletmeler de, okul öncesi eğitim okulu çerçevesinde değerlendirilmeyecek ve istisnadan faydalanamayacaktır.

Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezi dışındaki sağlık tesislerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar da istisna kapsamı dışındadır.

3.3.10.2. İstisnadan Yararlanma Koşulları

İstisnadan yararlanmak isteyen eğitim kurumlarının faaliyete geçtikten sonra Gelir İdaresi Başkanlığına başvurması gerekir. Bu başvuru üzerine Milli Eğitim Bakanlığında görüş alınmakta ve bu görüşün olumlu olması halinde hem şirkete hem de ilgili vergi dairesi başkanlığı ya da defterdarlığa durum bildirilmektedir. Bunun dışında mükelleflerin herhangi bir başvurusu aranmamaktadır.

Rehabilitasyon merkezlerinin istisnadan yararlanabilmesi için Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile kamu yararına çalışan derneklere bağlı olmaları şarttır. Ayrıca, vakıf ve derneklerin senesinde veya tüzüğündeki amaçlar arasında genel insan sağlığına ilişkin kurumlar kurulması ve işletilmesiyle ilgili hükümlerin bulunması gerekir.

Ayrıca, rehabilitasyon merkezi işletmeye başlayacak olan vergiden muaf vakıflar ile kamu yararına çalışan dernekler de, istisnadan yararlanmak için Gelir İdaresi Başkanlığına başvuracaklardır.

3.3.10.3. İstisnanın Uygulama Süresi

Yukarıda sayılan eğitim ve rehabilitasyon merkezlerinin kazançları, faaliyete geçilen dönemden itibaren beş hesap dönemi kurumlar vergisinden istisnadır.

Kurum açma izin belgesinin daha önceki bir tarihi taşıması istisna uygulamasının süresini değiştirmez. Örneğin, kurum açma izin belgesini 2011 yılında alan bir okulun Eylül/2012 tarihinde faaliyete geçmesi halinde, bu okulun işletilmesinden elde edilen kazançlara 2012 - 2016 vergilendirme dönemlerinde istisna uygulanacaktır.

3.3.10.4. İstisna Süresi İçinde Yeni Okul veya Merkez Yapılması

İşletilen eğitim tesislerine ilave olarak yeni açılan okul veya merkezler, ayrı bir birim olarak değerlendirilecek ve ayrıca istisnadan yararlanacaktır. Diğer bir ifadeyle, istisna uygulaması okul veya merkez bazında yapılacaktır.

Örneğin; Ankara’da 2012 yılında bir ilköğretim okulunu işletmeye başlayan (X) A.Ş.’nin, 2013 yılında İstanbul’da bir ortaöğretim okulu açması halinde, bu iki okuldan elde edilen kazançlara ilişkin istisna ayrı ayrı uygulanır. Buna göre, Ankara’daki okuldan elde edilen kazanç 2012 - 2016; İstanbul’da faaliyete geçen okuldan elde edilen kazanç ise 2013 - 2017 yılları arasında istisnadan yararlanacaktır.

Mükelleflerin kayıtlarını, farklı yıllarda faaliyete geçen okullardan

elde edilen kazançları ayrı ayrı tespit etmeye imkân verecek şekilde tutması gerekir.

Diğer taraftan, ilgili mevzuat çerçevesinde yeni bir okul açılışı olarak tanımlanmayan mevcut okul kapasitesinin genişletilmesi veya başka bir binaya taşınması hallerinde, istisna uygulamasının yeniden başlaması söz konusu değildir.

3.3.10.5. İstisnadan Yararlanan İşletmenin Satılması veya Devredilmesi

Eğitim ve öğretim istisnasından yararlanan mükelleflerin bu işletmeleri başka bir kuruma devretmeleri halinde, devralan kurum istisnadan beş hesap dönemi değil, faydalanılmayan dönem kadar yararlanacaktır.

Örneğin; (X) A.Ş., 2010 yılı içinde faaliyete geçen özel okulunu 2012 yılında (Y) Limited Şirketine devretmiştir. Bu durumda, (X) A.Ş. 2010 ve 2011 yıllarında; (Y) Limited Şirketi ise 2012, 2013 ve 2014 yıllarında özel okuldaki elde ettiği kazançları vergiden istisna edecektir.

3.3.11. Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlara İlişkin İstisna

4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanununun²⁸ 12. maddesine göre;

- Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar gelir ve kurumlar vergisinden,

28 21.12.1999 tarih ve 23913 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

- Bu gemilerde ve yatlarda çalışan personele ödenen ücretler gelir vergisinden,

- Bu gemilere ve yatlara ilişkin alım, satım, ipotek, tescil, kredi ve navlun mukaveleleri; damga vergisi, harçlar, banka ve sigorta muameleleri vergisi ve fonlardan

istisnadır. Sicile kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesi ve devrinden elde edilen kazançlar, dar veya tam mükellef ayrımı yapılmaksızın tüm kurumlar vergisi mükelleflerince istisnaya tabi tutulacaktır.

Ayrıca, Türkiye’de inşa edilen ve Sicile kayıtlı olan gemi ve yatların, işletilip işletilmediğine bakılmaksızın devrinden elde edilen kazançlar da istisna kapsamındadır. Bu çerçevede, Sicile kayıt ettirilen gemilerin ve yatların işletilip işletilmediğine bakılmaksızın aynı sicile bir başkası adına tescil edilmek üzere devrinden elde ettikleri kazançlar, kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Örneğin; (Z) Limited Şirketinin başka bir tersane firmasına yapacağı kuru yük gemisini Sicile kaydettirerek işletmeksizin yurt içine veya yurt dışına satmasından elde edeceği kazanç, geminin satışı sonrasında da anılan sicile kaydının devam etmesi şartıyla vergisinden istisna edilecektir.²⁹

Ancak, Sicile kayıtlı gemilerin ve yatların otel veya restoran işletmeciliğinde (yüzer otel veya restoran) kullanılması sonucu elde edilen kazançlara istisna uygulanmayacaktır.

3.3.11.1. İstisna Kazanç Tutarının Tespiti

İstisna kazanç tutarı, gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen hasılatтан bu faaliyetlere ilişkin giderlerin düşülmesi suretiy-

29 Gelir İdaresi Başkanlığının 22.08.2011 tarih ve 181 sayılı özelgesi

le bulunur. Bu faaliyet nedeniyle oluşan giderler veya gemilerin işletilmesi sonucunda doğan zararlar, vergiye tabi kazançlardan indirilemez.

İstisnaya tabi işletme ve devir faaliyetleri nedeniyle doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri de kurumlar vergisinden istisna edilecektir. Ancak, bu işlerden elde edilen gelirlerin faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı alanlarda değerlendirilmesi sonucu oluşan kazançlar için istisna uygulanmaz.³⁰

3.3.11.2. Müşterek Genel Giderlerin Dağıtımı

Sicile kayıtlı gemilerin işletilmesinin yanı sıra başka faaliyetlerin de bulunması halinde, (varsa) müşterek genel giderlerin, bu faaliyetlerden elde edilen hasıllata orantılı olarak dağıtılması suretiyle kazanç tespit edilecektir.

Örneğin; Sedef A.Ş.'nin Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olan iki adet gemisinden birisi yük taşımacılığı işinde; diğer gemi ise restoran şeklinde dizayn edilerek hizmet sektöründe kullanılmaktadır. Bunun dışında şirket, kereste alım-satım işiyle de uğraşmakta ve tek merkezden yönetilmektedir. 2012 yılında;

Yük taşımacılığında	5.000.000 TL
Yüzer restorandan	2.000.000 TL
Kereste işinden	3.000.000 TL
Toplam	10.000.000 TL

30 Gelir İdaresi Başkanlığının 25.01.2012 tarih ve 305 sayılı özelgesi

hasılat elde edilmiş ve bu faaliyetlere yönelik olarak “770. Genel Yönetim Giderleri” hesabında 400.000 TL gider oluşmuştur.

Bu durumda, yüzer restoran şeklinde işletilen gemiden elde edilen kazanç istisna kapsamında olmayacak ve sadece yük taşımacılığı faaliyetinden elde edilen kazanç istisnadan yararlanacaktır. Gemiyle yapılan yük taşımacılığından elde edilen hasılatın toplam hasılatı oranı $[5.000.000 / 10.000.000]$ %50’dir. Buna göre, genel yönetim giderlerinin %50’si $[400.000 \times \%50]$ olan 200.000 TL istisna kazancın tespitinde dikkate alınacaktır.

3.3.11.3. Diğer Hususlar

Sicile kayıtlı gemilere ait malzeme ve sabit kıymetlerin, deniz taşımacılığı faaliyetinin yürütülebilmesi için gemide bulunması zorunlu olan malzeme ve sabit kıymetlerden olması halinde, bunların devrinden elde edilen kazançlar da istisnadan yararlanır.

Deniz taşımacılığında, zamana veya yüke bağlı olarak geminin tamamını veya bir kısmını taşıtana tahsis etmek suretiyle yük ve eşya taşıma taahhüt sözleşmelerine göre yapılan “Time-Charter İşletmeciliği” kapsamında elde edilen kazanç vergiden istisna edilir.

Ancak, Sicile kayıtlı gemilerin zamana ve yüke bağlı olmaksızın doğrudan kiraya verilmesi durumunda gemi işletmeciliği faaliyetinden söz edilemeyeceğinden elde edilen kira gelirine istisna uygulanmayacaktır.

Sicile kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançların gerçek kişi ortaklara kâr payı olarak dağıtılması halinde %15 tevkifat yapılacaktır. Tam mükellef kurumlar ile işyeri veya daimi temsilcisi aracılığıyla Türkiye’de kazanç elde eden dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr payları ise, iştirak kazançları istisnasından yararlanacağından tevkifata konu olmayacaktır.

3.3.12. Teknopark İstisnası

Ülkemizin teknoloji altyapısına katkıda bulunmak ve bilimsel araştırmaları teşvik ederek teknoloji yoğun üretim miktarını artırmak amacıyla hazırlanan Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu³¹ yürürlüğe girmiş, Kanun kapsamında 45 adet Teknoloji Geliştirme Bölgesi (TGB) kurulmuş ve bu bölgelerden 32'si faaliyete başlamıştır.³²

Bu Kanunda kurumlar vergisi, ücret geliri ve harçlara ilişkin istisnalara yer verilmiş, ayrıca KDV Kanununun geçici maddesinde de istisna düzenlemesi yapılmıştır.

Kurumlar vergisi istisnası, teknoparkların yönetici şirketleri ve buralarda faaliyet gösteren girişimciler açısından iki farklı uygulama konusudur.

TGB Kanununa göre, “yönetici şirketlerin” bölgenin kurulması, yönetilmesi ve işletilmesi çerçevesinde elde ettikleri kazançları 31.12.2023 tarihine kadar kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu faaliyetler dışında elde edilen (mevduat faizi gibi) kazançlar ise vergiye tabi tutulur. Ayrıca yönetici şirketlere, Kanunun uygulanması ile ilgili işlem vergileri yönünden de istisna sağlanmıştır.

Tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin yararlanabildiği geniş kapsamlı istisnanın düzenlendiği TGB Kanununun geçici 2. maddesine göre, teknoparklarda faaliyet gösteren kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran (sadece) bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2023 tarihine kadar kurumlar vergisinden müstesnadır.

31 06.07.2001 tarih ve 24454 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

32 Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, 2012 Yılı Kurumsal Mali Durum ve Beklentiler Raporu Temmuz 2012.

3.3.12.1. İstisnanın Kapsamı

Ar-Ge: Araştırma ve geliştirme, kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yazılım dahil yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütülen yaratıcı çalışmalar,

Yazılım: Bir bilgisayar, iletişim cihazı veya bilgi teknolojilerine dayalı bir diğer cihazın çalışmasını ve kendisine verilen verilerle ilgili gereken işlemleri yapmasını sağlayan komutlar dizisinin veya programların ve bunların kod listesini, işletim ve kullanım kılavuzlarını da içeren belgelerin, belli bir sistematik içinde, tasarlama, geliştirme şeklindeki ürün ve hizmetlerin tümü ile bu ürün ya da mal ve hizmetlerin lisanslama, kiralama ve tüm hakları ile devretme gibi teslim şekillerinin tümü

olarak tanımlanır. İstisnadan yararlanmak isteyen bir şirketin faaliyet konusunu yukarıda yer alan tanımlar çerçevesinde belirlemesi uygun olacaktır.

3.3.12.2. İstisnanın Şartları ve Özellikli Durumlar

İstisnadan yararlanmak için aşağıdaki şartların yerine getirilmesi gerekir.

- Faaliyetlerin **teknoparklarda** gerçekleştirilmesi
- Kazancın **yazılım ve Ar-Ge** faaliyetleri dolayısıyla elde edilmiş olması

İşletmelerin istisna kapsamında olmayan kazançları ise şunlardır;

- Yazılım ve Ar-Ge faaliyetleri dışındaki ticari işlemlerden elde edilen gelirler

- Yazılım ve Ar-Ge kapsamında olmakla birlikte Bölge dışında yürütülen faaliyetlerden elde edilen gelirler

- Olağandışı gelirler: Nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, yabancı para cinsinden aktifler dolayısıyla oluşan kur farkları ve iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler (Yazılım ve Ar-Ge'ye dayalı üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlardan doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri istisna kapsamındadır.)

Örneğin; (X) A.Ş.'nin teknoparktaki şubesinin geliştirdiği yazılımı kiralaması nedeniyle elde ettiği gelir, vergiden istisna olacak; bu faaliyet dolayısıyla elde edilen hasılatın bankaya yatırılması sonucu tahakkuk eden faiz geliri ise vergiye tabi tutulacaktır. Ancak, yazılım kiralaması ile ilgili satışın vadeli yapılması neticesinde oluşan vade farkı geliri de istisna kapsamında değerlendirilecektir.

İstisnadan yararlanan yazılım ve Ar-Ge projelerine ilişkin olarak TÜBİTAK ve benzeri kurumlardan hibe şeklinde sağlanan destek tutarları ile diğer kurumların bu mahiyetteki her türlü bağış ve yardımları, kurum kazancına dahil edilecek ve istisnadan yararlandırılacaktır. Geri ödeme koşuluyla sağlanan yardımlar ise borç mahiyetinde olduğundan ticari kazançta dahil edilmesi söz konusu değildir.

Örneğin; Defne A.Ş.'nin, ODTÜ Teknoparkında şubesi bulunmaktadır. Teknoparkta yer alan bu şube, gerçekleştirdiği bir Ar-Ge projesi dolayısıyla Sanayi, Bilim ve Teknoloji Bakanlığından hibe şeklinde 100.000 TL destek almıştır. Ayrıca bu hibenin dışında, Teknoparktaki Ar-Ge projesi dolayısıyla 50.000 TL kazanç sağlanmıştır.

Bu durumda şirketin muhasebe kayıtları ve vergilendirme işlemleri aşağıdaki şekilde olacaktır.

102 BANKALAR	100.000	
		602 DİĞER GELİRLER 100.000
		01. Teknopark hibe geliri 100.000
<hr/>		31.12
602 DİĞER GELİRLER	100.000	
		01. Teknopark hibe geliri 100.000
		690 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI 100.000

- Bu hibenin verilmesi işlemi KDV'ye tabi değildir.

- Şirketin (hibe ile birlikte) Teknopark şubesinin kazancı [100.000 + 50.000] 150.000 TL'dir. Bu tutar, "690 Dönem Karı veya Zararı" hesabı ile beyannamenin "Ticari bilanço karı" satırına aktarılacaktır. *Ayrıca 150.000 TL, beyannamenin bu bölümündeki "Teknopark istisnası" satırına yazılacak ve vergiden istisna edilecektir.*

İstisna, sadece bölgede yürütülen yazılım ve Ar-Ge'ye dayalı faaliyetlerinden elde edilen kazançlara tanınmış olduğundan, şirketlerin teknopark dışındaki destek, bakım ve uygulama danışmanlığı gibi hizmetlerden sağladıkları kazançlar istisna kapsamında değildir.

Örneğin; Kerem A.Ş.'nin Hacettepe Teknoparkında geliştirdiği ve sattığı bir yazılım programı ile ilgili olarak bölge dışında verdiği bakım hizmeti dolayısıyla elde ettiği gelir, vergiye tabi olacaktır.

Ayrıca, istisna uygulamasında kurumların tam veya dar mükellef olmasının bir önemi yoktur.

3.3.12.3. Teknoparklarda Gerçekleştirilen Seri Üretim Faaliyetleri

Teknoparklarda yer alan girişimcilerin yazılım ve Ar-Ge faaliyetleri sonucu meydana getirdikleri ürünleri seri üretime tabi tutarak pazarlamaları halinde, bu ürünlerin satılmasından elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmı istisnaya konu edilecek, üretim ve pazarlama dolayısıyla elde edilen kazançlar ise vergiye tabi tutulacaktır. Ancak, lisans ve patent gibi gayrimaddi haklara bağlanmamış olmakla birlikte uyarılama, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım ve benzeri faaliyetlerden elde edilen kazançlar da istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Seri üretim kapsamında elde edilen kazancın lisans ve patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmının belirlenmesinde transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırma yapılacaktır. KVK'daki transfer fiyatlandırması uygulamasında kullanılacak yöntemler aşağıdadır;

- Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi
- Maliyet artı yöntemi
- Yeniden satış fiyatı yöntemi
- Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellefin, işlemlerin mahiyetine uygun ola-

rak belirleyeceği diğer yöntemler (İşleme dayalı net kar marjı yöntemi, kar bölüşüm yöntemi ya da mükellefçe belirlenecek diğer yöntemler)

Örneğin; ODTÜ Teknoparkında 2009 yılından itibaren faaliyette bulunan (X) A.Ş., tıbbi cihazlarda kullanılacak sensör uygulamaları ile ilgili Ar-Ge faaliyetinde bulunmaktadır. Şirket, 2012 yılında Ar-Ge faaliyetlerini tamamlayarak ürünün patentini almış ve seri üretime geçmiştir. 2012 sonu itibariyle sensör üretimi ile ilgili olarak;

Satış hasılatı	500.000 TL
Üretim maliyeti	150.000 TL
Genel yönetim giderleri	50.000 TL
Satış kazancı [500.000 – 200.000]	300.000 TL

şeklinde gerçekleşmiştir. Bu durumda, maliyete ve dolayısıyla satış kazancına isabet eden gayrimaddi hak bedelinin ne kadar olduğunun tespit edilmesi gerekir. Söz konusu işlemden transfer fiyatlandırması yöntemlerinden herhangi birisi kullanılabilir. Bu nedenle, mükelleflerin emsal araması yaparak işlemin doğasına en uygun transfer fiyatlandırması yöntemini kullanmaları daha sağlıklı olacaktır. Ayrıca, alternatif transfer fiyatlandırması yöntemlerinin de bu tür işlemlerde kullanılabilirliği göz ardı edilmemelidir.

Transfer fiyatlandırması yönteminin uygulanması sonucu tespit edilen satış içerisindeki patent bedeline ilişkin payın %80 olduğu varsayılırsa;

$$(\text{Satış Kazancı}) 300.000 \times \%80 = \underline{240.000 \text{ TL}}$$

kurumlar vergisinden istisna edilecektir. 60.000 TL ise üretim ve pazarlama dolayısıyla elde edilen kazanç olarak kabul edilerek kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

3.3.12.4. Teknoparklarda Faaliyete Geçilmeden Önce Başlatılmış Projeler

Teknoparklarda yer alan girişimcilerin bölgede faaliyete geçmeden önce tamamladıkları yazılım ve Ar-Ge'ye dayalı projelerinden elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

Öte yandan, kurumların bölgede faaliyete geçmeden önce başlayıp bölgede devam ettirdikleri yazılım ve Ar-Ge projelerinden sağladıkları kazançlarının, teknoparklarda gerçekleştirilen kısmına isabet eden tutarı istisnadan yararlanır. İstisna edilecek tutar belirlenirken, teknoparklarda oluşan maliyetlerin toplam maliyete oranı esas alınır. Daha sağlıklı bir sonuç çıkması koşuluyla mükelleflerin başka bir yöntem kullanmaları da (kullanılan doğrudan işgücü miktarı gibi) mümkündür.

Örneğin; Sefer A.Ş. 10.03.2010'da başlattığı muhasebe yazılımı çalışmalarını, 07.06.2011 tarihinden itibaren Hacettepe Teknoparkında devam ettirmiş ve 2012 yılında sonlandırdığı çalışmalarına ilişkin yazılım hakkını 500.000 TL'ye kiralamıştır. Projenin toplam maliyeti 100.000 TL, teknoparkta gerçekleştirilen çalışmalara isabet eden maliyet ise 70.000 TL'dir.

Bu durumda, yazılım hakkının kiralanması sonucu elde edilen kazanç vergiden istisnadır. Ancak bu istisna, yalnızca teknoparkta gerçekleştirilen çalışmalara sari olarak uygulanır.

Kazanç [500.000 – 100.000]	400.000 TL
(Teknoparktaki maliyet / toplam maliyet) 70.000/100.000	% 70
Teknoparktaki faaliyete isabet eden gelir [400.000 x % 70]	280.000 TL
Teknopark dışı faaliyet geliri [400.000 x % 30]	120.000 TL

Sefer A.Ş., kazancının 280.000 TL’lik kısmını istisnaya tabi tutacak, 120.000 TL üzerinden ise kurumlar vergisi hesaplayarak ödeyecektir.

3.3.12.5. İstisna Kapsamındaki Kazançların Dağıtılması

Yönetici şirketlerde dahil olmak üzere, teknoparklarda faaliyet gösteren kurumların bu bölgelerde elde ettikleri kazançları dağıtım halinde, gerçek kişi ortaklara dağıtılan kâr paylarından %15 tevkifat yapılacaktır. Tam mükellef kurumlar ile işyeri veya daimi temsilcisi aracılığıyla Türkiye’de kazanç elde eden dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr payları ise tevkifata tabi olmayacaktır.

Ancak, GVK’nın geçici 62. maddesi kapsamında, 31.12.2002 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde teknoparklardan elde edilen istisna kazançların dağıtılması halinde kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılmayacaktır.

3.3.12.6. İstisna Uygulamasında Süre

İstisnanın uygulama süresi, 6170 sayılı Kanunla birlikte 31.12.2023 tarihine uzatılmıştır. İstisna süresinin başlangıcı ise, yönetici şirketten izin alınarak bölgede fiilen faaliyete geçilen tarih olacaktır.

Bu istisna mükelleflere tanınan bir hak niteliğindedir. Yapılacak değerlendirmede istisnadan yararlanılmaması veya Ar-Ge indirimi uygulamasının tercih edilmesinin uygun görülmesi halinde, personelin ücretlerine ilişkin istisnadan da vazgeçilmek suretiyle normal vergileme rejimine dönülmesi ve istisnadan vazgeçilmesi mümkündür. Diğer bir deyişle, Ar-Ge indiriminden yararlanmak isteyen ve teknoparkta faaliyet gösteren mükellefler, ücretlilerin vergiden müstesna tutulması ile ilgili istisnayı da bırakmak suretiyle teknopark istisnasından vazgeçebilirler.

3.3.12.7. İstisna Kazançlarla İlgili Beyan ve Bildirim Yükümlülüğü

TGB Uygulama Yönetmeliğine³³ ve Gelir İdaresi Başkanlığının fiilli uygulamasına göre yönetici şirket, kuruluşunun Ticaret Sicili Gazetesinde ilanından sonra ilgili vergi dairesine başvuruda bulunacaktır. Faaliyetlerinin kurumlar vergisinden istisna edilmesini isteyen işletmeler ise yine ilgili vergi dairesine müracaat edeceklerdir. Bu müracaata, bölgede faaliyette bulunulduğunu gösteren yönetici şirketten alınan bir belge eklenecektir. Girişimciler, istihdam ettikleri tüm araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge projelerindeki personelin listesini, görev tanımlarını, nitelik ve çalışma sürelerini yönetici şirkete onaylattıktan sonra aylık olarak vergi dairesine bildireceklerdir. Bu bildirimlerin bir örneğinin de muhtasar beyanname yönünden bağlı olunan vergi dairesine verilmesi gerekir.

Vergi dairelerince mükelleflere, istisna uygulamasına ilişkin olarak herhangi bir belge verilmeyecektir. Teknoparklarda faaliyet gösteren mükellefler, işe başlama, işi bırakma ve diğer değişiklikler konusunda VUK'da yer alan hükümlere uymak zorundadır.

33 19.06.2002 tarih ve 24790 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

3.3.12.8. Ar-Ge İndirimi ile Teknopark İstisnasının Birlikte Değerlendirilmesi

Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamalarının % 100'ü oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi" beyanname üzerinden mahsup konusu yapılır.

Ar-Ge indirimine ilişkin düzenleme, TGB Kanununda yer alan istisnanın tamamlayıcısı niteliğindedir. Ar-Ge indirimi uygulamasında faaliyet yerinin önemi yoktur. Ayrıca, teknoparklara ilişkin istisnadan yararlanılmaması veya vazgeçilmesi koşuluyla, teknoparklarda kurulan Ar-Ge departmanlarında yapılan harcamalar da Ar-Ge indirimine konu edilir. Teknopark istisnasından yararlanılması durumunda ise, teknoparkta yapılan harcamalar Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilmez.

3.3.12.9. İstisna Kazancın Tespitinde Dikkate Alınması Gereken Hususlar

İstisna kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekir. Bu hususlar dikkate alındığında, teknoparklarda faaliyet gösterecek kurumların şube olarak değil, müstakil şirketler şeklinde örgütlenmeleri istisna kazançların tespiti ve muhasebe işlemleri açısından daha uygun olacaktır.

Teknoparklardaki istisnaya konu faaliyetler dolayısıyla oluşan zararlar, diğer faaliyetlere ilişkin kazançlardan indirilemez. Söz konusu zarar tutarının, beyannamenin "Kanunen kabul edilmeyen gider" satırına yazılması gerekir.

Örneğin; (Z) A.Ş., İzmir Teknoparkında yer alan şubesindeki istisnaya tabi yazılım faaliyeti sonucunda 60.000 TL zarar etmiştir. Ayrıca, Şirketin teknopark dışındaki merkezinin kazancı 200.000 TL'dir.

Bu durumda beyanname aşağıdaki şekilde olacaktır.

Ticari bilanço kârı [200.000 - 60.000]	140.000 TL
KKEG (Serbest bölge zararı) (+)	60.000 TL
Kurumlar vergisi matrahı [140.000 + 60.000]	200.000 TL
Ödenecek kurumlar vergisi [200.000 x %20]	40.000 TL

İstisna kapsamına giren faaliyetler ile diğer işlerin birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler, bu faaliyetler ile ilgili maliyetlerin birbirine oranı esas alınarak dağıtılır.

İstisna kapsamına giren ve girmeyen faaliyetlerde ortak kullanılan tesisat, makine ve vasıtaların amortismanlarının, bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerekir. Hangi işlerde ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar, müşterek genel giderlerle birlikte dağıtımına tabi tutulur.

Teknoparklarda faaliyet gösteren mükelleflerin vakıflardan taşınmaz kiralamarı halinde, vakfa yapacakları kira ödemeleri üzerinden (vakfın vergiden muaf olup olmadığına bakılmaksızın) %20³⁴ oranında vergi kesintisi yapmaları gerekir. Yönetici şirketlerin ano-

34 2006/11449 sayılı BKK uyarınca

nim şirket olarak kurulması zorunlu olduğundan, bu şirketlerden yapılan kiralamalar vergi kesintisine tabi değildir.

3.3.12.10. Diğer Vergisel Teşvikler

a) KDV

KDV Kanununun geçici 20. maddesinde, “*Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa göre teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde münhasıran bu bölgelerde ürettikleri ve sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden müstesnadır.*” hükmü yer alır.

KDV istisnası, süre yönünden gelir ve kurumlar vergisini referans almaktadır. Buna göre, istisna uygulamasının bitiş tarihi 31.12.2023’tür. İstisna süresinin uzatılması halinde KDV istisnası da aynı süreye göre uzayacaktır.

KDV istisnası yazılım faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetlere uygulandığından, Ar-Ge faaliyetleri dolayısıyla yapılacak teslim ve hizmetler istisna kapsamı dışındadır.

Teknoparklara ilişkin KDV istisnası kısmi istisna niteliğinde olup bu teslimler nedeniyle yüklenilen KDV, Kanunun 30/a ve 32. maddelerine göre indirim konusu yapılamaz. İndirimi mümkün bulunmayan bu KDV’ler ise kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır. Ancak, yazılım teslimine ilişkin faaliyet kurumlar vergisi açısından da istisnadan yararlanıyorsa, söz konusu satışlar dola-

yısıyla yüklenilen KDV sadece istisna kazançla ilgili yapılacak hesaplamada kullanılır.

Örneğin; Marmara Teknoparkında faaliyet gösteren (X) A.Ş. geliştirdiği muhasebe yazılımını 500.000 TL bedelle satmıştır. Ayrıca, satışla ilgili olarak yüklenilen KDV 50.000 TL'dir.

Bu satış üzerinden KDV hesaplanmayacaktır. Yüklenilen 50.000 TL KDV ise, KDV beyannamesi üzerinde indirim konusu yapılamayacak; daha önce indirim konusu yapıldıysa, KDV beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırına aktarılacaktır.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, (X) A.Ş.'nin bu faaliyeti dolayısıyla elde ettiği kazancın kurumlar vergisi istisnası kapsamında olup olmadığıdır. İstisna kapsamında satış yapılması durumunda yüklenilen KDV, yalnızca istisna kazancın tespitinde dikkate alınacak ve vergiye tabi faaliyetler dolayısıyla elde edilen kurum kazancıyla ilişkilendirilmeyecektir.

Ayrıca, yazılım ve Ar-Ge faaliyetleri sonucu meydana getirilen ürünlerin seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları halinde, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların lisans ve patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmının istisnaya tabi olacağı, üretim ve pazarlama dolayısıyla elde edilen kazançların ise vergiye tabi tutulacağı hususu, yüklenilen KDV'nin ne kadarlık kısmının gider yazılacağı konusunda önem arz eder.

Söz konusu örnekte, yapılan satışın seri üretime ilişkin olarak gerçekleştiği ve satış bedelinin % 60'lık kısmının gayrimaddi hak bedeline isabet ettiği varsayılırsa;

- $50.000 \times \% 60 = 30.000$ TL KDV istisnaya tabi kazancın tespitinde,

- $50.000 \times \% 40 = 20.000$ TL KDV ise vergiye tabi kazancın tespiti

gider olarak dikkate alınacaktır. İstisna, sadece bölgede üretilecek yazılım programı ve lisanslarını kapsayacak olup bölge dışında yaratılan KDV istisna kapsamı dışındadır. KDV istisnasından yönetici şirketler yararlanamaz.

b) Gelir vergisi

TGB Kanununun geçici 2. maddesine göre, bölgede çalışan Ar-Ge ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31.12.2023 tarihine kadar vergiden istisnadır. İstisna uygulaması ile ilgili özellikli durumlar aşağıda açıklanmıştır.

- Araştırma, yazılım ve Ar-Ge çalışmaları dışında kalan görevler dolayısıyla ödenen ücretler istisna kapsamında değildir. Teknik Ar-Ge personeli dışında kalan ve istisnadan yararlanacak olan destek personelinin (idari işler, temizlik işleri vb.) sayısı Ar-Ge personeli sayısının yüzde onunu aşamaz.

- Personelin hem bölge içinde hem de bölge dışında çalışıyor olması halinde sadece bölge içerisinde çalışılan süreye isabet eden ücret kısmı gelir vergisinden istisnadır. Ancak, teknoparklarda yer alan girişimcilerin yürüttükleri Ar-Ge projesi kapsamında çalışan Ar-Ge personelinin, bölgede yürüttüğü görevle ilgili olarak yönetici şirketin onayı ile bölge dışında geçirmesi gereken süreye ait ücretlerinin bir kısmı (Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınarak hazırlanacak yönetmeliğe göre) gelir vergisi kapsamı dışında tutulur.

- İstisna uygulanabilmesi için, Ar-Ge personelinin listesinin aylık olarak yönetici şirkete onaylatılması ve ilgili vergi dairesine verilmesi gerekir.

c) Harçlar ve Damga Vergisi

Teknoparklarda yer alan ve gerçek veya tüzel kişiler adına kayıtlı gayrimenkullerin ifraz, taksim ve birleştirme işlemleri tapu harcından müstesnadır. İstisna, teknoparkların sınırları içinde kalan gayrimenkullerle sınırlı olmak üzere uygulanır.

Ayrıca yönetici şirket, TGB Kanununun uygulanması ile ilgili olarak düzenlenen kâğıtlardan ve yapılan işlemlerden dolayı damga vergisi ve harçtan muaftır.

3.3.13. Serbest Bölgelerde Uygulanan İstisna

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun³⁵ 6. maddesine göre serbest bölgeler, Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber; serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerlerdir. Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz.

5084 sayılı Kanunla³⁶ 06.02.2004 tarihi itibarıyla değiştirilen bu maddeye göre, bölgelerde vergi mevzuatına ilişkin hükümler uygulanmaya başlanmıştır, tam ve dar mükelleflerin bölgedeki gelir ve ku-

35 15.06.1985 tarih ve 18785 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

36 06.02.2004 tarih ve 25365 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

rumlar vergisi muafiyeti sona erdirilmiş ve istisna düzenlemesine geçilmiştir.

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin VUK hükümleri çerçevesinde defter tutmaları ve kayıt düzenine uymaları gerekir. Serbest bölgelerde şubesi bulunan firmalar, şubelerinin kayıtlarını merkez bilançolarında konsolide edecekler ve bu şubenin kâr veya zararını da içeren tek bir beyanname düzenleyeceklerdir.

5084 sayılı Kanunla 2004 yılında, 5810 sayılı Kanunla da 2008 yılında değiştirilen geçici 3 üncü maddenin son halinde yer alan kurumlar vergisine ilişkin hükümler aşağıdadır.

“Geçici Madde 3 – Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih (06.02.2004) itibarıyla serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin;

*a) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla **faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı** olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır.*

.. Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar;

*a) Serbest bölgelerde **üretim faaliyetinde** bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır...*”

3.3.13.1. 06.02.2004 Tarihine Kadar Ruhsat Almış Mükelleflere Yönelik Geçiş Dönemi İstisnası

06.02.2004 tarihine kadar (bu tarih dahil) serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin, ruhsatla-

rında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır.

Ruhsat almak üzere ilgili mercilere başvurmuş olmakla birlikte, 06.02.2004 tarihine kadar henüz faaliyet ruhsatı alamamış mükellefler istisna hükmünden faydalanamazlar.

İstisna, sadece faaliyet ruhsatında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlere ilişkindir. Dolayısıyla, serbest bölgelerde şubesi bulunan kurumlar ile kanuni veya iş merkezi serbest bölgelerde olan mükelleflerin, bu bölgeler dışında yürüttükleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

3.3.13.2. İstisna Kazanç Tutarının Tespiti

Serbest bölgelerdeki faaliyetlerden elde edilen hasılatın bu faaliyetlere ilişkin olarak yapılan giderlerin düşülmesi sonucu bulunacak kazanç vergiden istisnadır.

Serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri de istisna kapsamındadır. Aynı şekilde, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler neticesinde elde edilen hasılatın, serbest bölge faaliyetlerine ilişkin yapılacak ödemelerde kullanılıncaya kadar geçici olarak serbest bölgelerde mevduat hesaplarında veya repo işlemlerinde değerlendirilmesi sonucu elde edilen gelirler de istisnadan yararlanır. Bunun dışında, serbest bölgelerdeki bankalardan elde edilmiş olsa dahi faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirlere istisna uygulanmaz.

Örneğin; Merkezi Ankara’da bulunan (X) A.Ş.’nin, 2002 yılında faaliyet ruhsatı almış olan ve Antalya Serbest bölgesinde kimyevi ürün satışı işiyle uğraşan bir şubesi bulunmaktadır. Bu şubenin 15 Mayıs 2012 tarihinde elde ettiği 50.000 TL hasılat, 13 Haziran 2012 tarihinde yapılacak borç ödemesinde kullanılmak üzere serbest bölgede şubesi bulunan (Y) Bankasında repo şeklinde değerlendirilmiş ve repo işleminden 1.000 TL gelir elde edilmiştir.

Buna göre, elde edilen 1.000 TL repo geliri de istisnadan yararlanacaktır. Ancak;

- Şirketin merkezi tarafından serbest bölgedeki şubeye transfer edilen paraların repo işlemlerinde değerlendirilmesi,
- Serbest bölge şubesinin elde ettiği hasılatın, bölge faaliyetleri çerçevesinde yapılacak ödemelerde kullanılması amacının bulunmaması,
- Söz konusu ödemelerde kullanılacak tutarların serbest bölge dışındaki bankalara yatırılması

sonucu oluşacak gelirler istisna kapsamında olmayacaktır.

İstisna kapsamında bulunan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı olarak izlenmesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekir.

Teknoparklarda olduğu gibi serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflere, TÜBİTAK ve benzeri kurumlar tarafından hibe şeklinde sağlanan destek tutarlarının kurum kazancına dahil edilmesi ve bu tutarların istisnadan yararlandırılması gerekir.

3.3.13.3. Müşterek Genel Giderler ve Amortismanların Dağıtımını

Merkezi veya şubesi serbest bölgelerde bulunan mükelleflerin hem serbest bölgedeki hem de serbest bölge dışındaki faaliyetlerine ilişkin müşterek genel giderleri, merkezde ve şubede oluşan maliyetlerin toplam maliyetler içindeki oranı dikkate alınarak dağıtılır.

Aynı şekilde, bölge içi ve dışındaki faaliyetlerde kullanılan iktisadi kıymetlerin amortismanlarının, esas itibarıyla her bir işte kullanıldıkları gün sayısı dikkate alınarak dağıtılması gerekir. Hangi işlerde ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar, müşterek genel giderlerle birlikte dağıtıma tabi tutulur.

Buna göre ortak genel giderlerin dağıtımında;

$$\frac{\text{Ortak genel giderler} \times \text{İndirim kapsamındaki faaliyet dolayısıyla oluşan maliyet}}{\text{Toplam maliyet}}$$

formülü uygulanacaktır.

Örneğin; (Y) Limited Şirketinin Türkiye’deki merkezi ve serbest bölgedeki şubesi ayakkabı imalâtı ve satışı faaliyetinde bulunmaktadır.

- Türkiye’deki merkezin vergiye tabi kazancına ilişkin hesaplar:

Satış hasılatı	350.000 TL
Satılan malın maliyeti	180.000 TL

- Serbest bölge şubesinin istisnaya tabi kazancına ilişkin hesaplar:

Satış hasılatı	150.000 TL
Satılan malın maliyeti	50.000 TL

Ayrıca, bu iki işletme dolayısıyla yapılan ortak giderler ve iki işletmede de kullanılan iktisadi kıymetlerin amortisman tutarları aşağıdadır;

Ortak genel yönetim giderleri	20.000 TL
Amortismanlar	50.000 TL
- Türkiye'deki merkeze isabet eden 30.000 TL	
- Serbest bölgeye isabet eden 20.000 TL	

Bu durumda;

Satılan toplam mamul maliyeti [180.000 + 50.000]	230.000 TL
Ortak genel giderlerden Türkiye'deki merkeze verilmesi gereken pay [180.000/230.000 x 20.000]	15.650 TL
Ortak genel giderlerden serbest bölgeye verilmesi gereken pay [50.000/230.000 x 20.000]	4.350 TL

olarak hesaplanacaktır.

Böylece;

Türkiye'deki merkezin maliyeti [180.000 + 15.650 + 30.000]	225.650 TL
Türkiye'deki merkezin kazancı [350.000 – 225.650]	124.350 TL
Serbest bölgedeki şubenin maliyeti [50.000 + 4.350 + 20.000]	74.350 TL
Serbest bölgedeki şubenin kazancı [150.000 – 74.350]	75.650 TL

olacaktır.

BeYannamenin ilgili satırları ve ödenecek vergi ise aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı [124.350 + 75.650]	200.000 TL
Serbest bölge istisnası (-)	75.650 TL
Kurumlar vergisi matrahı [200.000 - 75.650]	124.350 TL
Hesaplanan kurumlar vergisi [124.350 x %20]	24.870 TL

3.3.13.4. Vergi Tevkifatı

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin, GVK ve KVK uyarınca vergi kesintisine tabi ödemeler üzerinden yaptıkları tevkifatları sorumlu sıfatıyla beyan edip ödemeleri şarttır.

Örneğin; Serbest bölgede faaliyet gösteren bir işletmenin, yabancı bir şirketten gayrimaddi hak kiralaması veya avukatına serbest meslek ödemesinde bulunması durumunda %20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Bu bölümde anlatılan istisna hükmünün kâr dağıtımına bağlı olarak yapılacak vergi kesintisine etkisi yoktur. Dolayısıyla, kurumlar vergisi mükellefleri bu bölgelerde elde ettikleri kazançlarını dağıtmaları halinde, kâr payları üzerinden elde edenin hukuki niteliğine göre vergi kesintisi yapacaklardır.

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin, bankalarda bulunan mevduat hesaplarına tahakkuk ettirilen faizler ile repo kazançları, GVK'nın geçici 67. maddesine göre vergi kesintisi tabi tutulur.

Mükelleflerin yaptıkları vergi kesintilerini muhtasar beyanname ile beyan etmeleri zorunlu olmakla birlikte, istisna uygulaması veya diğer nedenlerle kesilen bir verginin olmaması durumunda muhtasar beyanname verilmeyecektir.

3.3.13.5. İmalat Faaliyetlerine Uygulanacak İstisna

Serbest bölgede imalat faaliyetinde bulunan mükelleflerin, bölgede imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları, Türkiye'nin Avrupa Birliğine tam üyeliğinin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar kurumlar vergisinden istisnadır.

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

- Üretim dışı faaliyetlerden,
- Serbest bölge dışında üretilen malların satışından,
- Faaliyet ruhsatında belirtilen alan dışında üretilen malların satışından,

- Serbest bölgede veya serbest bölge dışında fason olarak imal edilen ürünlerin satışından

elde edilen kazançlar istisna kapsamında değildir. İstisna uygulamasında, imal edilen ürünün yurt dışına ya da yurt içine satılmasının bir önemi yoktur. Mükelleflerin bu istisnadan yararlanabilmesi için;

- Bölgede “imalat” faaliyetinde bulunmak üzere almış oldukları ruhsatın bir örneğini

- Sanayi sicil belgesi ve kapasite raporunun bir örneğini

- İmalat faaliyetinde kullanılacak araç parkını gösteren bir listeyi

yeni mükellefiyet tesis ettirenler mükellefiyet tesisinde, durum değişikliklerinde ise (yeni bir alanda imalata başlayacak mükelleflerin bu durumu ruhsatlarına işlettirdikten sonra) değişikliği müteakiben verecekleri ilk geçici vergi beyannamesi ekinde vergi dairesine vermeleri gerekir.

İmalat faaliyetinin serbest bölgede yapılması gerekmekte olup imalatın belli safhalarında dışarıdan fason hizmet satın alınması istisna uygulamasına engel teşkil etmez. Ancak;

- Fason imalatın sadece sanayi sicil belgesi veya faaliyet ruhsatında yazılı üretim kapsamında yaptırılması

- Üretimin, fason imalattan çok işletmenin kendi imalatından oluşması

- İmalat faaliyetleriyle ilgili olarak istisnadan yararlanacak kazanç tutarının fiili kapasite kullanımı ile sınırlı olması

- İş riskinin ve organizasyonunun üstlenilmesi

- Hammadde ve yardımcı maddelerin temin edilmesi

gerekir. Serbest bölgede imalat faaliyetinde bulunan bir mükellefin emtia alım satımı işiyle de uğraşması durumunda, imalat faaliyetlerinden elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilecek; faaliyet ruhsatının 06.02.2004 tarihinden önce alınmış olması hali saklı kalmak kaydıyla, ticari faaliyetten elde edilen kazançlar ise istisna kapsamında olmayacaktır.

Örneğin; 06.02.2004 tarihinden sonra konfeksiyon imalatı ve satışı faaliyetinde bulunmak üzere Mersin Serbest Bölgesinden ruhsat almış olan Eylül A.Ş.'nin gelirleri aşağıdadır.

Bölgedeki fabrikada imal edilen konfeksiyon ürünlerinin satışından elde edilen kazanç (Ürünlerin düğme dikimi ve ütüleme işleri fason olarak yaptırılmıştır.)	300.000 TL
Şirketin bölge dışında bulunan fabrikasında imal ettiği ayakkabıları bölgedeki işletmesi üzerinden satması sonucu oluşan kazanç	100.000 TL
Bölgedeki işletmenin makine alım satımı dolayısıyla elde ettiği kazanç	50.000 TL
Bölgeden elde edilen gelirlerin vadeli olarak bankaya yatırılması sonucunda oluşan faiz geliri	10.000 TL

Bu durumda vergiden istisna edilen ve vergiye tabi olan kazançlar aşağıdaki şekilde belirlenecektir.

- İmal edilen konfeksiyon ürünlerine ilişkin bitim işi olarak tabir edilen düğme dikimi, ütüleme ve benzeri işlerin fason olarak yaptırılması halinde, bu tür işlerin toplam işçilik maliyetindeki payı işletmenin kendi imatları dolayısıyla yüklendiği işçilik maliyetinden

daha az olacağından, imalat faaliyetinden elde edilen 300.000 TL kazancın tamamı istisna kapsamındadır.

- Bölge dışında imal edilen ayakkabıların bölgede bulunan işletme aracılığıyla satışından elde edilen 100.000 TL kazanç,

- Faaliyet ruhsatında belirtilen konfeksiyon işi dışında, makine alım satımı dolayısıyla oluşan 50.000 TL kazanç,

- İmalat faaliyeti dışında elde edilen faiz geliri olan 10.000 TL

ise istisna kapsamında değildir.

3.3.13.6. Serbest Bölgelerde Gerçekleşen Birleşme ve Devir Hallerinde İstisna Uygulaması

Serbest bölgede faaliyet gösteren bir şirketin birleşmesi veya devir olması halinde; şirket adına düzenlenmiş bulunan faaliyet ruhsatının Ekonomi Bakanlığı tarafından devralan kurum adına yenilenmesi ve yenileme işlemi sonrası da devralan şirketin bölgede faaliyet gösteriyor olması durumunda, devralan şirket de geçici 3. maddedeki istisna hükmünden yararlanacaktır.

Yalnızca faaliyet ruhsatının devri veya satın alınması şeklinde gerçekleşen işlemler sonucu alınan ruhsatlar ile istisna kapsamında faaliyette bulunulamayacaktır.

3.3.13.7. Faaliyet Ruhsatlarında Belirtilen Sürenin Uzatılması

Serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükellefler, 06.02.2004 tarihi itibarıyla aldıkları faaliyet ruhsatlarında öngörülen sürenin sonuna kadar istisnadan yararlanırlar. 06.02.2004 tarihinden sonra, mükelleflerin faaliyet ruhsatlarının süresinin çeşitli nedenlerle (inşaat süresi ile ilgili süre uzatımları hariç) uzatılması durumunda, istisna süresinin de uzaması söz konusu olmayacaktır.

3.3.14. Diğer İndirimler ve İstisnalar

Yukarıda sayılan istisnalar dışında kalan ve diğer kanunlarda düzenlenen istisnalar dolayısıyla oluşan kazançlar bu satıra yazılır.

Kağıt ortamında verilen beyannamelerde bu satırın doldurulması halinde, indirim ve istisna konusu kazançların nelerden oluştuğunu açıklayan bir yazı beyannameye eklenecektir. E-beyannameye bu satırının doldurulması durumunda ise, her bir indirim ve istisnanın hangi mevzuattan veya işlemten kaynaklandığı belirtilecek ve ayrı satırlara yazılacaktır.

Ayrıca, rehberin “3.3.1.” bölümünde açıklanan gider ve gelirler de bu satıra yazılarak beyannameye dahil edilecektir.

3.4. Kâr ve İlaveler Toplamı

Bu satıra herhangi bir tutar yazılmasına gerek kalmayacak ve sistem tarafından, [Ticari bilanço kârı + KKEG + Önceki yıl ayrılan finansman fonu] toplanarak otomatik olarak kaydedilecektir.

3.5. Cari Yıla Ait Zarar, İstisnalar ve İndirimler Toplamı

Sistem, [Ticari bilanço zararı + Zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler] toplamını alacak ve bu satıra yazacaktır.

3.6. Zarar

“Cari yıla ait zarar, istisnalar ve indirimler toplamı”nın, “Kâr ve ilaveler toplamı”ndan büyük olması durumunda şirketin “mali bilançosu” zararlı olacaktır.

Cari yılda zararı bulunan şirketler doğal olarak, “Kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler” (bağış ve yardımlar, Ar-

Ge ve yatırım indirimi) bölümünü doldurmayacak ve bu istisna ve indirimleri beyannameye dahil etmeyeceklerdir.

Diğer taraftan, Ar-Ge indirimi ile ilgili satırların bilgi amaçlı olarak doldurulması mümkündür.

3.7. Kâr

“Kâr ve ilaveler toplamı”nın, “Cari yıla ait zarar, istisnalar ve indirimler toplamı”ndan büyük olması durumunda şirketin “mali bilançosu” kârlı olacaktır. Bu satır da sistem tarafından kaydedilecektir.

3.8. Diğer Geçmiş Yıl Zararları, İstisnadan Kaynaklanan Geçmiş Yıl Zararları, Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yıl Zararları

Bu satırlara sistem tarafından otomatik giriş yapılabilmesi için şirketin kârlı olması şarttır. Mahsup edilebilecek maksimum geçmiş yıl zararı tutarı, “Kâr” satırında yazılı olan miktarla sınırlı olacaktır. Geçmiş yıl zararlarının indirilmesinde en eski yıla öncelik verilecek; aynı yıla ilişkin zararların mahsubunda ise istisnadan kaynaklanan zarar tutarı öncelikle mahsup edilecektir.

Geçmiş yıl zararlarının beyannameye indirimi ile ilgili çeşitli hatalar yapılmaktadır. Zarar mahsubu ile ilgili KVK’daki düzenlemeler, e-beyanname uygulamaları ve zarar mahsubu hakkının kaybedilmemesi için yapılması gereken işlemler aşağıda açıklanmıştır.

3.8.1. Zarar Mahsubu

Kurumların ticari faaliyetlerinden doğan zararlar, belli şartların sağlanması halinde sonraki dönemlerde doğan kazançlarından indirilir.

3.8.1.1. Geçmiş Yıl Zararları

Beyanname, her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar kurum kazancından indirilir. Bir hesap dönemi içerisinde oluşan zararın, müteakip beş hesap döneminde oluşacak kârlarla mahsup edilememesi halinde indirim imkânı ortadan kalkar.

Zarar mahsubunun vergi uygulamasında beş yıllık süre ile sınırlandırılmasındaki neden, beş yılı aşan zararların “sermayede eksilme” olarak değerlendirilmesidir. Sermayede meydana gelen eksilmelerin ise gider olarak yazılması mümkün değildir.

3.8.1.2. Devir ve Bölünme Durumunda Zarar Mahsubu

Devir veya tam bölünme hallerinde varlıkları devralan kurumlar, devralınan veya bölünen kurumların öz sermaye tutarını geçmeyen zararlarını mahsup edebilirler. Kısmi bölünme işleminde ise zarar mahsubu yapılması söz konusu değildir.

Tam bölünme işleminde, bölünen kurumun öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zarar kısmı mahsup edilir.

Öz sermaye, kurumun VUK uyarınca devir veya bölünme tarihi itibarıyla tespit edilmiş olan öz sermayesidir. Aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark öz sermayeyi teşkil eder. Devralınan veya bölünen kurumun öz sermaye tutarının sıfır veya negatif olması halinde bu kurumların zararları mahsup edilemez.

Devir ve bölünme halinde zarar mahsubu yapılabilmesi için;

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

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

gerekir. “*Aynı faaliyete devam*” şartı 5520 sayılı Kanunla getirilmiştir. Bu şart, mülga 5422 sayılı Kanunda yer alan “*aynı sektörde faaliyet gösterme*” şartından daha dar kapsamlıdır. Buna göre devralan kurumların, devir veya bölünme tarihinden itibaren en az beş yıl süreyle, devralınan veya bölünen kurumların faaliyetlerini devam ettirme zorunluluğu vardır.

Vergiden kaçınma amacıyla ekonomiye kazandırılması mümkün olmayan kurumların devir veya bölünme suretiyle devralınması ya da devralınan veya bölünen kurumların faaliyetinin beş yıllık süre içinde arızı hale getirilerek kısmen durdurulması veya sona erdirilmesi gibi hallerde zarar mahsubu mümkün değildir.

Örneğin; Tekstil sektöründe faaliyet gösteren (X) A.Ş., 2012 yılında yine aynı sektörde faaliyet gösteren (Y) A.Ş.’ye KVK hükümleri çerçevesinde devrolmuştur. Devir tarihi itibarıyla (X) A.Ş.’nin bilançosu aşağıdaki gibidir.

Aktif		Pasif	
100 Kasa	20.000	500 Sermaye	140.000
153 Ticari Mallar	120.000	570 Geçmiş Yıl Zararları (-)	90.000
252 Binalar	60.000	- 2010 yılı zararı	30.000
		-2011 yılı zararı	60.000
		300 Banka Kredileri	150.000

- (X) A.Ş. son beş yıla ilişkin beyannamesini kanuni süresinde vermiştir. Devralan şirket tarafından (X) A.Ş.’nin faaliyetleri devam ettirilmektedir.

- Aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark (X) A.Ş.’nin öz sermayesi olacaktır. Buna göre öz sermaye, [200.000 – 150.000] **50.000 TL** olarak bulunacaktır.

Yukarıda açıklanan kısıtlamaya göre de öz sermaye tutarını aşan zarar, devralan (Y) A.Ş.’de indirim konusu yapılamayacaktır. Bu nedenle, (X) A.Ş.’nin 2010 ve 2011 yılından gelen toplam [(30.000 + 60.000)] 90.000 TL’lik zararının ancak öz sermaye tutarına kadar olan kısmı [50.000 TL] (Y) A.Ş. tarafından zarar mahsubuna konu edilecek; geriye kalan **40.000 TL zarar ise (Y) A.Ş. tarafından mahsup edilemeyecektir.**

- (Y) A.Ş. tarafından indirilebilecek 50.000 TL zararın hangi yıldan kaynaklandığı serbestçe belirlenecek ve bu zararın 2011 yılından geldiğinin kabul edilmesi devralan (Y) A.Ş.’nin lehine olacaktır. 2011 yılından gelen 50.000 TL zarar tutarı 5 yıl boyunca mahsuba konu edilebilecektir.

(Y) A.Ş.’nin kendisine ait mali bilanço bilgilerinin de aşağıdaki şekilde olduğu kabul edilirse, tüm bu veriler ışığında doldurulması gereken 2012 yılı e-beyannamesi şu şekilde oluşacaktır.

2010 yılı zararı	20.000 TL
2011 yılı zararı	80.000 TL
2012 yılı kârı	500.000 TL

GEÇMİŞ YIL ZARARLARI		
Yıl	Tip	Zarar
2007	İstisnadan Kaynaklanan Zararlar	
2007	Diğer Zararlar	
2008	İstisnadan Kaynaklanan Zararlar	
2008	Diğer Zararlar	
2009	İstisnadan Kaynaklanan Zararlar	
2009	Diğer Zararlar	
2010	İstisnadan Kaynaklanan Zararlar	
2010	Diğer Zararlar	20,000
2011	İstisnadan Kaynaklanan Zararlar	
2011	Diğer Zararlar	130,000
TOPLAM		150,000,00

Kar ve İlaveler Toplamı	500,000,00
Cari Yıla Ait Zarar, İstisna ve İndirimler Toplamı	
ZARAR	0,00
KAR	500,000,00
Diğer Geçmiş Yıl Zararları	150,000,00
İstisnadan Kaynaklanan Geçmiş Yıl Zararları	0,00
Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yıl Zararları	150,000,00
İndirime Esas Tutar	350,000,00

Yıl içinde gerçekleştirilen devir ve bölünme işlemleri neticesinde, devrolan ya da bölünen kurumun kıst dönem cari yıl zararlarının, devralan şirketin cari yıl beyannamesine nasıl dahil edileceği konusunda meslek mensuplarının tereddüde düştüğü görülmektedir.

Bu durumda, devrolan şirketin devir tarihine kadar olan kıst dönem faaliyet zararları, devralan şirketin cari yıl beyannamesinde **geçmiş yıl zararı** olarak gösterilecek ve sorun çözülecektir.³⁷

3.8.1.3. Yurt Dışı Zararların Mahsubu

Kurumların yurt dışı faaliyetlerinden doğan zararlar, belli koşullar dahilinde kazançtan indirilir. Ancak, kazançları Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna edilen faaliyetlere ilişkin yurt dışı zararların

37 Gelir İdaresi Başkanlığının 16.09.2010 tarih ve 86 sayılı özelgesi.

mahsup imkânı yoktur. Örneğin, yurt dışı inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançlar Türkiye’de vergiden istisna olduğundan, bu faaliyetlerden doğan zararlar vergiye tabi kazançlardan indirilemez.

Türkiye’de indirim konusu yapılan yurt dışı zararların ilgili ülkede de mahsup edilmesi veya gider olarak dikkate alınması durumunda beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, mahsup ya da gider yazılmadan önceki tutar olacaktır.

Örneğin; (Y) Limited Şirketinin 2011 ve 2012 yıllarındaki yurt içi ve yurt dışı faaliyet sonuçları aşağıdadır:

Hesap Dönemi	Yurt Dışı Faaliyetleri Sonucu	Yurt İçi Faaliyetleri Sonucu
2011	30.000 Zarar	10.000 Kâr
2012	40.000 Kâr	60.000 Kâr

2012 yılında yabancı ülkede verilen beyannamedeki 40.000 TL kazançtan, 2011 yılına ait 30.000 TL geçmiş yıl zararı düşülmüş ve 10.000 TL kazanç beyan edilmiştir. Yabancı ülkede yapılan zarar mahsubu sonucunda mükellefin e-beyanname üzerindeki 2011 ve 2012 yılları uygulamaları şu şekilde olacaktır.

2011 yılı beyannamesi

Yurt içi faaliyet sonucu	10.000 TL Kâr
Yurt dışı faaliyet sonucu	(-) 30.000 TL Zarar
Matrah	Yok
Devreden zarar	20.000 TL

2012 yılı beyannamesi

Yurt içi faaliyet sonucu	60.000 TL Kâr
(Mahsup öncesi) Yurt dışı faaliyet sonucu	40.000 TL Kâr
Toplam	100.000 TL Kâr
Geçmiş Yıl Zararı (-)	20.000 TL
Matrah [100.000 – 20.000]	80.000 TL
Hesaplanan vergi [80.000 x %20]	16.000 TL

Yurt dışı faaliyetlerden doğan zararların Türkiye’de beyan edilen kazançlardan indirebilmesi için aşağıdaki şartlara uyulmalıdır.

a) Faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının (zarar dahil), her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisini haiz kuruluşlara incelettirip rapora bağlatılması

Faaliyette bulunulan yabancı ülkede denetim yetkisine sahip 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 onaylatılması zarar mahsubu açısından şarttır.

Ayrıca, söz konusu denetim kuruluşlarınca hazırlanan rapor ekinde yer alacak vergi beyanları ile bilanço ve gelir tablosunun da yabancı ülkedeki yetkili makamlara onaylatılması zorunludur.

b) Yukarıda açıklanan raporun aslı ile birlikte tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine verilmesi

Mükelleflerin yurt dışı zararlarını mahsup edebilmeleri için yukarıda açıklanan şekilde hazırlanmış son beş yıla ilişkin raporlarını ilgili vergi dairesine ibraz etmiş olmaları şarttır.

Örneğin; 2012 yılında yurt dışı faaliyetlerinden zarar eden bir şirketin bu zararını beyanname üzerinden mahsup edebilmesi için; 2008, 2009, 2010, 2011 ve 2012 hesap dönemleri ile ilgili yurt dışındaki yetkili makamlarca hazırlanacak raporu vergi dairesine ibraz etmiş olması gerekir. Böylece, 2012 hesap dönemine ilişkin yurt dışı zararlar (Bu faaliyet sonucu oluşan kazancın Türkiye'de vergiden istisna edilmemiş olması şartıyla) indirim konusu yapılacaktır.

Öte yandan, 2008-2011 yıllarına ilişkin raporların her yıl verilmesine gerek olmayacak ve raporlar zarar mahsubunun yapılacağı dönemde bir seferde ibraz edilecektir. (Yurt dışı faaliyet sonuçlarının Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi konusunda rehberin "3.3.9.1." bölümüne bakılmalıdır.)

3.8.1.4. İş Ortaklıklarının Zararının Mahsubu

Kurumlar vergisi mükellefiyetini tercih eden iş ortaklıkları vergi hukuku açısından bağımsız bir kişilik sayılmakta, defter tutma, stopaj sorumluluğu ve diğer mükellefiyetler açısından ortaklarından tamamen ayrı şekilde değerlendirilmektedir. İş ortaklıklarının faaliyetinden doğan kazanç kurumlar vergisine tabi tutulur ve vergi sonrası kazanç ortaklara dağıtılır.

İş ortaklıkları belli bir süre için kurulan ve yıllara sari işleri nedeniyle kâr veya zararı ileriki yıllarda oluşan yapılardır. Bu nedenle, kurumlar vergisi mükellefi olmayı tercih eden ve işin bitimiyle birlik-

te sonlandırılacak olan iş ortaklığının zarar etmesi durumunda, söz konusu zarar tutarlarının iş ortaklığına ortak olan firmaların beyannameleri üzerinden indirilmesi mümkün değildir.

Buna göre, iş ortaklığını oluşturacak şirketlerin mükellefiyet tesisi konusunda, ortaklık faaliyeti sonucunda zarar edilmesi ihtimalini de göz önüne alarak karar vermeleri yerinde olacaktır.

3.8.1.5. 6111 Sayılı Kanun Kapsamında Zarar Mahsubu

Kamuoyunda “Af Kanunu” olarak da adlandırılan 6111 sayılı Kanunun 6. maddesine göre, kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah artırımında buldukları yıllara ait zararlarının % 50’si, 2010 ve izleyen yılların kazançlarından mahsup edilemez.

Örneğin; Yaren A.Ş. 2008 yılı beyannamesinde 100.000 TL zarar beyan etmiştir. Şirket, 2011 yılında 6111 sayılı Kanunun matrah artırımını hükümlerinden faydalanmış ve asgari tutarları dikkate almak suretiyle 2008 yılı matrahını artırmıştır. Buna göre, 2008 yılı zararının yarısı olan $[100.000/2]$ 50.000 TL, 2010 ve izleyen yılların beyannamelerinde indirim konusu yapılamayacaktır.

Hemen belirtmek gerekir ki, 2010 yılı öncesi kurumlar vergisi beyannamelerinde mahsup edilmiş olan geçmiş yıl zararları ile ilgili düzeltme yapılmasına gerek yoktur. Örneğin, bir önceki örnekte yer alan 2008 yılı zararının, 2009 yılına ilişkin beyannamede mahsup edilmesi durumunda, herhangi bir düzeltme işlemi yapılmayacaktır.

3.8.1.6. Muafiyetten Kurumlar Vergisi Mükellefiyetine Geçen Kurumlarda Zarar Mahsubu

Kurumlar vergisinden muaf olan kurumlar, kurumlar vergisi ödemekle birlikte gelir ve giderlerinin doğru tespiti amacıyla işletme hesabı veya bilanço usulüne göre defter tutarlar.

Çeşitli nedenlerle muafiyeti ortadan kalkan kurumlar, vergiden muaf oldukları dönemde oluşan ticari zararlarını, mükellef olunan dönemde e-beyanname üzerinden indirim konusuna edemeyeceklerdir.

Örneğin; 2008 yılında kurulan ve muafiyetten yararlanan (X) Üretim Kooperatifi, muafiyet şartlarını 2012 yılı itibariyle kaybetmiştir. Kooperatifin 2009 ve 2010 yılı bilançolarında toplam 100.000 TL zararı bulunmaktadır.

Buna göre, vergiden muaf olunan dönemde oluşan 100.000 TL zararın, 2012 yılı kurumlar vergisi beyanamesi üzerinden indirim konusu yapılması mümkün değildir.

3.8.2. Geçmiş Yıl Zararlarının Beyannameye Mahsubunda Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar

Geçmiş yıl zararlarının bu ayırmada açıklanan şekilde hesaplanması ve manuel olarak e-beyanamenin “Geçmiş yıl zararları” bölümüne yazılması gerekir. Bu bölüme yazılan tutarlar otomatik olarak “Diğer geçmiş yıl zararları, İstisnadan kaynaklanan geçmiş yıl zararları, Mahsup edilecek toplam geçmiş yıl zararları” satırlarına aktarılacak ve kazanç bulunması halinde indirim konusuna edilecektir.

Örneğin; Kerem A.Ş.’nin bilgileri ve beyanamesi aşağıdadır.

2009 yılı zararı	10.000 TL
2010 yılı zararı	20.000 TL
2011 yılı zararı	40.000 TL
2012 yılı kârı	25.000 TL

Kurumun 2012 yılı kârının 25.000 TL olması nedeniyle; “Geçmiş yıl zararları” bölümüne 2009, 2010 ve 2011 yılı zararları sırasıyla yazılacak, sistem tarafından “Mahsup edilecek toplam geçmiş yıl zararları” bölümüne 2009 yılından 10.000 TL ve 2010 yılından 15.000 TL zarar tutarının toplamı olan 25.000 TL aktarılacak, şirketin matrahı sıfır olarak gösterilecek ve geriye kalan 45.000 TL geçmiş yıl zararı 2012 yılında dikkate alınamayacaktır.

Kar ve İlaveler Toplamı	25.000,00
Cari Yıla Ait Zarar, İstisna ve İndirimler Toplamı	
ZARAR	0,00
KAR	25.000,00
Diğer Geçmiş Yıl Zararları	25.000,00
İstisnadan Kaynaklanan Geçmiş Yıl Zararları	0,00
Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yıl Zararları	25.000,00
İndirime Esas Tutar	0,00

Cari yıl zararları gelir tablosu hesaplarıyla ticari ve mali bilançoaya yansıtılır. Matrahın tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olan zararlar ise “KKEG” satırına yazılacaktır.

Örneğin; Eren A.Ş.’nin bilgileri aşağıdadır.

2011 yılı zararı	30.000 TL
2012 yılı yurt içi satış kazancı	50.000 TL
2012 yılı istisnaya tabi faaliyete ilişkin yurt dışı zararı	40.000 TL

Şirketin 2012 yılı kazancı [50.000 – 40.000] 10.000 TL olmasına rağmen, istisnaya tabi faaliyet dolayısıyla oluşan zarar matrahtan düşülemeyecek ve 40.000 TL zarar KKEG satırına yazılacaktır. Diğer taraftan 2011 yılı zararı olan 30.000 TL kazançtan indirilecektir.

Ticari Bilanço Karı		10.000
Ticari Bilanço Zararı		
İLAVELER		
Türü	Tutarı	
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler		40.000
TOPLAM		40.000,00
ZARAR OLSA DAHI İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER		
Türü	Açıklama	Tutarı
TOPLAM		
Kar ve İlaveler Toplamı		50.000,00
Cari Yıla Ait Zarar, İstisna ve İndirimler Toplamı		
ZARAR		0,00
KAR		50.000,00
Diğer Geçmiş Yıl Zararları		30.000,00
İstisnadan Kaynaklanan Geçmiş Yıl Zararları		0,00
Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yıl Zararları		30.000,00
İndirime Esas Tutar		20.000,00

Geçmiş yıl zararlarının beyannamede indirimi ile ilgili çeşitli hatalar yapılmaktadır. Bu nedenle, zarar mahsubu hakkının kaybedilmemesi için yapılması gereken işlemler GİB'in özelgeleri çerçevesinde aşağıda açıklanmıştır.

a) İlgili hesap döneminde kazancı olmasına ve indirim konusu yapılabilecek geçmiş yıl zararı bulunmasına rağmen, geçmiş yıl zararlarını dikkate almayan mükelleflerin, bu dönemi izleyen yıllarda söz konusu geçmiş yıl zararlarını mahsuba konu etmeleri mümkün değildir. Ayrıca, kazanç beyan edilen dönemde geçmiş yıl zararlarını mahsup etmeyerek bu hakkından vazgeçen mükelleflerin, kazanç beyan edilen dönem beyannamesini düzeltmeleri ve geçmiş yıl zararlarını indirim konusu yapmaları da söz konusu olmayacaktır.

Örneğin; (Z) A.Ş.'nin bilgileri aşağıdaki gibidir.

2009 yılı zararı	50.000 TL
2010 yılı zararı	40.000 TL
2011 yılı kârı	100.000 TL
2012 yılı kârı	150.000 TL

Şirket 2011 yılı beyannamesi üzerinde [50.000 + 40.000] 90.000 TL zarar mahsubu hakkı bulunmasına rağmen, bu hakkını kullanmamış ve 2009-2010 yılları zararlarını kazancından düşmemiştir.

Bu durumda, kârlı olduğu yılda (2011) zarar mahsubu hakkını kullanmayan Şirketin 90.000 TL zararını 2012 yılı beyannamesi üzerinde mahsuba konu etmesi mümkün değildir. Ayrıca mükellef, 2011 yılı beyannamesini düzeltmek suretiyle de zarar tutarını indirim konusu yapamayacaktır.

Bu uygulamaya göre, meslek mensuplarının idareyle ve mükellefleriyle sorun yaşamamaları açısından geçmiş yıl zararları bölümünün dikkatle doldurulması önem arz etmektedir.

b) Gönüllü matrah artırımı, sehven unutmama ve benzeri nedenlerle beyannamede gösterilmeyen geçmiş yıl zarar tutarlarının, daha sonra düzeltme beyannamesi verilmesi suretiyle düzeltilmesi veya ileriki yıllarda verilecek olan beyannamelerde mahsuba konu edilmesi mümkün değildir³⁸.

38 Gelir İdaresi Başkanlığının 23.09.2010 tarih ve 366 sayılı özelgesi

Örneğin; (X) Limited Şirketinin bilgileri aşağıdaki şekildedir.

2010 yılı zararı	100.000 TL
2011 yılı kârı	250.000 TL
2012 yılı kârı	400.000 TL

Şirket 2011 yılı beyannamesi üzerinde 100.000 TL zarar mahsubu hakkı olmasına rağmen, matrahını yükseltmek amacıyla geçmiş yıl (2010) zararını indirim konusu yapmamış, 2011 yılı e-beynamesinde 250.000 TL kazanç göstermiştir.

Bu durumda, kârlı olduğu yılda (2011) zarar mahsubu hakkını kullanmayan Şirketin, 100.000 TL zararını 2012 yılı beyannamesi üzerinde indirim konusu etmesi mümkün değildir. Ayrıca mükellef, 2011 yılı beyannamesini düzeltmek suretiyle de zarar tutarını dikkate almayacaktır.

c) Zarar beyan edilen hesap dönemlerinde geçmiş yıl zararlarının beyannamede gösterilmemesi ve kazanç beyan edilen ilk hesap döneminde bu zararların indirim konusu yapılması durumunda ise, geçmiş yıl beyannamelerinin düzeltme zamanasını hükümleri de dikkate alınarak düzeltilmesi ve her yıla ilişkin zarar tutarlarının ayrı ayrı gösterilmesi şartıyla geçmiş yıl zararlarının cari yıl beyannamesinde mahsubu mümkündür.³⁹

39 Gelir İdaresi Başkanlığının 11.05.2011 tarih ve 490 sayılı özelgesi

Örneğin; (Y) A.Ş.'nin bilgileri aşağıdadır.

2010 yılı zararı	300.000 TL
2011 yılı zararı	200.000 TL
2012 yılı kârı	700.000 TL

Şirket 2011 yılı beyannamesinde 200.000 TL cari yıl zararı beyan etmiş, 2010 yılı zararı olan 300.000 TL'yi ise 2011 yılı beyannamesinde göstermemiŐtir.

Bu durumda, Şirketin [300.000 + 200.000] 500.000 TL zararını 2012 yılı kârından düşebilmesi mümkündür. Ancak, bu mahsup hakkının kullanılabilmesi için 2011 yılı e-beyannamesinin düzeltilmesi ve 2011 yılı beyannamesine 2010 yılı zararının (300.000 TL) yazılması şarttır. Düzeltme işlemi sonucunda 2012 yılı kârından geçmiş yıl zararları düşülecek ve kalan [700.000 - 500.000] 200.000 TL üzerinden 40.000 TL vergi ödenecektir.

Kârın yetersiz olması veya zarar edilmesi dolayısıyla kullanılmayan geçmiş yıl zararları bir sonraki yıl beyannamesine otomatik olarak aktarılmadığından, bu zararların bir hak kaybına mahal vermeyecek şekilde beyannamelere dikkatle yazılması uygun olacaktır.

3.9. İndirime Esas Tutar

“Kâr” satırındaki tutardan “Mahsup edilecek toplam geçmiş yıl zararları” satırındaki tutarın çıkarılması sonucu bulunacak olumlu fark

bu satıra yazılır. Geçmiş yıl zararları kârdan büyükse bu satır sıfır olarak gösterilir.

3.10. Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler

Kurumların bağış ve yardımları ile bazı indirim ve istisnalarını e-beyannameye yer alan “*Kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler*” bölümüne eklemeleri ve matrahın tespitinde dikkate almaları gerekir.

Ne olursa olsun, kurum kazancı (İndirime esas tutar) bulunmaması durumunda aşağıda açıklanacak istisna, bağış ve indirimlerin beyanname üzerinden düşülmesi mümkün değildir.

Bu bölümde yer alan indirim ve istisna tutarları, cari yılda kazanç yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapılamazlarsa gelecek yıllara devretmezler (Ar-Ge ve yatırım indirimi hariç). İstisna ve indirimler beyannameye yer alan sıraya uyularak mahsup edilir. Ayrıca, her bir istisna veya indirim miktarının belirlenmesinde KVK’da ve 1 seri no.lu KVK Tebliğinde yer alan hesaplamalar dikkate alınmalıdır.

Ayrıca, 2012 yılında sisteme dahil edilen “Girişim sermayesi fonu” ve “Türkiye’den yurtdışı mukimi kişi ve kurumlara verilen hizmetler”e ilişkin indirim uygulaması da aşağıda açıklanacaktır.

3.10.1. Risturnlar

Risturn, kooperatiflerin ortakları ile yaptığı işlemlerden doğan kazançlarının ortaklara dağıtılmasıdır. Tüketim, üretim ve kredi kooperatiflerinin ortakları için hesapladıkları risturnlar vergiden istisna

edilir. Ortakların yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri tutarlardan harcanmayarak iade edilen kısımlar da kooperatifin türüne bakılmaksızın istisnadan yararlanır. İade nakden veya hesaben yapılabilir.

Öte yandan, 6009 sayılı Kanunla KVK’da yapılan değişiklik sonucu, 5200 sayılı Tarımsal Üretici Birlikleri Kanununa⁴⁰ göre kurulan birliklerin üyeleri ile yaptıkları muameleler de risturn istisnası kapsamına alınmıştır.

1) Tüketim Kooperatifleri

Tüketim kooperatiflerinde, ortakların kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine göre hesaplanan risturnlar vergiden istisnadır.

Buna göre, ortakların satın aldığı malların kıymetine göre hesaplanan risturnların istisnadan yararlanabilmesi için satın alma fiilinin, “kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılama” amacına yönelik olması gerekir. Kooperatiflerin ortaklarına bu maddelerin dışında sattıkları mallardan (elektrikli ev aletleri, halı, mobilya vb.) sağladıkları kazançlar kurumlar vergisine tabi tutulur.

2) Üretim Kooperatifleri

Üretim kooperatiflerinde, ortakların üreterek kooperatife sattıkları veya kooperatiften üretim faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların değerine göre hesaplanan risturnlar vergiden istisna edilir.

Buna göre, ortakların ancak kendileri tarafından üretilip kooperatife sattıkları mallar ile sadece kendi üretim faaliyetlerinde kullanmak

40 06.07.2004 tarih ve 25514 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

üzere satın aldıkları malların kıymetlerine göre hesaplanan risturnlar istisnadan yararlanacaktır.

3) Kredi Kooperatifleri

Kredi kooperatiflerinde, ortakların kullandıkları kredilere göre hesaplanan risturnlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Kredi işlemi dışındaki, taşımacılık, üretim ve benzeri işlemler ortaklarla yapılsa dahi istisnaya tabi olmayacaktır.

4) Tarımsal Üretici Birlikleri

Risturn istisnası ile ilgili maddenin sonuna 6009 sayılı Kanunla, “*Bu bent hükümleri, 5200 sayılı Tarımsal Üretici Birlikleri Kanununa göre kurulan Birliklerin üyeleri ile yaptıkları muameleler hakkında da uygulanır.*” ifadesi eklenmiştir.

Bu değişiklikle birlikte risturn istisnasının, 5200 sayılı Kanun uyarınca kurulan birliklerin üyeleri ile yaptıkları işlemlere de uygulanması sağlanmış ve kapsam tarımsal üretici birliklerini de içine alacak şekilde genişletilmiştir. Bu bölümde yapılan tüm açıklamalar söz konusu birlikler açısından da geçerlidir.

Risturnların ortaklara dağıtımı, kâr dağıtımı sayılmaz. Risturnun nakden veya aynı değerde mal ile ödenmesi istisnanın uygulanmasına engel değildir. Risturn istisnasından faydalanılması için;

- Risturna tabi kazancın ortaklarla yapılan işlemlerden kaynaklanması
- Ortaklarla yapılan faaliyetler sonucu doğan kazancın, *kooperatif veya birlik esas faaliyet konusuyla ilgili olması* gerekir.

Örneğin; Sivas Tarımsal Üretici Birliğinin taşımacılık işi yapması dolayısıyla oluşacak kazancı, faaliyet ortaklarla yapılırsa dahi risturn istisnasından yararlanamaz.

Örneğin; Kayseri Tüketim Kooperatifinin kredi vermesi dolayısıyla oluşacak kazancı, kredi işlemi ortaklarla yapılırsa dahi risturn istisnasından faydalanamayacaktır.

Risturn istisnası, yalnızca ortaklarla ortaklık statüsü kapsamında yapılan işlerden kaynaklanan kazançlarla ilgilidir. Bundan dolayı, ortaklarla ve ortak dışı kimselerle yapılan işlerden doğan kazançların ayrı şekilde tespiti gerekir. Ayırma işleminde, ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine oranı esas alınır. Hesaplanan risturnların ortaklara dağıtılması halinde kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılmayacak ve bu tutarların ortaklarca gelir vergisi beyannamesi ile beyanı da söz konusu olmayacaktır.

Örneğin; Süt alımı ve ortaklara yem satışının yanında taşımacılık faaliyetiyle de uğraşan tarımsal kalkınma kooperatifinin; süt alımı ve yem satışı gibi ortaklık statüsünde ortaklarla yaptığı iş hacmi saptanacak ve bu tutar ile ortaklık statüsü dışında yapılan taşımacılık faaliyetinin iş hacmi toplanarak yıllık genel iş hacmi bulunacaktır. Ortaklarla yapılan iş hacmi de, genel iş hacmine oranlanarak risturn istisnası hesaplanacaktır.⁴¹

Ortaklarla yapılan işin hacmi	100.000 TL
Ortak dışı faaliyetler sonucu oluşan hasılat	400.000 TL
Kazanç	50.000 TL

41 Gelir İdaresi Başkanlığının 08.10.2008 tarih ve 97969 sayılı özelgesi.

- (Ortaklar ile yapılan işlemler) 100.000 / (Toplam iş hacmi) 500.000 = %20

Buna göre, elde edilen ve ortaklara dağıtılacak olan kazancın %20'si [50.000 x %20] olan 10.000 TL kurumlar vergisinden istisna olacak ve kâr dağıtımı sırasında da vergi kesintisine tabi tutulmayacaktır.

3.10.2. Ar-Ge İndirimi

Mükelleflerin, münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme faaliyetleri çerçevesinde işletme bünyesinde yapmış oldukları harcamaların %100'ü kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınır.⁴²

KVK'da yer alan Ar-Ge indirimi dışında, uygulama özellikleri daha farklı olan ve esas itibarıyla yine harcamaların %100'ü oranında matrahtan indirim hakkı tanıyan 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanun⁴³ yürürlüğe girmiştir. Bu iki uygulamaya paralel olarak beyannamede “*Ar-Ge indirimi (KVK Mad. 10/1-a)*” ve “*Ar-Ge indirimi (5746 Sayılı Kanun Mad.3)*” şeklinde iki satır açılmıştır.

3.10.2.1. KVK'da Yer Alan Ar-Ge İndirimi

Mükellefler, yaptıkları Ar-Ge harcamalarını gider ya da maliyet olarak dikkate alırlar. Bu düzenleme ile ticari bilanço kârının tespitinde indirim konusu yapılan harcamaların beyanname üzerinden bir kez daha indirimi sağlanmakta ve yapılan 100 TL tutarındaki Ar-Ge harcaması 200 TL olarak gider yazılmaktadır.

KVK'da yer alan indirim “*proje bazlı*” olarak uygulanır.

42 KVK'nın 10/1-a maddesi

43 12.03.2008 tarih ve 26814 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

3.10.2.1.1. Ar-Ge Faaliyetlerinin Kapsamı

Ar-Ge indirimine konu edilecek harcamaların aşağıdaki faaliyetlere yönelik olması gerekir:

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

Bu faaliyetlerin, mükelleflerin oluşturacakları Ar-Ge departmanlarında projeye bağlı olarak yürütülmesi şarttır.

Ar-Ge Projesi; Amacı, kapsamı (genel ve teknik tanımı), süresi, bütçesi, özel şartları, diğer kurum, kuruluş, gerçek ve tüzel kişilerce sağlanacak aynı ve/veya nakdi destek tutarları, sonuçta doğacak ihtira haklarının paylaşım esasları belirlenmiş ve Ar-Ge faaliyetinin her safhasını açıklayacak mahiyette ve bilimsel esaslar çerçevesinde hazırlanan projeyi ifade eder.

Aşağıda sayılan faaliyetler ise Ar-Ge kapsamında değerlendirilmez:

- Pazar araştırması ya da satış promosyonu, kalite kontrol, sosyal bi-

limlerdeki arařtırmalar, petrol, doęalgaz, maden rezervleri arama ve sondaj faaliyetleri, icat edilmiř ya da mevcut geliřtirilmiř sūreçlerin kullanımı, biçimsel deęiřiklikler

- Bilimsel ve teknolojik yenilik doğurmayan rutin faaliyetler, ilk kuruluş aşamasında kuruluş ve örgütlenmeyle ilgili araştırma giderleri, proje sonucunda geliştirilen ürüne ilişkin fikri mülkiyet haklarının korunmasına yönelik çalışmalar ve numune verilmek amacıyla prototiplerden kopyalar çıkarılıp dağıtılması ve reklam amaçlı tüketici testleri

Ar-Ge faaliyeti, denemelerin son bulduğu ve ilk üretimin yapıldığı aşamada sona erer. Bu tarihten sonra yapılan harcamalar Ar-Ge kapsamında değerlendirilmez. 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 kapsamındadır. Ancak, ticari üretimin planlanması, seri üretim sürecine ilişkin çalışmalar ve ürünün tanıtılması amacıyla numune üretilmesi Ar-Ge faaliyeti değildir.

3.10.2.1.2. Ar-Ge Harcamaları

Ar-Ge departmanlarında yapılan harcamaların indirimine konu edilmesi için bazı özellikleri taşıması gerekir.

- **İlk madde ve malzeme giderleri:** Her türlü direkt ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ara mamul, yedek parça ve benzeri giderler ile amortisman uygulamasına konu olmayan maddi ve gayrimaddi kıymet iktisaplarına ilişkin giderleri kapsar. Henüz Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılmamış olan hammadde ve diğer malzemelere ilişkin maliyet tutarlarının stoklar hesabında; kullanılan, satılan ya da elden çıkarılanların da stoklar hesabından mahsup edilmek suretiyle izlenmesi gerekir.

- **Personel giderleri:** Ar-Ge faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla çalıştırılan nitelikli personel ile ilgili ücretler ve bu mahiyetteki giderlerdir. İşletmenin Ar-Ge departmanında çalıştırılan hizmetliler ve benzeri vasıfsız personel ile Ar-Ge departmanına tahsis edilmemiş olup günün bir kısmında Ar-Ge departmanında çalışan personele ödenen ücretler bu kapsamda değerlendirilmez.

- **Genel giderler:** Ar-Ge faaliyetlerini yürütmek amacıyla kullanılan elektrik, su, gaz, bakım-onarım, haberleşme ve nakliye giderleri ile Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan makine ve teçhizata ilişkin bakım-onarım ve benzeri giderleri kapsar. Sigorta giderleri, Ar-Ge faaliyetlerinin bizzat yürütülmesi amacıyla kullanılan tesis için ödenen kiralar ile kitap, dergi ve benzeri bilimsel yayınlara ait giderler de bu kapsamdadır.

Bu giderlerin Ar-Ge harcaması olarak değerlendirilmesi için Ar-Ge departmanında fiilen kullanıldığının ispat edilmesi gerekir. Çeşitli kıstaslara göre genel işletme giderleri üzerinden hesaplanacak paylar bu kapsamda değerlendirilmez.

- **Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler:** Normal bakım ve onarım giderleri hariç olmak üzere, Ar-Ge faaliyetleriyle ilgili işletme dışında diğer kuruluşlardan mesleki ve teknik destek alınması veya bunlara analiz yaptırılması karşılığında yapılan ödemeler bu mahiyettedir.

İşletmenin organizatörlüğünde olmak şartıyla, kamu kurum ve kuruluşlarına ait Ar-Ge merkezleriyle üniversiteler bünyesinde yapılan Ar-Ge faaliyetleri de bu kapsamdadır.

- **Vergi, resim ve harçlar:** Doğrudan Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin olan ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan aynı vergi, resim ve harçları kapsar.

- **Amortisman ve tükenme payları:** Doğrudan Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan bina, makine-tesis ve cihazlar, taşıtlar, döşeme ve demirbaş gibi maddi ve maddi olmayan duran varlıklar için ayrılan amortisman ve tükenme paylarından oluşur. Ar-Ge departmanı dışında başka faaliyetlerde de kullanılan iktisadi kıymetlere ilişkin amortismanlar Ar-Ge harcaması kapsamında değildir.

Satın alınan amortismanına tabi iktisadi kıymete ilişkin maliyet bedeli değil, bu kıymetin her yıl ayrılan amortisman tutarı Ar-Ge indirimine konu edilir.

- **Finansman giderleri:** Ar-Ge projesi bazında yerli ve yabancı kurumlardan alınan kredilere ilişkin finansman giderleridir.

3.10.2.1.3. Ar-Ge İndirimi ile İlgili Başvuru ve Uygulama

Ar-Ge indirim tutarı, beyannamenin “*Ar-Ge indirim (KVK Mad. 10/1-a)*” satırına yazılır ve kazanç bulunması halinde indirilir. İlgili dönemde kazancın yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapılamayan Ar-Ge indirim tutarı sonraki hesap dönemlerine devreder. Ayrıca, devreden Ar-Ge indirim “Ek bilgiler” bölümünde yer alan “*Gelecek Yıla Devreden Ar-Ge İndirimi (KVK Mad. 10/1-a)*” satırına yazılır. Mükelleflerin Ar-Ge projesi kapsamındaki harcamalarını, işletmenin diğer faaliyetlerine ilişkin harcamalarından ayırarak Ar-Ge indiriminin doğru hesaplanmasına imkân verecek şekilde muhasebeleştirilmesi gerekir.

Teknoparklarda veya serbest bölgelerde Ar-Ge faaliyeti gerçekleştiren ve bu bölgelere yönelik istisnalardan faydalanan mükellefler, Ar-Ge indiriminden yararlanamazlar.

Ar-Ge indiriminin uygulanmaya başlanacağı döneme ait geçici vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar 1 seri no.lu Tebliğin ekinde yer alan formata uygun şekilde hazırlanacak rapor Gelir İdaresi Başkanlığına gönderilmekte ve TÜBİTAK tarafından incelemesi yapıp onaylanan proje çerçevesinde yapılan harcamalar Ar-Ge indiriminden yararlanmaktadır. Ancak, çalışmalara başlanıp harcama yapılmakla birlikte projenin herhangi bir aşamasında başvuruda bulunulması ve projenin de onaylanması halinde, başvuru tarihinin içinde bulunduğu geçici vergilendirme döneminin başlangıcından itibaren yapılan Ar-Ge harcamaları Ar-Ge indiriminden yararlanabilecek, Ar-Ge projesi bittikten sonra yapılan başvurular ise değerlendirmeye alınmayacaktır.

Örneğin; 02.03.2012’de başlayan bir Ar-Ge projesi ile ilgili olarak, ilk 3 aylık geçici verginin beyan tarihi olan 14.05.2012 tarihine kadar GİB’e başvuru yapılmalıdır. Başvurunun 05.08.2012’de yapılması durumunda ise, 02.03.2012-30.06.2012 tarihleri arasındaki harcamalar Ar-Ge indirimine konu edilemeyecek, 01.07.2012 tarihinden itibaren yapılacak Ar-Ge harcamaları ise beyanname üzerinden indirilecektir.

GİB’e gönderilecek raporun ayrıntılı olarak düzenlenmesine gerek yoktur. Ayrıntılı açıklamalar TÜBİTAK tarafından istenileceğinden Tebliğ ekindeki kısa formun doldurulması yeterlidir.

GİB, raporun genel değerlendirmesini yaptıktan sonra projeyi, münhasıran yeni bilgi ve teknoloji arayışına yönelik olup olmadığını tespit edilmesi amacıyla TÜBİTAK’a intikal ettirecektir. Mükellefler ise proje bütçesinin % 0,3’ü oranındaki tutarı TÜBİTAK’a ödeyecek ve ancak bu tutar 15.000 TL’yi aşmayacaktır. TÜBİTAK, düzenleyeceği değerlendirme raporunu GİB’e ve ayrıca başvuru sahibine gönderecektir.

TÜBİTAK tarafından daha önce incelemesi yapılmış olan projelerle ilgili yeniden inceleme yapılmasına gerek yoktur. Bu kapsamda TÜBİTAK tarafından incelenerek desteklenmesi uygun görülmüş Ar-Ge projelerine ilişkin GİB'e müracaat edilmeyecek ve desteklenen projelere ilişkin Ar-Ge değerlendirme raporları veya TÜBİTAK'tan alınan destek karar yazısının bir örneğinin YMM tasdik raporuna eklenmesi yeterli olacaktır.

Kurumlar vergisi mükelleflerince yararlanılan Ar-Ge indiriminin doğru hesaplandığı ve uygulandığına ilişkin YMM tasdik raporunun, Haziran ayı sonuna kadar vergi dairesine verilmesi gerekir. Ar-Ge proje değerlendirme raporlarının, YMM tasdik raporlarının verilmesi gereken ay içinde veya daha sonra gelmesi halinde de mükellefler Ar-Ge indiriminden yararlanacaktır. Değerlendirme raporunun ilgili vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde YMM tasdik raporunun ibraz edilmesi ise şarttır. Söz konusu raporun bu süreler içinde verilememesi halinde ise Ar-Ge indiriminden yararlanılamaz. Ar-Ge indirimine ilişkin hususlara tam tasdik raporunda yer verilmiş olması durumunda, Ar-Ge indirimine ilişkin olarak ayrıca tasdik raporu düzenlenmesine gerek yoktur.

3.10.2.1.4. Ar-Ge İndirimi Uygulamasına İlişkin Örnek

(X) A.Ş. ilaç üretimi ve satışı faaliyeti ile uğraşmakta ve üretim tesisinde Ar-Ge departmanı bulunmaktadır. Şirket, yeni bir ilacın üretimi ile ilgili Ar-Ge projesine 04.02.2012 tarihinde başlamış ve bu projeye yönelik olarak 2012 yılı içinde aşağıdaki harcamaları yapmıştır.

Sadece Ar-Ge departmanında çalışan mühendislere ödenen ücret	500.000
Sadece Ar-Ge departmanında çalışan hizmetlilere ödenen ücret	200.000
Yarı mamul hesabında bulunan ve kullanılan etken maddenin bedeli	50.000
Ar-Ge departmanı için alınan makinenin maliyet bedeli	50.000
Sadece Ar-Ge departmanında kullanılan makinenin amortisman tutarı	10.000
Genel yönetim giderlerinden Ar-Ge departmanına verilen pay	40.000
Yabancı bir şirketten alınan laboratuvar hizmeti bedeli	130.000
Ar-Ge departmanında kullanılacak malzemeler için ödenen gümrük vergisi	20.000
Kısmen Ar-Ge departmanında kullanılan cihazın amortismanı	30.000
Ar-Ge departmanına alınan malzemeler için kullanılan kredinin faizi	15.000
Ar-Ge departmanına ayrılan kısmın elektrik, su ve doğalgaz gideri	80.000
TOPLAM	1.125.000

(X) A.Ş.'nin projenin başından itibaren yapılan harcamalarla ilgili olarak Ar-Ge indiriminden yararlanabilmesi için, hazırlayacağı raporu 14.05.2012 tarihine kadar GİB'e göndermesi gerekir.

Bu başvuru üzerine GİB tarafından TÜBİTAK'a intikal ettirilecek olan proje raporunun Ar-Ge kapsamında olduğunun kabul edilmesi durumunda, 04.02.2012 tarihinden itibaren yapılan harcamalar Ar-Ge indirimine konu edilecektir.

Öte yandan, örnekte belirtilen harcamalardan aşağıda yazılı olanlar Ar-Ge indiriminden yararlanamaz.

Sadece Ar-Ge departmanında çalışan hizmetlilere ödenen ücret	200.000
Ar-Ge departmanı için alınan makinenin maliyet bedeli	50.000
Genel yönetim giderlerinden Ar-Ge departmanına verilen pay	40.000
Kısmen Ar-Ge departmanında kullanılan cihazın amortismanı	30.000
TOPLAM	320.000

Bu dört harcama kalemi çıkarıldıktan sonra kalan [1.125.000 – 320.000] 805.000 TL, e-beyannamenin Ar-Ge indirimi satırına yazılacaktır.

Ayrıca, bu harcamalarla ilgili YMM raporunun da 30.06.2013 tarihine kadar vergi dairesine ibraz edilmesi şarttır.

3.10.2.2. 5746 Sayılı Kanunda Yer Alan Ar-Ge İndirimi

- Teknoloji merkezi işletmelerinde
- Ar-Ge merkezlerinde
- Kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde
- Rekabet öncesi işbirliği projelerinde
- Teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı ile 500 ve

üzerinde tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden Ar-Ge merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamasının bir önceki yıla göre artışının yarısı, kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılır.

Ar-Ge ve yenilik projeleri kapsamında, destek karar yazısının düzenlendiği veya proje sözleşmesinin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren yapılan Ar-Ge harcamaları Ar-Ge indirimine konu edilecektir. Dolayısıyla, bu tarihten önce Ar-Ge indirimi uygulanması söz konusu değildir.

5746 sayılı Kanunda yer alan Ar-Ge indirimi uygulamasının, 5520 sayılı KVK'daki düzenlemeden farklılıkları aşağıda açıklanmıştır:

- Bu kapsamda indirimden yararlanmak için GİB'e başvuru yapılmasına gerek yoktur.
- Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutar KVK'daki uygulamaya paralel olarak devretmekle birlikte, 5746 sayılı Kanun çerçevesinde devredilen tutarlar takip eden yıllarda yeniden değerlendirilerek dikkate alınır.
- KVK uygulamasında yalnızca TÜBİTAK tarafından desteklenmesi uygun görülen projeler esas alınır. 5746 sayılı Kanunda ise, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası

fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projeleri ile rekabet öncesi işbirliği projeleri de Ar-Ge indirimi kapsamındadır.

- 500 ve üzerinde tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden Ar-Ge merkezlerinde Ar-Ge indirimine ek olarak, o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamasının bir önceki yıla göre artışının yarısı kurum kazancının tespitinde dikkate alınır.

Mükellefler iki Kanun uygulamasından birini tercih edebilecekleri gibi aynı anda iki indirim hakkını da kullanabilirler. Örneğin, TÜBİTAK'tan alınan karar destek yazısı çerçevesinde KVK'da yer alan indirimden yararlanılmasının yanında, AB fonları tarafından desteklenen başka bir Ar-Ge projesi ilgili olarak da 5746 sayılı Kanundan faydalanılabilir. Söz konusu indirim tutarlarının ise beyannamede ayrı ayrı gösterilmesi gerekecektir. Ancak, aynı projeye ilgili iki Kanun uygulamasından birlikte yararlanılamaz.

5746 sayılı Kanun uygulaması ile ilgili özellikli durumlar aşağıda açıklanmıştır.

3.10.2.2.1. Ar-Ge Faaliyetlerinin Kapsamı

Bir harcamanın Ar-Ge indirimine konu edilebilmesi için Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında yapılmış olması gerekir. **Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri;** kültür, insan ve toplumun bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması amacıyla sistematik bir temelde yaratıcı çalışmalar yürütmek suretiyle alanında bilimsel ve teknolojik gelişme sağlayan, bilimsel ve teknolojik bir belirsizliğe odaklanan, çıktıları özgün, deneysel, bilimsel ve teknik içerik taşıyan çevre uyumlu ürün tasarımı ve yazılım faaliyetleri dâhil olmak üzere yenilik süreçlerini de içeren faaliyetlerdir.

5746 sayılı Kanunun uygulama yönetmeliğinde yer alan ve Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında değerlendirilmeyen harcamalardan bazıları ise şunlardır:

- Pazarlama faaliyetleri, piyasa taramaları, pazar araştırması ya da satış promosyonu
- Petrol, doğalgaz, maden rezervleri arama ve sondaj faaliyetleri
- Şekil, renk, dekorasyon ve benzeri estetik ve görsel değişiklikleri içeren biçimsel değişiklikler, kalite kontrol, sosyal bilimlerdeki araştırmalar
- Numune verilmek amacıyla prototiplerden kopyalar çıkarılıp dağıtılması ve reklam amaçlı tüketici testleri

3.10.2.2.2. Ar-Ge Harcamaları

- **İlk madde ve malzeme giderleri:** Doğrudan ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ara mamul, yedek parça, prototip ve benzeri giderler ile amortismanına tabi tutulması mümkün olmayan maddi kıymetlerin iktisabına ilişkin giderleri kapsar.
- **Amortismanlar:** Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla iktisap edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetler için ayrılan amortismanlardan oluşur.

KVK uygulamasından farklı olarak, Ar-Ge faaliyeti dışında başka faaliyetlerde de kullanılan makine ve teçhizata ilişkin amortismanlar, bunların Ar-Ge faaliyetlerinde kullanıldığı gün sayısına göre hesaplanır ve Ar-Ge indirimine konu edilir.

- **Personel giderleri:** Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla çalıştırılan Ar-Ge personeliyle ilgili olarak tahakkuk ettirilen ücretler bu mahiyettedir.

Tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının %10'unu aşmamak üzere, Ar-Ge faaliyetlerine katılan ve bu faaliyetlerle doğrudan ilişkili destek personelinin (hizmetli, yönetici vb.) ücretleri de bu kapsamdadır.

Kısmi çalışma halinde, personelin Ar-Ge faaliyetlerine ayırdığı zamanın toplam çalışma zamanına oranı dikkate alınmak suretiyle bulunan ücret tutarları Ar-Ge harcaması olarak kabul edilir.

- **Genel giderler:** Ar-Ge merkezlerinin elektrik, su, gaz, bakım-onarım, haberleşme ve nakliye giderleri ile bu merkezlerde kullanılan makine ve teçhizata ilişkin bakım ve onarım giderleri gibi Ar-Ge faaliyetinin devamlılığını sağlamak için yapılan giderleri kapsar.

Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin sigorta giderleri, kitap, dergi ve benzeri bilimsel yayınlara ait giderler de bu kapsamdadır. Ancak, 5520 sayılı KVK uygulamasından farklı olarak büro ve kırtasiye gibi sarf malzemelerine ilişkin harcamalar Ar-Ge indirimine konu edilmez.

Bu harcamaların, Ar-Ge gideri olarak değerlendirilmesi için Ar-Ge merkezinde fiilen kullanıldığının ispat edilmesi gerekir. Çeşitli kıstaslara göre genel işletme giderleri üzerinden hesaplanacak paylar bu kapsama girmez.

- **Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler:** Normal bakım ve ona-

rım giderleri hariç olmak üzere, Ar-Ge ve yenilik faaliyetleriyle ilgili işletme dışındaki diğer kuruluşlardan mesleki veya teknik destek alınması veya bunlara analiz yaptırılması karşılığında yapılan ödemelerle bu mahiyetteki diğer ödemelerdir. Bu şekilde alınan danışmanlık hizmeti ve diğer hizmet alımlarına ilişkin harcamalar, toplam Ar-Ge harcaması tutarının %20'sini geçemez.

- **Vergi, resim ve harçlar:** Doğrudan Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin yürütüldüğü taşınmazlar için ödenen vergiler, Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde kullanılmak üzere ithal edilen mallarla ilgili gümrük vergileri ile benzeri vergi, resim ve harçlardır.

3.10.2.2.3. Ar-Ge İndirimi ile İlgili Uygulama ve Başvuru

Ar-Ge indirimi tutarı, beyannamenin “*Ar-Ge indirimi (5746 Sayılı Kanun Mad.3)*” satırına yazılır ve kazanç bulunması halinde indirilir. İlgili dönemde kazancın yetersizliği nedeniyle mahsup edilemeyen Ar-Ge indirimi tutarı sonraki hesap dönemlerine yeniden değerlendirilme oranında artırılmak suretiyle *endekslenerek* devreder. Ayrıca devreden Ar-Ge indirimi, “Ek bilgiler” bölümünde yer alan “*Gelecek Yıla Devreden Ar-Ge İndirimi (5746 Sayılı Kanun Mad.3)*” satırına yazılır.

Ar-Ge ve yenilik projesini devralan işletmelerce devir tarihinden sonra proje kapsamında yapılan harcamalar Ar-Ge indirimine konu olur.

Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin olarak alınan *hibeler/destekler* özel bir fon hesabında tutulur. Bu fonda yer alan tutarlar vergiye tabii kazancın tespitinde gelir; Ar-Ge indirimi tutarının tespitinde de Ar-Ge harcaması olarak dikkate alınmaz.

Ar-Ge indiriminden yararlanacak işletmelerin vergi dairesine verecekleri belgelerin;

- Ar-Ge ve yenilik projeleriyle teknogirişim sermayesi desteğinden yararlanan işletmeler için destek veren kamu kurumu veya kanunla kurulan vakıf,

- Ar-Ge merkezleri ile rekabet öncesi işbirliği projeleri için başvuru yapılan kamu kurumu,

- Teknoloji merkezi işletmeleri için Teknoloji Merkezi Müdürlüğü,

- İkili ya da çok taraflı uluslararası Ar-Ge işbirliği programları tarafından desteklenen Ar-Ge ve yenilik projeleri için ise TÜBİTAK

tarafından onaylanmış olması gerekir. Bu kapsamda istenilen belgeler aşağıda sayılmıştır.

a) Kanun kapsamında ilk defa Ar-Ge indiriminden yararlanacak olan Ar-Ge merkezlerinden “Ar-Ge Merkezi Belgesi”; proje esaslı Ar-Ge indiriminden yararlanacak olanlardan ise teknik kuruluşlarca düzenlenmiş olan “Ar-Ge ve Yenilik Projesi Değerlendirme Raporu” veya “Rekabet Öncesi İşbirliği Projesi Değerlendirme ve Denetim Komisyonu Kararı” ya da “proje sözleşmesi” istenir. Ancak, bu belgeleri daha önce vergi dairesine vermiş olup aynı kapsamda Ar-Ge harcamalarına devam eden işletmelerden, izleyen vergilendirme dönemlerinde bu belgelerin yeniden ibrazı istenmez.

b) Ar-Ge ve yenilik projesi ile rekabet öncesi işbirliği projesinin; teknogirişim sermayesinden yararlanan işletmeler için desteği veren merkezî yönetim kapsamındaki kamu idaresince onaylanmış bulunan proje sözleşmesi ve eki iş planının, Ar-Ge merkezleri ile teknoloji merkezi işletmelerinde yürütülen Ar-Ge ve yenilik projeleri-

nin, hangi aşamada bulunduğu, bu projelerin veya iş planının uygulama durumuna ilişkin belgeler

c) Ar-Ge indirimine konu olan harcamaların ana gruplar itibarıyla yıllık tutarları ve ayrıntılı dökümünü gösteren liste

ç) Ar-Ge merkezleri, teknoloji merkezi işletmeleri, Ar-Ge ve yenilik projeleri ile rekabet öncesi işbirliği projeleri ve teknogirişim sermaye desteğinden yararlanan işletmelerde çalışanların projeler itibarıyla sayıları ve nitelikleri, bu personelin projelerde görev aldığı süreler, ücretleri, kesilen ve istisna edilen vergi tutarlarını gösteren liste

d) Dışarıdan alınan danışmanlık, ekspertiz ve benzeri hizmetlere ilişkin olarak, hizmet sağlayan kişi/kurum adı, T.C. kimlik no/vergi kimlik numarası, alınan hizmetin mahiyeti, fatura tarihi ve numarası, tutarı, stopaj ve KDV tutarına ilişkin liste

Ar-Ge merkezlerinde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde Ar-Ge indiriminin uygulanabilmesi için yukarıda belirtilen belgeleri de içeren YMM raporunun Haziran sonuna kadar vergi dairesine verilmesi zorunlu olup, Ar-Ge merkezleri ve rekabet öncesi işbirliği projeleri için yukarıda sayılan belgelerin beyannameyle birlikte ayrıca verilmesi istenilmez.

Ar-Ge indirimine ilişkin yukarıda sayılan belgelere tam tasdik raporu ekinde yer verilmiş olması durumunda, ayrıca tasdik raporu düzenlenmesine gerek yoktur.

3.10.3. Sponsorluk Harcamaları, Bağış ve Yardımlar

Kurumlar tarafından yapılan sponsorluk harcamaları ile bağış ve yardımlar, kazancın bulunması halinde indirim olarak dikkate alınır. Kısaca özetlemek gerekirse;

- Ticari kâra önce KKEG'ler eklenecek,
- Zarar olsa dahi dikkate alınacak istisnalar beyannameye yazılacak,
- Sonra (varsa) geçmiş yıl zararları mahsup edilecek,
- Ar-Ge indiriminin bulunması halinde ilgili tutar dikkate alınacak ve kalan miktar üzerinden sponsorluk harcamaları ile bağış ve yardımlar mahsup konusu yapılacaktır.

Bağış ve yardımların nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardım konusunu oluşturan malın “maliyet bedeli” veya “kayıtlı değeri”, bu değerler mevcut değilse takdir komisyonlarınca tespit edilecek değer esas alınır.

Kurumların yaptığı sponsorluk harcamaları ile bağış ve yardımlar öncelikle muhasebe hesaplarında gider olarak yazılır ve gelir tablosu aracılığıyla beyannamedeki “Ticari bilanço kâr/zarar” satırına aktarılır. Daha sonra söz konusu tutarlar beyanname üzerindeki “KKEG” satırına eklenir ve kurum kazancının yeterli olması halinde, beyannamenin bu bölümünde ayrıca gösterilmek şartıyla matrahtan indirilir.

3.10.3.1. Sponsorluk Harcamaları

Spor Genel Müdürlüğü (SGM) Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile Türkiye Futbol Federasyonu (TFF) Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için %50'si matrahın tespitinde indirim konusu yapılır.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, amatör ve profesyonel spor dalının tespit edilmesi noktasındadır. SGM Kanununa göre, futbol hariç diğer branşların sevk ve idaresi görevi SGM tarafından yürütülür. Bu nedenle;

- a) TFF Başkanlığınca sevk ve idare edilen futbol faaliyetlerinden,
- Süper Toto Süper Lig
 - PTT 1. Lig
 - Spor Toto 2. Lig
 - Spor Toto 3. Lig

profesyonel olarak değerlendirilmekte ve bu liglere dahil futbol kulüpleriyle ilgili sponsorluk harcamalarının yarısı beyanname üzerinden indirim konusu yapılmaktadır.

b) SGM tarafından sevk ve idare edilen voleybol, hentbol, basketbol, yüzme, güreş ve benzeri tüm branşlar ile TFF Başkanlığınca sevk ve idare edilen ve yukarıda sayılan futbol liglerinin alt düzeyinde yapılan diğer futbol faaliyetlerinin *amatör* olarak kabul edilmesi ve bu branşlar ve liglerle ilgili sponsorluk harcamalarının tamamının beyanname üzerinden indirim konusu yapılması gerekir.⁴⁴

44 Gelir İdaresi Başkanlığının 21.09.2006 tarih ve 72751 sayılı özeldesesi

Örneğin; Türkiye Binicilik Federasyonu SGM'ye bağlı bir kurum olduğundan, bu Federasyona bağlı kulüplerle ilgili yapılacak sponsorluk harcamalarının tamamı beyanname üzerinden indirimle konu edilecektir. Ancak, Türkiye Jokey Kulübü SGM'ye bağlı olmadığı için bu Kulüple ilgili sponsorluk harcamaları indirim konusu yapılamayacaktır.

Sponsor olan kurumun adının anılması koşuluyla;

- Resmi spor organizasyonları için ödenen saha, salon veya tesis kira bedelleri
- Sporcuların yemek, seyahat ve ikamet giderleri ile spor malzemesi bedelleri
- SGM'nin uygun göreceği spor tesisleri için yapılan ayni ve nakdi harcamalar
- Sporcuların transfer edilmesini sağlayacak bonservis bedelleri
- Spor müsabakaları sonucuna göre sporculara verilen primler

ve benzeri giderler sponsorluk harcaması kapsamındadır. Spor sahalarına veya sporcuların giysilerinin üzerine yazılı veya elektronik sinyaller yardımıyla sanal olarak kurumun tanıtımının yapılmasını sağlayacak amblem, marka, isim ve benzeri işaretler konulması gibi doğrudan ticari fayda sağlayan ve kurumun tanıtımını amaçlayan harcamalar ise reklam harcamasıdır. Reklam harcamaları genel gider mahiyetinde olduğundan matrahın tespitinde doğrudan gider yazılır.

Sponsorluk harcamalarının beyanname üzerinde indirilebilmesi için aşağıdaki şartların varlığı gerekir:

- Sponsorluk hizmeti alan ile sponsor arasında, hak ve yükümlülükleri içeren yazılı bir sözleşme yapılması

- Yapılan harcamaların banka dekontu, makbuz, fatura ve benzeri belgelerle ispat edilmesi
- Bağlı bulunulan vergi dairesinden vergi borcu olmadığına dair bir yazı alınması ve yapılan sponsorluk sözleşmesinin bir örneğinin ilgili vergi dairesine verilmesi

3.10.3.2. Bağış ve Yardımlar

Şirketler sosyal, kültürel ve benzeri nedenlerle çeşitli kurumlara bağış ve yardım şeklinde destek sağlamaktadırlar. Bağış ve yardımlarda esas alınan, kurum kazancının %5'ine kadar olan tutarın indirimi- ne izin veren düzenleme olmakla birlikte, bağış ve yardımların tümünün indirim konusu yapılabildiği durumlar da mevcuttur. Ancak ne olursa olsun, kurum kazancı bulunmaması durumunda bağış ve yardımların indirim konusu yapılması mümkün değildir. Söz konusu harcamalar yalnızca beyanname üzerinden indirim konusu edilir.

Bağış ve yardımların indirilemeyen kısmı diğer yıla nakledilemez. Bunun tek istisnasını, fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelleri oluşturur. Söz konusu indirim GVK'nın indirilecek giderler başlıklı 40. maddesinde düzenlendiğinden, sayılan malzemelerin maliyet bedelleri ticari kazancın tespitinde doğrudan dikkate alınır. Buna göre, söz konusu bağış tutarı doğrudan gider yazılmakta, beyanname üzerinde gösterilmemekte ve kurumun zararlı olması durumunda beş sene boyunca zarar tutarının içinde ileriki yıl beyannamelerine aktarılmaktadır.

3.10.3.2.1. Kurum Kazancının %5'i Oranında İndirilecek Bağış ve Yardımlar

- Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine

- İl özel idarelerine, belediyelere, köylere

- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara

makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının %5'ine kadar olan kısmı, beyannamede ayrıca gösterilmek şartıyla matrahtan indirilir.

İndirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespitinde esas alınan **kurum kazancı**;

[Ticari bilanço kârı – (İştirak kazançları istisnası + Geçmiş yıl zararları)]

Örneğin; (X) A.Ş.'nin faaliyet sonuçları aşağıdadır.

Ticari bilanço kârı	50.000 TL
Yurt dışı şube kazancı	5.000 TL
Serbest bölge kazancı	2.000 TL
Geçmiş yıl zararı	6.000 TL
İştirak kazancı	4.000 TL
(X) Belediyesine yapılan bağış	5.000 TL

Beyanname üzerinden indirilebilecek bağış tutarı şu şekilde hesaplanacaktır.

(Ticari bilanço kârı) 50.000 - [(İştirak kazancı) 4.000 + (Geçmiş yıl zararı) 6.000] = **40.000 TL**

Bu tutarında %5'i olan [40.000 x %5] 2.000 TL kurum kazancından indirilebilecek en yüksek bağış tutarı olacaktır. Böylece, (X) Belediye'ye yapılan bağışın 2.000 TL'lik kısmı beyanname üzerinde indirim olarak dikkate alınacak, geriye kalan 3.000 TL ise indirim konusu yapılamayacaktır.

3.10.3.2.2. Eğitim ve Sağlık Tesisleri ile Dini Tesislere Yapılan Bağış ve Yardımlar

- Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin inşası dolayısıyla yapılan harcamaların,

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

- Bu tesislerin faaliyetlerini devam ettirmeleri için yapılan bağış ve yardımların

tamamı matrahın tespitinde indirim konusu yapılır. Burada dikkat edilmesi gereken husus, dernek ve vakıflara ilişkin eğitim ve sağlık tesislerinin bu bölümün dışında tutulmuş olmasıdır.

Örneğin; Sağlık Bakanlığına ait hastanenin inşası için yapılan bağışların tamamı kurum kazancından indirilecektir. Ancak, kamuya yararlı (Y) Derneğin inş ettiği hastane için yapılan bağış tutarının, kurum kazancının %5'ine kadar olan kısmı indirim olarak dikkate alınacaktır.

Dini tesislere ilişkin bağış ve yardımlar, **15.06.2012** tarihinden geçerli olmak üzere bu bölüme eklenmiştir. Buna göre, mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislere 15.06.2012 tarihinden sonra yapılacak bağış ve yardımların tamamı, kurum kazancı bulunması halinde beyanname üzerinden indirilecektir.

Düzenlemede yer alan:

- **Okul;** Doğrudan eğitim-öğretim hizmetlerinin verilen temel birimler ile rehberlik ve araştırma merkezi, mesleki eğitim merkezi, iş eğitim merkezi, mesleki ve teknik eğitim merkezi ve akşam sanat okullarını

- **Sağlık tesisi;** Sağlık Bakanlığınca sağlık tesisi kapsamında değerlendirilen kurum ve kuruluşları

- **İbadethane ve yaygın din eğitimi verilen tesis;** Diyanet İşleri Başkanlığınca ibadethane sayılan yerler ile Diyanet İşleri Başkanlığı denetimine tabi olan ve din eğitimi verilen tesisleri

ifade eder.

Kamu arazisi üzerine yapılan ve kamuya devredilecek eğitim ve sağlık tesislerine ilişkin harcamalar, harcamanın yapıldığı yılda; şirketlerin kendi arazisi üzerine yaptığı ve kamuya devredeceği eğitim ve sağlık tesislerine ilişkin harcamalar ise söz konusu tesislerin kamuya devredildiği yılda indirim konusu yapılır.

3.10.3.2.3. Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yardımlar

KVK'nın 10/1-d maddesine göre, kültür ve turizm amaçlı bağış ve yardımların tamamı beyanname üzerinden indirilir. Bu madde düzenlenmesinde referans olarak Kültür ve Turizm Bakanlığı (KTB) çalışmalarını esas alınmıştır.

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

- 1) Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticari olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine
- 2) Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarisi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtımı ve tanıtımının sağlanmasına
- 3) Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin KTB koleksiyonuna kazandırılmasına

4) Kùltür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kùltür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine

5) Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına

6) Yurt dışındaki taşınmaz Türk kùltür varlıklarının yerinde korunması veya ÷lkemize ait kùltür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmalarına

7) Kùltür envanterinin oluşturulması çalışmalarına

8) Kùltür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınır kùltür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin KTB koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına

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

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

ilişkin harcamalar ile makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların %100'ü matrahtan indirilir. Bu çerçevede yapılacak bağış ve yardımlar için, bağış yapılan projenin KTB tarafından desteklendiğı veya desteklenmesinin uygun görüldüğüne ilişkin ilgili Bakanlığın yazısının vergi dairesine verilmesi gerekir.

3.10.3.2.4. Doğal Afetlere İlişkin Bağış ve Yardımlar

Bakanlar Kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler için Başbakanlık aracılığı ile makbuz karşılığında yapılan bağışların tamamı kurum kazancından indirilir. Deprem, sel ve benzeri felaketlerin yaşandığı dönemlerde Başbakanlık tarafından yardım kampanyaları düzenlenmekte olup yapılan bağış ve yardımlar ilgili ülke veya bölgelere ulaştırılmaktadır.

Bu kapsamda, kurumlar tarafından Başbakanlık aracılığı ile makbuz karşılığında yapılan bağışların tamamı beyannameye yazılmak suretiyle indirim konusu yapılır.⁴⁵

3.10.3.2.5. Kızılay ve Yeşilaya Yapılan Nakdi Bağış ve Yardımlar

İktisadi işletmeleri hariç olmak üzere, Türkiye Kızılay Derneğine ve (15.06.2012 tarihinden itibaren uygulanmak üzere) Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış veya yardımların tamamı, bu satıra yazılmak suretiyle matrahtan indirilir.

Kızılay ve Yeşilaya yapılacak *aynî* bağış ve yardımlar rehberin “3.10.3.2.1.” bölümünde yer alan açıklamalara göre indirimde konu edilir. Bu kuruluşların iktisadi işletmelerine yapılan bağış ve yardımlar ise matrahın tespitinde dikkate alınmaz.

3.10.3.2.6. İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Ajansına Yapılan Bağış ve Yardımlar ile Sponsorluk Harcamaları

5706 sayılı Kanun uyarınca kurulan İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Ajansına kurumlar vergisi mükelleflerince makbuz karşılı-

45 Gelir İdaresi Başkanlığının 07.03.2006 tarih ve 15089 sayılı özelgesi.

ğında yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamalarının tamamı, beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kazançtan indirilir.

3.10.4. Türkiye’den Yurtdışı Mukimi Kişi ve Kurumlara Verilen Hizmetler

Yurt dışında mukim kişi ve kurumlara, Türkiye’de verilen bazı hizmetler “indirim” kapsamına alınmıştır.

6322 sayılı Kanunla KVK’ya eklenen 10/1-(ğ) bendinde;

- **15/6/2012** tarihinden itibaren uygulanmak üzere,

- Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye’de verilen ve münhasıran (sadece) yurt dışında yararlanılan *mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti* alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleriyle,

- İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak *eğitim ve sağlık alanında* faaliyet gösteren ve Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin

- münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın **%50’sinin**

beyan edilen kurum kazancından indirilebileceği belirtilmiştir.

Bu uygulama örnekle aşağıdaki şekilde açıklanabilir. **Örneğin;** Eylül A.Ş.’nin Ankara’daki özel hastanesinde yabancı kişilere de hizmet verilmektedir. Şirketin bilgileri aşağıdaki gibidir:

Yabancı kişilere verilen sağlık hizmetinden elde edilen kazanç	500.000 TL
Şirketin bu faaliyet dolayısıyla normalde ödemesi gereken kurumlar vergisi (500.000 x %20)	100.000 TL
Bu indirim uygulaması nedeniyle ödenecek kurumlar vergisi (100.000 / 2)	50.000 TL
Şirketin bu indirim dolayısıyla kazancı (100.000 – 50.000)	50.000 TL

Sonuç olarak bu indirimden yararlanacak olan şirket, 100.000 TL yerine 50.000 TL kurumlar vergisi ödeyecektir.

İndirimden faydalanacak kurumlarla ilgili olarak da e-beyannameye aşağıdaki satırlar açılmıştır;

- Sağlık hizmetlerine ilişkin indirim (KVK Mad. 10/1-ğ)
- Eğitim hizmetlerine ilişkin indirim (KVK Mad. 10/1-ğ)
- Diğer hizmetlere ilişkin indirim (KVK Mad. 10/1-ğ)

3.10.4.1. İndirimden Faydalanma Şartları

İndirim imkanından faydalanmak için aşağıda belirtilen şartların sağlanması gerekir.

3.10.4.1.1. İndirimden Faydalanacak Şirketlerin Ana Sözleşmelerinde Yazılı Esas Faaliyet Konusu

İlgili şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konuları arasında;

- Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, veri saklama, eğitim ve sağlık hizmetleri sunmak

olmalıdır. Şirket bünyesinde sözü edilen hizmetlerden sadece birisi verilebileceği gibi ana sözleşmelerinde yer almak şartıyla birden fazlası da verilebilir.

Yukarıda sayılan hizmetleri veren işletmelerin, Türkiye’de yerleşmiş olan kişilere de hizmet vermesi indirimden faydalanmaya engel teşkil etmez. Öte yandan, sadece yabancı kişi ve kurumlara verilen hizmetlerden elde edilen kazancın %50’sine indirim uygulanır.

Sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelerin elde ettiği kazançlara indirim uygulanabilmesi için Sağlık Bakanlığından alınan ruhsat çerçevesinde; Eğitim alanında faaliyet gösteren işletmelerin de Milli Eğitim Bakanlığında alınan izin belgesi veya ruhsat çerçevesinde faaliyette bulunmaları gerekir.

Sağlık Bakanlığınca ruhsatlandırılmış olmak şartıyla **sağlık turizmi ile uğraşan işletmelerin de (termal turizm vb.)** indirimden faydalanması mümkündür.

3.10.4.1.2. Hizmetin, Türkiye’den Münhasıran Yurt Dışı Mukimi Kişi ve/veya Kurum İçin Yapılmış Olması

Bu kapsamdaki hizmetlerin Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilere, başka bir deyişle ***dar mükellef kişi ve kurumlara*** verilmesi gerekir.

Ayrıca, hizmetlerin fiilen verilmesi gerekmekte olup bu alanlarda sunulan asistanlık, danışmanlık ve aracılık gibi hizmetlerin bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün değildir.

3.10.4.1.3. Faturanın Yurt Dışı Mukimi Kişi ve/veya Kurum Adına Düzenlenmesi

Yapılan hizmet ile ilgili olarak düzenlenecek faturanın, yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum adına düzenlenmesi gerekir.

Sağlık alanında faaliyette bulunan şirketlerin ülkemiz ile ikili sosyal güvenlik anlaşması bulunan ülkelerde yerleşik olanlara verdikleri hizmetin bedelinin ülkemiz Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından ilgili ülke kurumlarından tahsil edilmesi nedeniyle, hizmet bedeli karşılığı faturanın SGK'ya düzenlenmesi durumunda da indirimden faydalanılacaktır.

3.10.4.1.4. Türkiye'den Verilen, Mimarlık, Mühendislik, Tasarım, Yazılım, Tıbbi Raporlama, Muhasebe Kaydı Tutma, Çağrı Merkezi ve Veri Saklama Hizmetlerinden Yurt Dışında Yararlanılması

Verilen hizmetten yurt dışında yararlanmış olması gerekir. Diğer bir anlatımla, yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için verilen hizmetin, bu kişilerin ve/veya kurumların Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisinin olmaması gerekmektedir.

3.10.4.2. İndirim Tutarının Tespiti

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen hasılatın bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak kazancın %50'si, beyannamenin bu bölümünde gösterilmek suretiyle indirim konusu yapılacaktır.

Diğer indirim ve istisnalar ile geçmiş yıl zararları nedeniyle indirim konusu yapılamayan tutar izleyen dönemlere devredilemeyecektir. Faaliyet sonucunun zararlı olması halinde ise indirim söz konusu olmayacaktır.

3.10.4.3. Kazançların Kayıtlarda İzlenmesi

Kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, indirim kapsamında olan faaliyetlere ilişkin kazanç, hasılat, maliyet ve gider unsurları-

nın; ayrı ayrı izlenmesi, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekir.

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde, indirim uygulanacak kazançla ilişkin hasılat, gider ve maliyet unsurlarının ayrı olarak tespit edilmesi esastır.

Gider ve maliyet unsurlarının ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespitinin mümkün olmadığı hallerde ise müşterek (ortak) genel giderler, bu faaliyetler ile ilgili olarak **cari yılda oluşan hasılatın toplam hasılatı oranı** esas alınarak dağıtılır.

Bu açıklamaya göre dağıtım yapılırken;

$$\frac{\text{Ortak genel giderler} \times \text{İndirim kapsamındaki faaliyetten elde edilen hasılat}}{\text{Toplam hasılat}}$$

formülü uygulanacaktır. (Ortak genel giderlerin dağıtımı ile ilgili detaylı açıklamalara Rehberin “3.3.13.3” bölümünde yer verilmiştir.)

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsamda değerlendirilmeyen faaliyetlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanlarının ise bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerekmektedir. Hangi işte ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar ise, ortak genel giderlerle birlikte dağıtımına tabi tutulur.

3.10.4.4. Eğitim ve Sağlık Hizmetlerine İlişkin Geçici Vergi Beyannamesi Ekinde Verilecek Form ve Yapılacak Bildirim

Milli Eğitim Bakanlığı ile Sağlık Bakanlığının izni ve denetimine tabi olarak eğitim veya sağlık alanında faaliyet gösteren ve yurt dışı yerleşik kişilere verdikleri hizmetlerden elde ettikleri kazançlarının %50'sini indirim konusu yapan işletmelerin, hizmet verilen yurt dışı yerleşik gerçek kişilere ilişkin ad-soyad, hangi ülkenin uyruğunda olduğu, pasaport numarası, düzenlenen faturanın tarih ve sayısı, verilen hizmetin niteliği ve hizmet bedeli bilgilerini içeren formu, her bir geçici vergi beyannamesi ile birlikte beyanname eki olarak vermesi gerekir. İlgili geçici vergi beyannamesinin ekindeki forma dahil edilememiş bilgilerin bir sonraki geçici vergi beyannamesi ekindeki formla bildirilmesi mümkündür.

Bunun yanı sıra, sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelere Sağlık Bakanlığınca verilen ruhsatın; eğitim alanında faaliyet gösteren işletmelere de Milli Eğitim Bakanlığınca verilen izin belgesi veya ruhsatın bir örneğinin, istisnadan faydalanılacak ilk yıl, yıllık kurumlar vergisi beyanname verme süresi içerisinde bağlı bulunan vergi dairesine verilmesi gerekir.

3.10.4.5. Esas Faaliyet Konusu Dışındaki Gelirler

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

3.10.5. Yatırım İndirimi

Yatırım indirimi istisnası ilk olarak GVK'da yapılan düzenleme ile 1963 yılında mevzuatımıza dahil olmuş, çeşitli Kanunlarla birçok değişikliğe uğramış, 2006 yılında yürürlükten kaldırılmış ve stoklarda bulunan yatırım indiriminin mahsup edilebilmesi için 3 yıllık bir geçiş süreci öngörülmüştür. Bu düzenlemenin Anayasa Mahkemesince iptali üzerine geçmiş yıllarda kullanılmayan yatırım indirimi ile sınırlı olmak üzere uygulama ve beyannamedeki yatırım indirimi satırları geri dönmüştür. 2010 yılında yapılan yeni mevzuat düzenlemesiyle de yatırım indirimine %25'lik üst sınır getirilmiş ancak bu sınır da Anayasa Mahkemesince iptal edilmiştir.

Anayasa Mahkemesinin;

- 15.10.2009 tarih ve 2006/95 Esas ve 2009/144 sayılı Kararı ile birlikte yatırım indiriminde geçiş döneminin 3 yıla sınırlandırılması

- 09.02.2012 tarih ve Esas No:2010/93, Karar No:2012/9 sayılı Kararı ile de yatırım indiriminin kazancın %25'i ile sınırlandırılması

uygulamaları kaldırılmıştır. Bu kararlar ve mevzuat düzenlemeleri uyarınca GVK'nın geçici 69. maddesinin son şekli aşağıdaki gibidir:

"Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri; 31/12/2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile;

a) 24/4/2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, Gelir Vergisi Kanununun 9/4/2003 tarihli ve 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1-6. maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımları için belge kapsamında 1/1/2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımları,

b) Gelir Vergisi Kanununun mülga 19 uncu maddesi kapsamında 1/1/2006 tarihinden önce başlanan yatırımlarla ilgili olarak, yatırımla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yapılan yatırımları

nedeniyle, 31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını, yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (bu Kanunun geçici 61 inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan vergi oranına ilişkin hüküm dâhil) çerçevesinde kazançlarından indirebilirler. Kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanır.”

Son düzenlemeler ve yargı kararları çerçevesinde mükelleflerin 2012 yılı beyannamesinde dikkate alacakları yatırım indirimi istisnası tutarları örneklerle aşağıda açıklanmıştır.

3.10.5.1. Yatırım İndirimi İstisnasına Konu Harcamalar

1) 31.12.2005 tarihi itibarıyla mevcut olup devreden yatırım indirimi istisnası tutarları

Mükellefler, 31.12.2005 tarihi itibarıyla mevcut olup kazancın yetersiz olması nedeniyle indiremedikleri devreden yatırım indirimi istisnası tutarlarını (2006, 2007 ve 2008 yıllarında yararlandıkları tutarlardan kalan kısmı) endekslenmiş değerleri ile birlikte 2010 ve müteakip yıllarda elde ettikleri kazançlarından indirebilirler.

Örneğin; (X) A.Ş.’nin 31.12.2005 tarihi itibarıyla yararlanamadığı 100.000 TL bakiye yatırım indirimi bulunmaktadır. Şirket, 2006, 2007 ve 2008 yıllarında kazancı olmaması nedeniyle yatırım indiriminden faydalanamamış ve 2009 yılında yatırım indirimi uygulamasının bitmesi nedeniyle indirim hakkını kaybetmiştir. Şirket 2010 ve 2011 yıllarında da zarar etmiştir.

Bu durumda, 100.000 TL yatırım indirimi endekslenecek, 2012 yılı beyannameesinde aşağıda açıklanacak şartlar çerçevesinde indirim konusu edilecek ve yararlanılamayan bir tutar kalması durumunda da gelecek yıllara devredecektir.

2) 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında 01.01.2006 tarihinden sonra yapılan yatırımlar

- 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, GVK'nın mülga ek 1-6 maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımlar için 01.01.2006 tarihinden sonra yapılan yatırım harcamaları dolayısıyla 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplanan yatırım indirimi istisnası tutarlarından, 31.12.2008 tarihi itibarıyla mevcut olup kazancın yetersizliği nedeniyle indirilemeyen yatırım indirimi tutarları ile

- Bu yatırımlar kapsamında olup halen devam eden yatırım harcamaları dolayısıyla 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplanan yatırım indirimi tutarları

yeniden değerlendirme oranında endekslenmiş değerleri ile birlikte 2010 ve müteakip yıllarda elde edilen kazançlardan indirilir.

Örneğin; (Y) Limited Şirketi 2001 yılında aldığı teşvik belgesi çerçevesinde 2006 ve 2007 yıllarında 500.000 TL yatırım harcaması gerçekleştirmiş ve bu tutarın 300.000 TL'sini 31.12.2008 tarihine kadar beyanname üzerinde indirim konusu yapmıştır. Ayrıca teşvik belgesi kapsamında, 2012 yılında da 150.000 TL daha yatırım indirimi hakkı elde edilmiştir.

Buna göre, şirketin 31.12.2008 tarihine kadar indirim konusu edeme-

diği [500.000 – 300.000] 200.000 TL yatırım indirimi endekslenerek ve bulunacak tutar 2012 yılında yapılan yatırım harcamasına (150.000 TL) eklenerek beyannamede mahsup edilecektir. 2012 yılı beyannamesinde de indirim konusu yapılamayan yatırım indirimi tutarları gelecek seneye endekslenerek devredecektir. **Ayrıca, yararlanılan yatırım indirimi tutarı üzerinden %19,8 oranında tevkifat yapılacaktır.**

3) GVK'nın mülga 19. maddesi kapsamında 01.01.2006 tarihinden sonra yapılan yatırımlar

- GVK'nın mülga 19. maddesi kapsamında 01.01.2006 tarihinden önce yatırıma başladığını belgeleyen kurumlar vergisi mükellefleri, komple ya da entegre tesisler gibi tamamlanması belli bir süreci gerektiren yatırımlarla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yaptıkları yatırım harcamaları için, 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri çerçevesinde hesapladıkları yatırım indirimi tutarlarından 31.12.2008 tarihi itibarıyla mevcut olup kazancın yetersizliği nedeniyle indiremedikleri yatırım indirimi tutarları ile

- Söz konusu yatırımlarla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip halen devam eden yatırım harcamaları dolayısıyla 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi tutarlarını

“ÜFE” oranında endekslenmiş değerleri ile birlikte 2010 ve müteakip yıllarda elde ettikleri kazançlarından indirebilirler.

Örneğin; (Z) A.Ş. 2005 yılında konfeksiyon fabrikası kurmak amacıyla inşaat yapmaya başlamış ve üretim tesisi ile ilgili 400.000 TL yatırım indirimi hakkı elde etmiştir. Bu indirim hakkının 150.000 TL'sini 2008 sonuna kadar kullanan mükellef kurumun, bu fabrika

inşaatı kapsamında 2012 yılında da 300.000 TL daha yatırım indirimi hakkı oluşmuştur.

Bu durumda, 2008 yılı itibariyle kullanılmayan (400.000 – 150.000) 250.000 TL yatırım indirimi endekslenecek ve bulunan tutar 2012 yılındaki 300.000 TL yatırım indirimi ile toplanarak 2012 ve müteakip yıl beyannamelerinde indirim konusu edilecektir.

4) 01.01.2006 – 08.04.2006 tarihleri arasında yeni başlamış yatırımlar

Anayasa Mahkemesi, 5479 sayılı Kanunun yürürlük maddesindeki “2” rakamını iptal etmiştir. Bu çerçevede, 01.01.2006 – 08.04.2006 tarihleri arasında GVK’nın mülga 19. maddesi kapsamında yeni başlayan ve bu tarihler arasında yapılan yatırımlar nedeniyle hesaplanan yatırım indirimi tutarları da yatırım indirimi istisnasından yararlanacaktır. Bu kapsamda olan yatırım indirimi istisnası tutarları, 2006-2009 dönemlerinde kazancın bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, 2010 hesap döneminden itibaren endekslenmiş değerleri ile birlikte indirim konusu yapılacaktır.

Ancak, 08.04.2006 tarihinden sonra yeni başlayan yatırımlar nedeniyle yapılan harcamaların ya da 01.01.2006 – 08.04.2006 tarihinde başlamakla birlikte bu süre içinde tamamlanmayıp devam eden yatırımlar için 08.04.2006 tarihinden sonra yapılan harcamaların yatırım indiriminden yararlanması mümkün değildir.

Örneğin; (C) A.Ş. 16.01.2006 tarihinde hizmet binası inşaatına başlamış ve 08.04.2006 tarihine kadar yaptığı harcamalar dolayısıyla 100.000 TL yatırım indirimi hakkı elde etmiştir. Öte yandan, 08.04.2006 tarihinden sonra da binaya ilişkin 500.000 TL harcama yapılmıştır.

Buna göre, Şirketin bina inşaatı ile ilgili 08.04.2006 tarihine kadar yaptığı harcamalar dolayısıyla elde ettiği yatırım indirimi hakkı olan 100.000 TL endekslenecek ve 2012 yılı beyanamesi üzerinde indirimine konu edilecektir. 08.04.2006 tarihinden sonra yapılan harcamalara ilişkin ise yatırım indirimi hesaplanmayacaktır.

3.10.5.2. Endeksleme

- GVK'nın mülga 19. maddesi kapsamında yatırım indirimi istisnasından yararlanan mükellefler "ÜFE" oranını,

- GVK'nın Ek 1-6 maddeleri kapsamında yatırım indirimden yararlanan mükellefler ise "yeniden değerlendirme oranını"

dikkate almak suretiyle mahsup konusu yapamadıkları yatırım indirimi tutarlarını endeksleyeceklerdir.

3.10.5.3. Yatırım İndirimi İstisnasında Uygulama

- Yukarıdaki açıklamalara göre belirlenen yatırım indirimi tutarları, 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri (GVK'nın geçici 61/2 maddesinde yer alan %19,8 tevkifat oranına ilişkin hüküm dâhil) çerçevesinde 2010 ve müteakip yılların kazançlarından indirilir.

Matrahın tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak mahsup konusu yapılacak tutar, Anayasa Mahkemesinin ilgili kazancın % 25'i ile ilgili sınırlamayı iptali neticesinde, ***hiçbir sınırlama olmaksızın beyanname üzerinden indirimine konu edilecektir.***

Örneğin; (X) A.Ş.'nin 2012 yılı için yararlanabileceği mülga 19. maddeden kaynaklanan yatırım indirimi tutarı 70.000 TL'dir. Şirketin beyanname bilgileri aşağıda yer almaktadır.

Ticari bilanço kârı	100.000 TL
KKEG (+)	20.000 TL
İştirak kazancı istisnası (-)	35.000 TL
Geçmiş yıl zararı (-)	10.000 TL
İndirime esas tutar [(100.000 + 20.000) – (35.000 + 10.000)]	75.000 TL
Ar-Ge indirimi (-)	15.000 TL
Kızılaya yapılan bağış (-)	10.000 TL

“İndirime esas tutar”dan Ar-Ge indirimi ve bağışlar mahsup edildikten sonra [75.000 – (15.000 + 10.000)] 50.000 TL kalmaktadır. Buna göre, 50.000 TL yatırım indirimi beyannameye dahil edilecek, kalan 20.000 TL yatırım indirimi hakkı önce “Ek bilgiler” bölümüne aktarılacak ve aynı zamanda endekslenerek 2013 yılına devredilecektir.

- Yatırım indirimi istisnası uygulayan mükellefler, istisna uygulaması sonucu kalan kazançları üzerinden yürürlükteki vergi oranına (%20) göre vergilerini hesaplayacaklardır.

24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında mülga ek 1-6 maddeleri çerçevesinde yapılan yatırımlar için yatırım indiriminden yararlanılması halinde, yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılsın dağıtılmasın **%19,8** oranında vergi kesintisi yapılır.

Örneğin; (Y) A.Ş.’nin 2002 yılında aldığı teşvik belgesi kapsamında 2012 yılında yararlanabileceği yatırım indirimi tutarı 100.000 TL’dir. Şirketin beyanname bilgileri aşağıdadır.

Ticari bilanço kârı	250.000 TL
KKEG (+)	60.000 TL
Teknopark istisnası (-)	160.000 TL
İndirime esas tutar [(250.000 + 60.000) – 160.000]	150.000 TL
Sponsorluk harcaması (-)	50.000 TL

“İndirime esas tutar”dan sponsorluk harcaması düşüldükten sonra bulunacak [150.000 – 50.000] 100.000 TL’nin tamamı için yatırım indiriminden yararlanılacak ve şirketin matrahı çıkmayacaktır.

Ayrıca 100.000 TL üzerinden %19,8 tevkifat yapılacak ve [100.000 x %19,8] 19.800 TL Nisan ayına ait muhtasar beyanname ile beyan edilecektir.

- İlgili yıl kazancı elverişli olduğu halde yatırım indirimi istisnasından yararlanılmaması durumunda, yararlanılmayan bu indirim tutarının daha sonraki yıllara ait beyannamelerde mahsup edilmesi mümkün değildir.

Bu nedenle, mükelleflerin önceki yıllarda (2006, 2007 ve 2008) kendi istekleriyle yararlanmadıkları yatırım indirimi istisnası tutarları, yatırım indirimi uygulamasının tercih edildiği diğer yıllarda mahsup konusu yapılamayacaktır. Kazanç yetersizliği nedeniyle indirimi fiilen mümkün olmayan kısmın ise müteakip dönemlerde indirilebileceği tabiidir.

Ancak, 2009 hesap döneminde kazanç beyan etmekle birlikte önceki yıllardan devreden yatırım indirimi tutarlarından yararlanamayan mükelleflerin, bu kazançlarına isabet eden yatırım indirimi tutarlarını endekslenmiş değerleri ile birlikte 2010 ve daha sonraki dönemlerin kazançlarından indirebilmeleri mümkündür.

Örneğin; (Z) A.Ş.'nin 2002 yılında aldığı teşvik belgesi kapsamında, 2006 yılı itibariyle yararlanabileceği 500.000 TL yatırım indirimi hakkı bulunmasına rağmen 2006-2008 yılları arasındaki kazançlardan yatırım indirimi tutarı mahsup edilmemiştir. Şirketin bilgileri aşağıdadır.

2006 yılı kazancı	50.000 TL
2007 yılı kazancı	40.000 TL
2008 yılı kazancı	60.000 TL
2009 yılı zararı	100.000 TL
2010 yılı zararı	30.000 TL
2011 yılı kazancı	25.000 TL
2012 yılı kazancı	200.000 TL

Şirketin 2006-2008 yılları arasında ihtiyari olarak yararlanmadığı [50.000 + 40.000 + 60.000] 150.000 TL yatırım indirimi hakkı ortadan kalkacak ve geriye kalan [500.000 – 150.000] 350.000 TL 2010 ve müteakip yıllarda endekslenerek mahsuba konu edilecektir.

3.10.6. Diğer İndirimler

KVK dışında yer alan ve aşağıda belirtilen özel kanunlar uyarınca yapılan bağış ve yardım tutarlarının **tamamı** matrahtan indirilir.

1. 7269 sayılı Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanun (md.45)
2. 278 sayılı Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu Kurulması Hakkında Kanun (md.13)
3. 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu (md.56)
4. 2828 sayılı Sosyal Hizmetler Kanunu (md.20)
5. 2876 sayılı Atatürk Kültür Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanunu (md.101)
6. 2955 sayılı Gülhane Askeri Tıp Akademisi Kanunu (md.46)
7. 3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu (md.9)
8. 3388 sayılı Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı Kanunu (md.3)
9. 222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu (md.76)
10. 4954 sayılı Türkiye Adalet Akademisi Kanunu (md.36)
11. 4122 sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu (md.12)

Yukarıdaki Kanun maddelerinde yer alan özel şartlar çerçevesinde tespit edilen bağış ve yardım tutarları beyanname üzerinde “Diğer indirimler” satırına dahil edilmek suretiyle indirim konusu yapılır.

Bazı kanunlarda, bağış ve yardımın “nakden” yapılması halinde matrahtan indirileceği belirtilmiştir. Örneğin, 2955 sayılı Kanun kapsamında yapılacak “nakdi” bağış ve yardımlar beyanname üzerinden mahsuba konu edilecektir.

Üniversitelere yapılacak bağışlar da bu satıra yazılır. Öte yandan, 5904 sayılı Kanunla⁴⁶ Yüksek Öğretim Kanununun 56. maddesindeki “nakdî” ibaresi madde metninden çıkarılmıştır. Yapılan bu değişiklikle birlikte, üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitülerine yapılan aynı veya nakdî bağış ve yardımların tamamı, beyannamenin bu satırına yazılarak indirim konusu yapılacaktır.

Kağıt ortamında verilen beyannamelerde, bu satıra yazılacak bağış ve yardımların nelerden oluştuğu hususu beyannameye eklenen yazıda ayrıca belirtilir. E-beyannamede ise her bir bağış ve yardımın hangi mevzuattan veya işlemten kaynaklandığının bu satırın açıklama bölümüne yazılması yeterli olacak ve ayrıca bir bildirim istenilmeyecektir.

3.10.7. Girişim Sermayesi Fonu

6322 sayılı Kanunla 2012 yılında VUK’a eklenen 325/A maddesiyle, kurumlar vergisi mükelleflerine;

- **Girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına** sermaye olarak konulması

- veya **girişim sermayesi yatırım fonu paylarının** satın alınması

amacıyla, ilgili dönem kazancından girişim sermayesi fonu ayırabilme imkanı getirilmiştir.

46 03.07.2009 tarih ve 27277 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

KVK'ya eklenen 10/1-(g) maddesi ile de, girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilecektir.

Buna göre, girişim sermayesi yatırım fon ve ortaklıklarına yatırım yapan mükelleflere teşvik düzenlemesi getirilmiştir.

3.10.7.1. İndirim Şartları

Girişim sermayesi fonunun indirim konusu yapılabilmesi için;

a) İlgili yılda ayrılan fon tutarının, kurum kazancının/beyan edilen gelirin %10'unu; toplam fon tutarının ise öz sermayenin %20'sini aşmaması (İki şartın birlikte gerçekleşmesi gerekir.)

b) Fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak olan ve SPK'nın düzenleme ve denetimine tabi girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılması,

c) Ayrılan fon tutarının ilgili yılın kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmesi

gerekir.

3.10.7.2. İndirim Tutarının Hesaplanması

Girişim sermayesi fonu ayrılabilmesi için öncelikle şirketlerin "kurum kazancı"nın bulunması gerekir. Kurumlar vergisi beyannamesinde "mali zararı" olan şirketler bu imkandan faydalanamazlar. Girişim sermayesi fonu ayrılmasına esas kurum kazancı aşağıdaki şekilde hesaplanır.

İndirim tutarının tespitinde kurum kazancı/beyan edilen gelir olarak;

[Ticari bilanço kârı (zararı) + KKEG - Geçmiş yıl zararları - Tüm indirim ve istisnalar]

formülü esas alınacaktır. Buradan da görüleceği üzere, girişim sermayesi fonuna esas tutar belirlenirken, beyannamenin “Kazanç ve ilaveler” bölümündeki tüm kalemler dikkate alınarak “kurum kazancı/beyan edilen gelir” bulunacak bu tutarın da %10’u girişim sermayesi fonu olarak ayrılacaktır.

VUK’un 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu, ilgili dönem kazancından ayrılacağından, **pasifte özel bir fon hesabına alınacak tutar** hesap dönemi sonu itibarıyla tespit edilebilecektir. Bu çerçevede, fon hesabına alınma işleminin, izleyen hesap döneminin başından itibaren kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekir.

Bu şekilde indirim konusu yapılacak olan kazanç tutarı, ilgili dönemin genel sonuç hesaplarına yansıtılacak olup kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle de indirimden yararlanılabilecektir.

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

Girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların, pasifte geçici bir hesapta tutulması, fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar da girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılması gerekir.

Örneğin; (X) A.Ş.’nin 2012 yılı bilanço ve beyanname bilgileri aşağıdaki gibidir:

2012 yılı dönem sonu öz sermayesi	1.000.000 TL
2012 yılı ticari bilanço karı	400.000 TL
KKEG	100.000 TL
İştirak kazancı istisnası	60.000 TL
Geçmiş yıl zararı	70.000 TL
Ar-Ge indirimi	30.000 TL
Yatırım indirimi	40.000 TL

Bu durumda şirket, girişim sermayesi fonu hesaplamasına esas kazancını ve ayırabileceği yatırım fonu tutarını aşağıdaki şekilde hesaplayacaktır:

Ticari bilanço karı	400.000 TL
KKEG (+)	100.000 TL
İştirak kazancı istisnası (-)	60.000 TL
Geçmiş yıl zararı (-)	70.000 TL
Ar-Ge indirimi (-)	30.000 TL
Yatırım indirimi (-)	40.000 TL
Girişim sermayesi fonu hesaplamasına esas kazanç (400.000+100.000-60.000-70.000-30.000-40.000)	300.000 TL
Ayrılacak girişim sermayesi fonu tutarı (300.000 x %10)	30.000 TL

Şirket, 2012 yılına ilişkin beyan edilen gelirin %10'u olan 30.000 TL'yi, **25.04.2013 tarihine kadar** girişim sermayesi fonu olarak özel bir fon hesabına aşağıdaki şekilde alacaktır.

01/01/2013	
590 DÖNEM NET KARI	30.000
549 ÖZEL FONLAR	30.000

01. Girişim sermayesi fonu 30.000

Dönem karından girişim sermayesi fonu ayrılması

Böylece (X) A.Ş., beyan edilen gelirin %10'unu ve dönem sonu öz sermayesinin %20'sini aşmayacak şekilde ayırdığı (30.000 TL) girişim sermayesi fonunu, 2012 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu yapabilecektir.

Şirketin, 2013 yılı sonuna kadar, ayırmış olduğu 30.000 TL fon tutarıyla girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapmaması halinde, indirim konusu yaptığı 30.000 TL fon tutarı nedeniyle eksik tahakkuk ettirilen (30.000 x %20) 6.000 TL vergi, gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

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

3.10.7.3. Fon Tutarının Vergilendirilmesi

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

- Amacı dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi
- İşletmeden çekilmesi, ortaklara dağıtılması
- Dar mükelleflerce ana merkeze aktarılması
- Mükelleflerce işin terki, işletmenin tasfiyesi, devredilmesi veya bölünmesi
- Girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin veya girişim sermayesi yatırım fonu katılma paylarının elden çıkarılmasından itibaren altı ay içinde aynı amaçla yeniden kullanılmaması

hallerinde, bu işlemlerin yapıldığı veya sürenin dolduğu dönemde **diğer kazançlarla ilişkilendirilmeksizin** vergiye tabi tutulması gerekir. Dolayısıyla bu fon tutarları, beyan edildiği döneme ilişkin dönem zararı, geçmiş yıl zararları, indirim ve istisnalar ile ilişkilendirilmeksizin vergilendirilecektir. Buradan da görüleceği üzere sağlanan teşvik, **vergi erteleme niteliğindedir**.

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

Söz konusu yatırımın hiç yapılmaması halinde ise, indirim konusu yapılan tutar nedeniyle tahakkuk ettirilecek vergi, gecikme faizi ile birlikte mükelleften tahsil edilecektir.

3.10.8. Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimlere İlişkin Örnek

(X) A.Ş.'nin 2012 yılı faaliyet sonuçları aşağıdadır (TL):

Ticari bilanço kârı	2.500.000
KKEG	1.200.000
İştirak kazançları	200.000
Yurt dışı şube kazancı	300.000
Serbest bölge kazancı	500.000
Geçmiş yıl zararı	700.000

Ayrıca şirketin indirim, bağış ve yardımları ise şu şekildedir:

5520 sayılı KVK'ya göre Ar-Ge indirimine tabi harcamalar	90.000
5746 sayılı Kanuna göre Ar-Ge merkezinde yapılan harcamalar	60.000
Galatasaray S. Kulübünün Futbol Şubesi ile ilgili sponsorluk harcamaları	50.000
Fenerbahçe S. Kulübünün Voleybol Şubesi ile ilgili sponsorluk harcamaları	30.000
Yenimahalle Belediyesine yapılan bağış	150.000
MEB'e okul inşaatı amacıyla yapılan bağış	100.000
Kültür Bakanlığınca desteklenen arkeoloji kazısına ilişkin yardım	50.000
Kızılaya yapılan nakdi bağış	100.000
Sağlık turizmi kapsamında elde edilen kazanç	180.000
Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumuna yapılan nakdi bağış	70.000
GVK ek 1-6 maddeleri çerçevesinde endekslenmiş yatırım indirimi	500.000

- İstisnaya tabi olsa da tüm kazançlar ticari kârâ eklenmiş ve beyanname üzerinde istisnalar satırına yazılmıştır.
- Ar-Ge ve yatırım indirimi tutarları muhasebe hesaplarıyla ilişkilendirilmeksizin ayrıca hesaplanmıştır.
- Yapılan bağış ve yardımlar ticari kârın tespitinde indirim konusu yapılmış ve sonra da KKEG satırına eklenmiştir. Bu tutarlar, aşağıda yapılan hesaplamalar çerçevesinde dikkate alınacaktır.

Yerli Bildirimi		Düzenleme Bilgileri		Ekler		Mali Bilgiler	
Genel Başlıklar		Kuruma Bağlı İşyerleri ve Geçmiş Yıl Zararları				Kazanç ve İlaveler	
Ticari Bilanço Karı						2.500.000	
Ticari Bilanço Zararı							
İLAVELER							
Turu						Tutarı	
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler						1.200.000	
TOPLAM						1.200.000,00	
ZARAR OLSA DAHI İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER							
Turu						Tutarı	
İştirak Kazançları (K.V.K Mad. 5/1-a)						200.000	
Yurtdışı Şube Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-g)						300.000	
Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlar						500.000	
TOPLAM						1.000.000,00	
Kar ve İlaveler Toplamı						3.700.000,00	
Cari Yıla Ait Zarar, İstisna ve İndirimler Toplamı						1.000.000,00	
ZARAR						0,00	
KAR						2.700.000,00	
Diğer Geçmiş Yıl Zararları						700.000,00	
İstisnadan Kaynaklanan Geçmiş Yıl Zararları						0,00	
Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yıl Zararları						700.000,00	
İndirime Esas Tutar						2.000.000,00	

Beyannamenin “İndirime esas tutar” satırında 2.000.000 TL bulunmaktadır. Buna göre, Şirketin dikkate alacağı indirim, bağış ve yardımlar aşağıdaki şekilde hesaplanacak ve beyannameye yazılacaktır.

- 5520 sayılı KVK'ya göre Ar-Ge projesi çerçevesinde yapılan harcamaların %100'ü: 90.000 TL
- 5746 sayılı Kanuna göre Ar-Ge merkezinde yapılan harcamaların %100'ü: 60.000 TL
- Galatasaray Spor Kulübünün Futbol Şubesi ile ilgili sponsorluk harcamalarının yarısı [50.000/2]: 25.000 TL
- Fenerbahçe Spor Kulübünün Voleybol Şubesi ile ilgili sponsorluk harcamalarının tamamı: 30.000 TL
- Yenimahalle Belediyesine yapılan bağışın, kurum kazancının %5'ine kadar olan kısmı dikkate alınacaktır. Buna göre, üzerinden %5 hesaplanacak kurum kazancı ve en fazla dikkate alınabilecek bağış ve yardım tutarı şu şekilde hesaplanacaktır;

[Ticari bilanço kârı – (İştirak kazançları istisnası + Geçmiş yıl zararları)]

$$[2.500.000 - (200.000 + 700.000)] = 1.600.000 \text{ TL}$$

$$[1.600.000 \times \%5] = \underline{80.000 \text{ TL}}$$

Böylece, Yenimahalle Belediyesine yapılan 150.000 TL bağışın sadece 80.000 TL'lik kısmı indirim konusu edilecektir.

- MEB'e okul inşaatı amacıyla yapılan bağışın tamamı: 100.000 TL
- Kültür Bakanlığınca desteklenen arkeoloji kazısına ilişkin yardımın tamamı: 50.000 TL
- Kızılaya yapılan "nakdi" bağışın tamamı: 100.000 TL
- Sağlık turizmi kapsamında elde edilen kazancın yarısı [180.000/2]: 90.000 TL

- Yatırım indirimi tutarı: 500.000 TL (Ayrıca, yatırım indiriminden yararlanan 500.000 TL kazanç üzerinden %19,8 tevkifat yapılacaktır ve $[500.000 \times \%19,8]$ 99.000 TL Nisan ayına ait muhtasar beyanname ile beyan edilecektir.

- Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumuna yapılan nakdi bağışın tamamı: 70.000 TL

Yukarıdaki hesaplamalar çerçevesinde şirketin matrahı ve ödeyeceği vergi aşağıdaki gibi olacaktır.

İndirime esas tutar	2.000.000
Ar-Ge indirimleri toplamı $[90.000 + 60.000]$	(-) 150.000
Sponsorluk harcamaları $[25.000 + 30.000]$	(-) 55.000
Bağışlar (Diğer indirimler hariç) $[80.000 + 100.000 + 50.000 + 100.000]$	(-) 330.000
Sağlık turizmi indirimi	(-) 90.000
Yatırım indirimi	(-) 500.000
Diğer indirimler	(-) 70.000
MATRAH (İndirime esas tutar - indirim, istisna ve bağışlar)	805.000
Hesaplanan vergi $[805.000 \times \%20]$	161.000

4. VERGİ BİLDİRİMİ

E-beyanname 4. sekme olarak “Vergi bildirim” yer alır. “Kazanç ve ilaveler” bölümünde kurumların matrahları belirlenirken, bu bölümde ödenecek veya iade edilecek vergi tutarı hesaplanır.

Kurumlar vergisi oranı %20'dir. Bunun yanında, yeni ihdas edilen indirimli kurumlar vergisi uygulamaları nedeniyle kurumlar vergisi matrahı üzerinden farklı oranlarda da vergi alınır.

Ayrıca, mükelleflerin enflasyon düzeltme farklarını işletmeden çekmeleri durumunda, çekilen tutarların doğrudan bu bölüme yazılması ve zarar mahsubu veya istisna uygulamaları ile ilişkilendirilmeden vergilendirilmesi gerekir.

Hesaplanan vergi üzerinden ise;

- Yabancı ülkelerde ödenen vergiler
- Mahsup yoluyla ödenen vergiler
- Geçici vergi

düşülür. Bu bölümde son olarak, ödenmesi veya iadesi gereken vergiler ile damga vergisi satırları bulunur.

4.1. Dönem Safi Kurum Kazancı

“İndirime esas tutar” satırından “Kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler” toplamının çıkarılması sonucunda dönem safi kurum kazancı bulunacak ve bu bölüme otomatik olarak aktarılacaktır.

Dönem Safi Kurum Kazancı

[İndirime esas tutar - Kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler]

Bu şekilde bulunan matrah üzerinden %20 oranında vergi hesaplanır. Öte yandan, KVK'ya eklenen bazı maddeler çerçevesinde matrahın bir kısmının daha düşük oranda vergilendirildiği düzenlemeler bulunmakta ve ayrıca işletmeden çekilen enflasyon düzeltme farkları da ayrı olarak değerlendirilmektedir.

4.2. KVK'nın 32/A Maddesi Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah, KVK'nın 32/A Maddesi Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı

KVK'nın 32. maddesinde vergi oranına ilişkin hükümler yer alır. Bu maddenin devamına 5838 sayılı Kanunla⁴⁷, yatırımların teşviki amacıyla indirimli kurumlar vergisi oranını düzenleyen 32/A maddesi eklenmiştir. 5838 sayılı Kanunla getirilen ve 6322 sayılı Kanunla revize edilen yeni teşvik sisteminde vergi indiriminin yanında; gümrük vergisi muafiyeti, KDV istisnası, yatırım yeri tahsisi, sigorta primi işveren hissesi desteği, faiz desteği, taşınma desteği, gelir vergisi stopajı teşviki, büyük ve stratejik yatırımlarda KDV iadesi ve sigorta primi destekleri de bulunmaktadır.

4.2.1. Kapsam

- Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar,
- İş ortaklıkları, taahhüt işleri,
- “Yap-işlet modeli” ile enerji üretilmesine dair 4283 sayılı Kanun ve “Yap-işlet-devret modeli”ne göre 3996 sayılı Kanun kapsamında yapılan yatırımlar,
- Rödivans (maden işlerinin özel sözleşmelerle üçüncü kişilere devri) sözleşmelerine bağlı yatırımlar

47 28.02.2009 tarih ve mükerrer 27155 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

hariç olmak üzere, Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, *yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine* başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulur.

Buna göre, yukarıda sayılan sektör ve konular dışında kalan ve teşvik belgesine bağlı olarak yapılan yatırımlar indirimli kurumlar vergisinden yararlanır.

- Yatırıma katkı tutarı; indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını,

- Yatırıma katkı oranı; yatırıma katkı tutarının yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oranı

- İndirimli kurumlar vergisi oranı; yatırım teşvik uygulamasında bölgeler itibariyle belirlenen ve kurumlar vergisi matrahına uygulanan oranı

ifade eder.

Örneğin; (X) A.Ş.'nin bulunduğu Giresun ilinde (V. Bölge) yatırıma katkı oranı (2012 yılı için) %40 ve indirimli KV oranı %80'dir. Şirket bu bölgede 2012 yılında 1.000.000 TL yatırım yapmış ve bu yatırımdan 2012 yılında 200.000 TL kazanç elde etmiştir. Şirketin diğer faaliyetleri dolayısıyla da 300.000 TL geliri bulunmaktadır.

Buna göre teşvik, yatırım konusu faaliyetle ilgili kazanç üzerinden her yıl alınması gereken kurumlar vergisinin %80'inden vazgeçilerek verilecektir. Böylece, 2012 yılında 200.000 TL üzerinden 40.000 TL vergi hesaplanacak; bu tutarın da %80'i olan 32.000 TL'nin tahsilinden vazgeçilecektir.

Yatırımın Hazine tarafından desteklenecek toplam tutarı [1.000.000 x %40]	400.000 TL
Yatırım dolayısıyla elde edilen kazanç üzerinden hesaplanan vergi [200.000 x %20]	40.000 TL
2012 yılında tahsilinden vazgeçilen kurumlar vergisi [40.000 x %80]	32.000 TL
Bu faaliyet nedeniyle ödenecek kurumlar vergisi [40.000 – 32.000]	8.000 TL
İleriki yıllar için kalan destekleme tutarı [400.000 - 32.000]	368.000 TL

006271_1111111111_KURUMLAR_10_01012010-31122010.xml		
Vergi Bildirimi		Düzenleme Bilgileri
Genel Bilgiler	Kuruma Bağlı İşyerleri ve Geçmiş Yıl Zararları	Eldir
		Mali Bilgiler
		Kazanç ve İsvaleler
Dönem Safi Kurum Kazancı		500.000,00
KW'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirilmiş Kurumlar Vergisine Tabi Matrah		200.000,00
KW'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirilmiş Kurumlar Vergisi Oranı		4
KW'nın Geçici 4 Mad. Kapsamında İndirilmiş Kurumlar Vergisine Tabi Matrah		
KW'nın Geçici 4 Mad. Kapsamında İndirilmiş Kurumlar Vergisi Oranı		
KW'nın Geçici 5 Mad. Kapsamında İndirilmiş Kurumlar Vergisine Tabi Matrah		
KW'nın Geçici 5 Mad. Kapsamında İndirilmiş Kurumlar Vergisi Oranı		
Genel Orana Tabi Matrah		300.000,00
İşletmeden Çekilen Enflasyon Düzeltmesi Farkları		
Gelecek Yıla Devreden Cari Yıl Zararları		0,00
Safi Kurum Kazancının Türkiye Dışında Elde Edilen Kısmı		
VERGİ BİLDİRİMİ		
Kurumlar Vergisi Matrahı		500.000,00
Hesaplanan Kurumlar Vergisi		68.000,00

4.2.2. Bakanlar Kurulu Kararı Çerçevesinde Uygulama

2012/3305 sayılı yeni “Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar”^{a48} göre:

48 19.06.2012 tarih ve 28328 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

- Yatırımın destek unsurlarından yararlanabilmesi için asgarî sabit yatırım tutarının I ve II. bölgelerde 1.000.000 TL; III, IV, V ve VI. bölgelerde ise 500.000 TL olması,

- Desteklenecek yatırımların, Kararın eki listelerde her bir konuya yönelik olarak (varsa) belirlenen yukarıdaki tutarların üzerindeki asgarî sabit yatırım ve/veya asgarî kapasite ile diğer şartları da sağlaması,

- Finansal kiralama yöntemiyle yapılacak yatırımlarda finansal kiralamaya konu makine ve teçhizata ait toplam tutarın her bir finansal kiralama şirketi için asgarî 200.000 TL olması

gerekir. Sistemde, büyük ölçekli yatırımlara daha yüksek oranda teşvik sağlanmış ve BKK'ya ekli listede desteklenecek büyük ölçekli yatırımların hangi sektörlerde olduğu belirlenmiştir. İller itibariyle yatırıma katkı oranları ile indirimli vergi oranları aşağıdadır.

Bölgeler	Bölgesel Teşvik Uygulamaları		Büyük Ölçekli Yatırımlar	
	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)
I	10	30	20	30
II	15	40	25	40
III	20	50	30	50
IV	25	60	35	60
V	30	70	40	70
VI	35	90	45	90

Öte yandan, teşvik belgesi kapsamında **31.12.2013** tarihine kadar yatırıma başlanması halinde aşağıda belirtilen indirim oranları ile yatırıma katkı oranları uygulanır.

Bölgeler	Bölgesel Teşvik Uygulamaları		Büyük Ölçekli Yatırımlar	
	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)
I	15	50	25	50
II	20	55	30	55
III	25	60	35	60
IV	30	70	40	70
V	40	80	50	80
VI	50	90	60	90

İllerin yer aldığı bölgeler ise aşağıdaki tablodadır.

I. Bölge	II. Bölge	III. Bölge	IV. Bölge	V. Bölge	VI. Bölge
Ankara	Adana	Balıkesir	Afyonkarahisar	Adıyaman	Ağrı
Antalya	Aydın	Bilecik	Amasya	Aksaray	Ardahan
Bursa	Bolu	Burdur	Artvin	Bayburt	Batman
Eskişehir	Çanakkale	Gaziantep	Bartın	Çankırı	Bingöl
İstanbul	(Bozcaada	Karabük	Çorum	Erzurum	Bitlis
İzmir	ve	Karaman	Düzce	Giresun	Diyarbakır
Kocaeli	Gökçeada	Manisa	Elazığ	Gümüşhane	Hakkari
Muğla	İlçeleri	Mersin	Erzincan	Kahramanmaraş	Iğdır
	Hariç)	Samsun	Hatay	Kilis	Kars
	Denizli	Trabzon	Kastamonu	Niğde	Mardin
	Edirne	Uşak	Kırıkkale	Ordu	Muş
	Isparta	Zongulda	Kırşehir	Osmaniye	Siiirt
	Kayseri		Kütahya	Sinop	Şanlıurfa
	Kırklareli		Malatya	Tokat	Şırnak
	Konya		Nevşehir	Tunceli	Van
	Sakarya		Rize	Yozgat	Bozcaada ve
	Tekirdağ		Sivas		Gökçeada
	Yalova				İlçeleri

- ***Stratejik yatırımlar için*** tüm bölgelerde uygulanacak vergi indirim oranı **%90**; yatırıma katkı oranı **%50**'dir.

- **Yatırıma katkı tutarına ulaşınca kadar indirimli kurumlar vergisi uygulaması devam eder.** Buna göre, Devlet tarafından karşılanacak yatırıma katkı tutarına ulaşılması ile ilgili yıl sınırı yoktur. **Örneğin;** Yatırıma katkı tutarı 100.000 TL olan bir şirket, bu yatırım dolayısıyla elde ettiği kazanç üzerinden hesaplanan ve Devlet tarafından vazgeçilen vergi miktarı 100.000 TL'ye ulaşınca kadar indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanmaya devam edecektir.

- Arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortismanına tabi olmayan di-

ğer harcamalar indirimli vergiye ilişkin yatırım harcaması olarak değerlendirilmez.

- İndirimli oranlar stopaj suretiyle yapılan vergilendirmede uygulanmaz. Örneğin, Eylül Limited Şirketi, teşvik belgeli yatırımı dolayısıyla indirimli oranda kurumlar vergisine tabi olsa dahi, elde ettiği mevduat faizi ve repo gelirleri üzerinden GVK'nın geçici 67. maddesine göre %15 oranında tevkifat yapılacaktır.

4.2.3. Yeni İhdas Edilen Yatırım Dönemlerinde de Uygulanacak İndirimli Kurumlar Vergisi

Teşvik sistemine yöneltilen en önemli eleştirilerden birisi, indirimli kurumlar vergisinin sadece işletme döneminde olması, yatırım döneminde ise bu indirimden yararlanılamaması idi. Bu eksikliğin giderilmesi amacıyla, KVK'da 15.06.2012 tarihinden itibaren 6322 sayılı Kanunla değişiklik yapılmış ve yatırım dönemlerinde, diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanabilmesinin yolu açılmıştır.

KVK'ya eklenen hükümde;

- Yatırıma başlanan tarihten itibaren hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben,

- Toplam yatırıma katkı tutarının %50'sini ve gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere,

- Yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulamak suretiyle

yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya, bu oranı her bir il grubu için sifıra kadar indirmeye veya %80'e kadar artırmaya

Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır. 2012/3305 sayılı yeni BKK'da da bu yetki aşağıdaki şekilde kullanılmıştır:

Hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak ve toplam yatırıma katkı tutarının;

a) Büyük ölçekli yatırımlar ve bölgesel teşvik uygulamaları kapsamındaki yatırımlarda; 2. bölgede %10, 3. bölgede %20, 4. bölgede yüzde %30, 5. bölgede %50 ve 6. bölgede %80'ini

b) Stratejik yatırımlarda; 6. bölgede %80, diğer bölgelerde %50'sini

geçmemek üzere yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli gelir veya kurumlar vergisi uygulanabilir.

Böylece, mükellefler yatırım dönemlerinde diğer faaliyetlerinden doğan kazançları için de indirimli KV uygulamasından yukarıda belirtilen oranlar çerçevesinde yararlanabileceklerdir. Ayrıca BKK'ya göre, I. bölge için yatırım döneminde indirimli kurumlar vergisi uygulanamayacaktır.

Örneğin; Kerem Limited Şirketinin, teşvik belgesi kapsamında 2012 yılında Sivas'ta (IV. bölgede) yapmaya başladığı yatırım 2013 yılında tamamlanmış ve toplam 1.000.000 TL yatırım harcaması yapılmıştır.

Yıllar itibariyle yapılan yatırım tutarı;

- 2012 yılı: 350.000 TL

- 2013 yılı: 650.000 TL'dir.

Şirketin yatırım konusu faaliyeti dışında, 2012 yılı kazancı 2.000.000 TL olarak gerçekleşmiştir. Bu ilde yatırıma katkı oranı %30, indirimli vergi oranı %70, yatırım dönemlerinde yararlanılabilecek maksimum indirimli kurumlar vergisi [yatırıma katkı tutarı x %30]'dur. Şirket, yatırım dönemi olan 2012 yılında da aşağıdaki hesaplama çerçevesinde indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanacaktır.

Yatırımın Hazine tarafından desteklenecek toplam tutarı (Yatırıma katkı tutarı) [1.000.000 x %30]	300.000 TL
IV. bölgede, yatırım döneminde uygulanacak maksimum indirimli kurumlar vergisi (Yatırıma katkı tutarı x %30) [300.000 x %30]	90.000 TL
2012 yılında gerçekleştirilen yatırım tutarı	350.000 TL
2012 yılı kazancı	2.000.000 TL
Hesaplanan kurumlar vergisi [2.000.000 x %20]	400.000 TL
2012 yılında tahsilinden vazgeçilecek kurumlar vergisi (Şirketin normal şartlarda yararlanabileceği indirimli kurumlar vergisi miktarı [400.000 x %70] 280.000 TL olmasına rağmen, yukarıda belirtildiği üzere, yatırım döneminde yararlanılabilecek maksimum indirimli kurumlar vergisi 90.000 TL'dir.)	90.000 TL
Ödenecek kurumlar vergisi [400.000 – 90.000]	310.000 TL
İleriki yıllar için kalan destekleme tutarı [300.000 - 90.000]	210.000 TL

4.2.4. Tevsi (Ek) Yatırımlarda Uygulama

Tevsi yatırım yapan mükellefler de bu kapsamda indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanırlar. Bir yatırımın tevsi yatırım olarak kabul edilebilmesi için yatırım teşvik belgesinde yatırım cinsinin tevsi yatırım olarak belirtilmiş olması gerekir. Modernizasyon yatı-

rımları da tevsi yatırım kapsamında kabul edilecektir .⁴⁹ Tevsi yatırımlarda indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın işletme bütünlüğü içinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespitinin mümkün olduğu hallerde kazanç ayrı hesaplarda takip edilecek, kazancın bu şekilde belirlenmesine imkan bulunmayan hallerde ise kazanç oranlama yapılmak suretiyle tespit edilecektir.

İndirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın oranlama yapılmak suretiyle belirlenmesi seçimsel bir hak değildir.

Öte yandan, indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın ayrı bir şekilde belirlenmesine imkan bulunmayan hallerde indirimli kurumlar vergisi oranının uygulanacağı kazanç, yapılan tevsi yatırım tutarının dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına oranlanması suretiyle belirlenecektir. Sabit kıymet ifadesinden ise amortisman konusunu oluşturan iktisadi kıymetlerin anlaşılması gerekir. Oranlamada toplam sabit kıymet tutarı olarak üretimde kullanılsın kullanılmasın tüm amortisman tabi kıymetlerin birikmiş amortismanları düşülmeden önceki ***brüt tutarları*** dikkate alınacaktır.

32/A maddesinde yer alan “*Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlendirilmiş tutarları ile dikkate alınır.*” ifadesi ile kastedilen ise, sabit kıymetlerin gerekli şartların oluşması halinde yapılan enflasyon düzeltilmesi sonucu oluşan yeniden değerlendirilmiş değerinin dikkate alınması gerek-

49 Gelir İdaresi Başkanlığının 24.02.2012 tarih ve 738 sayılı özelgesi.

tiğidir. Dolayısıyla, gerekli şartların oluşması halinde yapılacak enflasyon düzeltmesi dışında başkaca bir değerlendirme yapılmayacaktır.⁵⁰

Tevsi yatırım harcamaları;

- Mevcut bir yatırıma üretim hattı veya makine ve teçhizat ilavesi suretiyle üretim miktarının artırılması

- Mevcut üretim hattında yer alan makine ve teçhizatların bir bölümünün kapasite açısından ve işlevsel olarak üretim akışındaki diğer makine ve teçhizatlarla uyum içinde olmadığı durumlarda makine ve teçhizatların değiştirilmesi veya yenilerinin ilave edilmesi

- Genişleme yapıldıktan sonra mevcut tesis ile alt yapı müşterekliği oluşturarak bir bütün teşkil eden, aynı işletmede aynı mal ve hizmetin kapasitesini en fazla %100'e kadar artıran yatırımlar yapılması

olarak tanımlanır.

Örneğin; (Z) A.Ş.'nin Mardin'de bulunan tekstil fabrikasının üretim kapasitesini artırmak amacıyla yapacağı ek yatırımlarla ilgili 15.06.2012 tarihinden sonra yatırım teşvik belgesi alınmış ve 2012 yılında 500.000 TL tevsi yatırım yapılmıştır. Bu ilde yatırıma katkı oranı %50 ve indirimli vergi oranı %90 olarak uygulanmaktadır.

Şirketin 2012 yılı kazancı 400.000 TL'dir. Yapılan ek üretim bandı yatırımı dolayısıyla elde edilen kazanç ise ayrı şekilde hesaplanmış ve 100.000 TL olarak belirlenmiştir. Buna göre;

50 Gelir İdaresi Başkanlığının 07.12.2011 tarih ve 131 sayılı özelgesi

Yatırımın Hazine tarafından desteklenecek toplam tutarı [500.000 x %50]	250.000 TL
Ek yatırım kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi [100.000 x %20]	20.000 TL
2012 yılında tahsilinden vazgeçilen kurumlar vergisi [20.000 x %90]	18.000 TL
Ek yatırım kazancı dolayısıyla ödenecek kurumlar vergisi [20.000 – 18.000]	2.000 TL
İleriki yıllar için kalan destekleme tutarı [250.000 - 18.000]	232.000 TL

Örnekteki ek yatırım dolayısıyla elde edilen kazancın ayrı şekilde belirlenemediği varsayılırsa, aşağıda yer alan tablodaki veriler çerçevesinde yararlanılabilecek indirim miktarı bulunacaktır.

Yapılan yatırım tutarı	500.000 TL
Şirketin sahip olduğu sabit kıymetleri (amortismanları düşülmeden önceki <i>brüt tutarları</i> ile)	2.500.000 TL
2012 yılı kazancı	400.000 TL
Ek yatırım dolayısıyla elde edilen kazanç [(500.000/2.500.000) x 400.000]	80.000 TL
Ek yatırım kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi [80.000 x %20]	16.000 TL
2012 yılında tahsilinden vazgeçilen kurumlar vergisi [16.000 x %90]	14.400 TL
Ek yatırım dolayısıyla ödenecek kurumlar vergisi [16.000 – 14.400]	1.600 TL
Yatırımın Hazine tarafından desteklenecek toplam tutarı [500.000 x %50]	250.000 TL
İleriki yıllar için kalan destekleme tutarı [250.000 - 14.400]	235.600 TL

Vergi Bildirimi		Düzenleme Bilgileri	Etkiler	Mali Bilgiler
Genel Bilgiler		Kuruma Bağlı İşyerleri ve Geçmiş Yıl Zararları		Kazanç ve İstisnalar
Dönem Safi Kurum Kazancı				400.000,00
KW'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah				80.000,00
KW'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı				2
KW'nın Geçici 4 Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah				
KW'nın Geçici 4 Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı				
KW'nın Geçici 5 Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah				
KW'nın Geçici 5 Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı				
Genel Orana Tabi Matrah				320.000,00
İşletmeden Çekilen Enflasyon Düzeltmesi Farkları				
Gelecek Yıla Devreden Cari Yıl Zararları				0,00
Safî Kurum Kazanının Türkiye Dışında Elde Edilen Kısmı				
VERGİ BİLDİRİMİ				
Kurumlar Vergisi Matrahı				400.000,00
Hesaplanan Kurumlar Vergisi				65.600,00

4.2.5. Yatırımların Devri Halinde Uygulama

Yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde, devralan kurum, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla indirimli vergi oranından yararlanır.

Yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanmadan önce indirimli kurumlar vergisi uygulanan hallerde, yatırımın tamamlanıp işletilmeye geçilmemesi durumunda, indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil edilir.

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

Örneğin; Müge A.Ş.'nin 2012 yılında IV. Bölgede yer alan Malatya'da yaptığı yatırım harcaması 300.000 TL'dir. Teşvik belgesine bağlı bu yatırım tutarının %30'u olan 90.000 TL vergi indirimi yoluyla desteklenecektir.

Şirket, 90.000 TL destekleme tutarının 50.000 TL'sini vergi indirimi yoluyla kullanmış ve bu yatırımını Deniz Limited Şirketine satmıştır. Deniz Limited Şirketi, 40.000 TL tutarına ulaşmaya kadar, bu yatırım dolayısıyla elde ettiği kazancını indirimli oranda vergilendirecektir.

4.2.6. Diğer Hususlar

Yatırıma katkı ve indirimli vergi oranı farklı olan illerde aynı mükellef tarafından yapılan yatırımlarda, toplam yatırımın her bir ile isabet eden kısmına göre ilgili ilin yatırıma katkı oranı ve indirimli vergi oranı uygulanır.

Ancak, e-beyanname sisteminde indirimli KV matrahı ve oranı ile ilgili tek bir satır bulunduğundan, iki veya daha fazla sayıda teşvik belgesine bağlı yatırımı olan ve bu yatırımlar dolayısıyla farklı oranlarda teşvikten yararlanacak mükelleflerin tereddüt yaşadıkları görülmektedir.

Birden fazla bölgedeki teşvik belgesine bağlı olan yatırımlara uygulanan indirimli kurumlar vergisi oranlarının farklı olması durumunda, yararlanılabilecek indirimli kurumlar vergisinin beyanname dışında hesaplanması ve hesaplanan bu tutarı sağlayacak şekilde geçici ve yıllık kurumlar vergisi beyannamelerine ilgili oranın dahil edilmesi gerekmektedir.

Örneğin; Şükrü Can A.Ş. 15.06.2012 tarihinden sonra aldığı teşvik belgeleri kapsamında;

- Bayburt'ta yaptığı yatırım 1.000.000 TL'dir. (İndirimli vergi oranı %80 olarak uygulanmaktadır.) Yatırım dolayısıyla 2012 yılında 300.000 TL kazanç elde edilmiştir.

- Ardahan'da yaptığı yatırım 500.000 TL'dir. (İndirimli vergi oranı %90 olarak uygulanmaktadır.) Yatırım dolayısıyla 2012 yılında 200.000 TL kazanç elde edilmiştir.

Şirketin bu yatırımlara ilişkin kazançları dışında geliri yoktur. Bu durumda, e-beyanname indirimli matrah ve oranla ilgili tek satır bulunduğundan, hesaplamalar ve e-beyanname uygulaması aşağıdaki şekilde olacaktır.

Bayburt'taki yatırımdan elde edilen kazanç için hesaplanan kv [300.000 x %20]	60.000 TL
2012 yılında tahsilinden vazgeçilen kurumlar vergisi [60.000 x %80]	48.000 TL
Ödenecek kurumlar vergisi [60.000 – 48.000]	12.000 TL
Ardahan'daki yatırımdan elde edilen kazanç için hesaplanan kv [200.000 x %20]	40.000 TL
2012 yılında tahsilinden vazgeçilen kurumlar vergisi [40.000 x %90]	36.000 TL
Ödenecek kurumlar vergisi [40.000 – 36.000]	4.000 TL
Toplam indirimli orana tabi matrah [300.000 + 200.000]	500.000 TL
Ödenmesi gereken toplam indirimli kurumlar vergisi [12.000 + 4.000]	16.000 TL
<i>E-beyannameye yazılacak indirimli kurumlar vergisi oranı</i> (Toplam indirimli kv / Toplam indirimli kv oranına tabi matrah) [16.000 / 500.000]	<i>%3,2</i>

Vergi Bildirimi		Düzenleme Bilgileri	Ekler	Ek Bilgiler
Genel Bilgiler		Kuruma Bağlı İşyerleri ve Geçmiş Yıl Zararları		Kazanç ve Hasılatlar
Dönem Safi Kurum Kazancı				500.000,00
KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah				500.000
KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı				3,2
KVK'nın Geçici 4 Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah				
KVK'nın Geçici 4 Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı				
KVK'nın Geçici 5 Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah				
KVK'nın Geçici 5 Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı				
Genel Orana Tabi Matrah				0,00
İşletmeden Çekilen Enflasyon Düzeltmesi Farkları				
Gelecek Yıla Devreden Cari Yıl Zararları				0,00
Safi Kurum Kazancının Türkiye Dışında Elde Edilen Kısmı				
VERGİ BİLDİRİMİ				
Kurumlar Vergisi Matrahı				500.000,00
Hesaplanan Kurumlar Vergisi				16.000,00

Hesap dönemi itibarıyla bu bölümde belirtilen şartların sağlanmadığının tespit edilmesi halinde, söz konusu vergilendirme döneminde indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.

- Yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminden itibaren indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılabileceği mümkündür.⁵¹Bu nedenle, geçici kurumlar vergisi e-beyannamesinin “Matrah Bilgileri” bölümünde gerekli teknik düzenlemeler yapılmıştır.

- Yine mükelleflerin en çok tereddüt ettikleri konulardan birisi de, indirimli oranın uygulanacağı matrahın, ticari bilanço karı mı yoksa mali kar mı olacağı yönündedir.

51 Gelir İdaresi Başkanlığının 09.05.2011 tarih ve KV-2255-2-3 sayılı özeldesini

Kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde indirimli kurumlar vergisi uygulanacak tutar, yatırımdan elde edilen **ticari bilanço karının** dikkate alınması suretiyle tespit edilecek ve indirimli vergi oranının uygulanacağı kazanç, beyanname üzerinden hesaplanan matrahı aşamayacaktır.⁵²

Örneğin; Sedef A.Ş.’nin bulunduğu Mardin ilinde (VI. Bölge) yatırıma katkı oranı (2012 yılı için) %50 ve indirimli kurumlar vergisi oranı %90’dır. Şirket bu bölgede 2012 yılında 1.500.000 TL yatırım yapmış ve bu yatırımdan 2012 yılında, ticari bilançosuna göre 400.000 TL kazanç elde etmiştir.

Buna göre şirketin, 2012 yılında indirimli orana tabi tutabileceği matrahı 400.000 TL olacaktır. Ancak, şirketin 2012 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde, istisna, indirim ve geçmiş yıl zararları nedeniyle 100.000 TL mali karı çıkması durumunda, sadece bu kazançta indirimli oran uygulanacaktır. Böylelikle, indirimli oran uygulanabilecek matrahın üst sınırı ticari bilanço karı olmakla birlikte; mali karı, başka bir deyişle matrahı aşan tutarların indirimli orandan yararlanması tabiidir ki mümkün olmayacaktır.

4.3. KVK’nın Geçici 4. Maddesi Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah, KVK’nın Geçici 4. Maddesi Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı

5838 sayılı Kanunla KVK’ya eklenen geçici 4. maddeye göre;

- Münhasıran tekstil, konfeksiyon, hazır giyim, deri ve deri mamulleri sektörlerinde faaliyette bulunanlardan,

52 Gelir İdaresi Başkanlığının 01.06.2012 tarih ve [32-2012/33]-12 sayılı özelgesi

- Üretim tesislerini Bakanlar Kurulunca belirlenen (eski uygulamadaki) I ve II. bölgedeki illerden, (eski uygulamadaki) IV. bölgedeki illere 31.12.2010 tarihine kadar bütünüyle nakleden,

- ve asgari 50 kişilik istihdam sağlayan mükelleflerin

bu illerdeki işletmelerinden sağladıkları kazançlar için nakil tarihini izleyen hesap döneminden itibaren 5 yıl süreyle kurumlar vergisi oranı %75 indirimli olarak uygulanır.

Buna göre, teşviktan yararlanan şirketlerin üretim tesislerinin nakledildiği tarihi izleyen hesap döneminden itibaren 5 yıl süreyle (sadece bu üretim tesisi dolayısıyla elde edilen gelirlere münhasır olmak üzere) kurumlar vergisi ve geçici vergi oranı %5 olacaktır.

Örneğin; (X) A.Ş. İstanbul'da bulunan tekstil fabrikasını 23.09.2010 tarihinde Diyarbakır'a taşımış ve indirim şartlarını da yerine getirmiştir. Şirketin 2012 yılında elde ettiği kazancı 900.000 TL; bu kazançtan, tekstil fabrikasına isabet eden geliri ise 600.000 TL'dir. Şirketin bu fabrika dolayısıyla 2011-2015 yılları arasında elde edeceği kurum kazancına %5 oranında vergi uygulanacaktır.

Vergi Bildirimi	Düzenleme Bilgileri	Ekle	Mali Bilgiler
Genel Bilgiler	Kuruma Bağı İşyerleri ve Geçiş Yıl Zararları		Kazanç ve İlaveler
Dönem Safi Kurum Kazancı			900.000,00
KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah			
KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı			
KVK'nın Geçici 4 Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah			600.000,00
KVK'nın Geçici 4 Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı			5
KVK'nın Geçici 5 Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah			
KVK'nın Geçici 5 Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı			
Genel Orana Tabi Matrah			300.000,00
İşletmeden Çekilen Enflasyon Düzeltmesi Farkları			
Gelecek Yıla Devreden Cari Yıl Zararları			0,00
Safi Kurum Kazancının Türkiye Dışında Elde Edilen Kısmı			
VERGİ BİLDİRİMİ			
Kurumlar Vergisi Matrahı			900.000,00
Hesaplanan Kurumlar Vergisi			90.000,00

Bu indirim uygulamasından yalnızca “üretim tesisleri”ni tamamen taşıyan kurumlar yararlanacak, ikincil mevzuattaki “tesis” ve “işletmeler” ibareleri de üretim tesislerini ifade edecektir.⁵³

4.4. Genel Orana Tabi Matrah

KVK’da yer alan indirimli kurumlar vergisine tabi matrahların dışında kalan ve genel oranda vergiye tabi olan matrah tutarı otomatik olarak bu satıra yazılır.

4.5. İşletmeden Çekilen Enflasyon Düzeltme Farkları

E-beyannamenin bu satırına, enflasyon düzeltme fark hesaplarından çekilen tutarlar yazılacak ve vergilendirilecektir.

VUK’un mükerrer 298/(A)-5 maddesinde, “*..Pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tabi tutulur. Ancak öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir; bu işlemler kâr dağıtımı sayılmaz.*” hükmü yer alır.

Bu çerçevede, pasif kalemlerde yer alan enflasyon düzeltmesi farklarının işletmeden çekilmesi ya da daha önce sermayeye eklenmiş olan pasif kalemlere ait enflasyon fark hesaplarının sermaye azaltımı veya tasfiye yoluyla ortaklara dağıtılması hallerinde,

- İşletmeden çekilen tutarların öncelikle kurumlar vergisine

53 Mehmet Emin AKYOL, Yaklaşım Dergisi, Ekim 2009, Sayı:202

- Vergi sonrası dağıtılan kazancın da kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine

tabi tutulması gerekir.

Örneğin; (Z) Limited Şirketinin “502. Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları” hesabında yer alan 300.000 TL, 2012 yılında tümü gerçek kişi olan şirket ortaklarına dağıtılmıştır. Şirketin 2012 yılı kazancı 500.000 TL’dir. Buna göre beyanname aşağıdaki şekilde olacaktır:

Vergi Bildirimi	Düzenleme Bilgileri	Ehler	Mali Bilgiler
Genel Bilgiler	Kuruma Bağlı İşyerleri ve Geçmiş Yıl Zararları		Kazanç ve İlaveler
Dönem Safi Kurum Kazancı			500.000,00
KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirilmiş Kurumlar Vergisine Tabi Matrah			
KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirilmiş Kurumlar Vergisi Oranı			
KVK'nın Geçici 4 Mad. Kapsamında İndirilmiş Kurumlar Vergisine Tabi Matrah			
KVK'nın Geçici 4 Mad. Kapsamında İndirilmiş Kurumlar Vergisi Oranı			
KVK'nın Geçici 5 Mad. Kapsamında İndirilmiş Kurumlar Vergisine Tabi Matrah			
KVK'nın Geçici 5 Mad. Kapsamında İndirilmiş Kurumlar Vergisi Oranı			
Genel Orana Tabi Matrah			500.000,00
İşletmeden Çekilen Enflasyon Düzeltmesi Farkları			300.000,00
Gelecek Yıla Devreden Cari Yıl Zararları			0,00
Safi Kurum Kazancının Türkiye Dışında Elde Edilen Kısmı			
VERGİ BİLDİRİMİ			
Kurumlar Vergisi Matrahı			800.000,00
Hesaplanan Kurumlar Vergisi			160.000,00

Ayrıca, dağıtılan kâr payları üzerinden %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

4.6. Gelecek Yıla Devreden Cari Yıl Zararı

“Kazanç ve ilaveler” bölümündeki “Zarar” satırında yer alan tutar bu bölüme otomatik olarak aktarılır. Cari yıl zararı bulunan kurumların hesaplanan vergisi olmayacaktır.

Bunun tek istisnası, “İşletmeden çekilen enflasyon düzeltme farkları” satırına tutar girilmesi durumunda ortaya çıkar. Zarar ve istisnalar ile cari yıl matrahından bağımsız olarak değerlendirilen enflasyon düzeltme farklarının işletmeden çekilmesi durumunda, şirket zararlı da olsa vergi ödenmesi gerekir.

Örneğin; (Y) A.Ş.’nin 2012 yılı zararı 100.000 TL’dir. Ayrıca enflasyon düzeltmesi fark hesaplarından 50.000 TL çekilmiştir. Buna göre beyanname aşağıdaki şekilde olacaktır.

Vergi Bildirimi	Düzenleme Bilgileri	Elder	Mali Bilgiler
Genel Bilgiler	Kuruma Bağlı İşyerleri ve Geçmiş Yıl Zararları		Kazanç ve İlaçveler
Dönem Safi Kurum Kazancı			0,00
KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirilmiş Kurumlar Vergisine Tabi Matrah			
KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirilmiş Kurumlar Vergisi Oranı			
KVK'nın Geçici 4 Mad. Kapsamında İndirilmiş Kurumlar Vergisine Tabi Matrah			
KVK'nın Geçici 4 Mad. Kapsamında İndirilmiş Kurumlar Vergisi Oranı			
KVK'nın Geçici 5 Mad. Kapsamında İndirilmiş Kurumlar Vergisine Tabi Matrah			
KVK'nın Geçici 5 Mad. Kapsamında İndirilmiş Kurumlar Vergisi Oranı			
Genel Orana Tabi Matrah			0,00
İşletmeden Çekilen Enflasyon Düzeltmesi Farkları			50.000,00
Gelecek Yıla Devreden Cari Yıl Zararları			100.000,00
Safi Kurum Kazancının Türkiye Dışında Elde Edilen Kısmı			
VERGİ BİLDİRİMİ			
Kurumlar Vergisi Matrahı			50.000,00
Hesaplanan Kurumlar Vergisi			10.000,00

4.7. Safi Kurum Kazancının Türkiye Dışında Elde Edilen Kısmı

“Ticari bilanço kârı”nın Türkiye dışında elde edilen kısmı bu satıra yazılır. Türkiye’de vergiye tabi yurt dışı kazançlar üzerinden ödenen verginin Türkiye’de mahsup edilebilecek en yüksek tutarını tespit etmek amacıyla bu satır oluşturulmuştur.

İstisna kazançlar dolayısıyla ödenen vergiler Türkiye’de mahsuba konu edilemeyeceğinden “Zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler” bölümünde yer alan;

- Yurt dışı iştirak kazançları,
- Yurt dışı şube kazançları
- Yurt dışı inşaat ve onarma işleri kazançları

bu satıra dahil edilmez.

Safi kurum kazancının Türkiye dışında elde edilen kısmı, kurumlar tarafından ayrıca hesaplanacak ve bu satıra manuel olarak yazılacaktır.

Örneğin; Barış A.Ş.’nin beyanname bilgileri aşağıdadır.

Ticari bilanço kârı	1.000.000 TL
İstisnaya tabi yurt dışı iştirak kazancı	50.000 TL
İstisnaya tabi yurt dışı inşaat işi kazancı	100.000 TL
İstisnaya tabi olmayan yurt dışı şube kazancı	200.000 TL
Matrah [1.000.000 – (100.000 + 50.000)]	850.000 TL

Buna göre, şirketin “Safi kurum kazancının Türkiye dışında elde edilen kısmı” satırına yazacağı tutar sadece 200.000 TL olacaktır.

4.8. Kurumlar Vergisi Matrahı

Dönem safi kurum kazancı + İşletmeden çekilen enflasyon farkları
veya
Genel orana tabi matrah + İndirimli orana tabi matrahlar +
İşletmeden çekilen enflasyon farkları

toplamları kurumlar vergisi matrahını verecektir. Bu satırdaki tutar da otomatik olarak hesaplanır.

4.9. Hesaplanan Kurumlar Vergisi

- Genel orana tabi matrah ve işletmeden çekilen enflasyon düzeltme farkları %20 oranında;
- Yatırım teşvik sistemi çerçevesinde getirilen KVK'nın 32/A maddesi,
- KVK'nın taşınma desteği ile ilgili geçici 4. maddesi

kapsamındaki matrah ise, BKK'lar çerçevesinde belirlenen oranlara göre vergilendirilir.

4.10. Mahsup Edilecek Vergiler

Kamu bütçesinin gelir ve giderleri arasında ortaya çıkan zaman yönünden uyumsuzluğun giderilmesi amacıyla kurumlar vergisi mükelleflerinden geçici vergi alınır. Verginin güvenli şekilde tahsilini sağlamak amacıyla da bazı kazançlardan tevkifat yapılmaktadır. Bunların dışında, yabancı ülkelerde ödenen vergilerin de beyannameye yazılmasında bazı özellikli durumlar bulunur.

Kurumların peşin olarak, tevkif suretiyle veya yurt dışında ödedikleri vergiler bazı sınırlamalar ve şartlarla bu bölüme yazılacaktır.

4.10.1. Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerden Mahsup Edilecek Kısım

Yurt dışında elde edilen ve Türkiye’de vergilendirilecek olan kazançlar için yabancı ülkede ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, Türkiye’de bu kazançlar nedeniyle hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilir.

Yurt dışında yabancı para ile ödenen vergilere, bunların ilgili bulunduğu kazançların genel sonuç hesaplarına intikali esnasındaki kur uygulanacaktır.

Yurt dışında ödediği vergileri mahsuba konu eden mükelleflerin, “Ekler” sekmesinde yer alan “Yabancı ülkede ödenen vergiler”e ilişkin bölümü de doldurmaları gerekir.

4.10.1.1. Mahsup Süresi

Zarar mahsubu veya istisnalar sonucu Türkiye’de vergiye tabi kurum kazancının oluşmaması nedeniyle, Türkiye’deki beyannamelere dahil edilen yurt dışı kazançlar üzerinden yabancı ülkede ödenen vergilerin kısmen veya tamamen mahsubuna imkân bulunmazsa, bu mahsup hakkı, izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar kullanılır.

Yabancı ülkelerde ödenen vergilerin Türkiye’de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsubundan sonra kalan tutarın iadesi mümkün değildir. Bu mahsup sonucu kalan tutar en fazla 3 hesap dönemi içinde vergiden indirilemezse, mahsup hakkı kaybedilir.

Buradan da görüleceği üzere, yurt dışında oluşan zararlar 5 yıl içinde matrahtan düşülmekte; yurt dışında ödenen vergilerin mahsup süresi ise 3 yıla sınırlanmaktadır.

Örneğin; (X) Limited Şirketinin Romanya'daki şubesi aracılığıyla elde ettiği istisnaya tabi olmayan 2012 yılı yurt dışı kazancı 100.000 TL, bu kazanç dolayısıyla Romanya'da ödenen kurumlar vergisi ise 10.000 TL'dir. Bu durumda;

- Şirket 100.000 TL kazancını önce gelir tablosu aracılığıyla e-beyannamedeki "Ticari bilanço kârı/zararı" bölümüne, sonra "Safi kurum kazancının Türkiye dışında elde edilen kısmı" satırına yazacaktır.

- Yabancı ülkede ödenen 10.000 TL vergi ise, yurt dışı kazancın %20'si [$100.000 \times \%20$] olan 20.000 TL'yi geçmediği için "Mahsup edilecek vergiler" bölümündeki "Yabancı ülkelerde ödenen vergilerden mahsup edilecek kısım" satırına yazılacak ve hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.

- 2012 yılı beyannamesinde kazanç ve dolayısıyla hesaplanan vergi çıkmaması durumunda, 10.000 TL iade edilmeyecek ve "Yabancı ülkelerde ödenen vergilerden mahsup edilemeyip gelecek yıla devreden kısım" satırına eklenecektir. Bu vergi en geç 3 yıl içinde indirim konusu edilemezse, mahsup hakkı da ortadan kalkacaktır.

4.10.1.2. Mahsup Edilebilecek Yurt Dışı Vergilerin Sınırı

Yurt dışı kazançlar üzerinden yabancı ülkede ödenen ve Türkiye'de vergiden mahsup edilebilecek kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, hiçbir surette yurt dışında elde edilen kazançlara %20 oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacaktır.

Yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye’de hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilmesi istendiğinde, Türkiye’deki vergi matrahına dahil edilen yurt dışı kazanç tutarının, bu vergileri de içerecek şekilde brütleştirilmiş olması gerekir.

Örneğin; (Y) A.Ş. İspanya’daki şubesi dolayısıyla 200.000 TL kazanç elde etmiş ve bu kazanç üzerinden İspanya vergi mevzuatı uyarınca %25 oranında (50.000 TL) kurumlar vergisi ödemiştir. (Söz konusu kazanç istisnaya tabi değildir.) Bu durumda:

- Şirket 200.000 TL’yi önce gelir tablosu aracılığıyla e-beyanname-de “Ticari bilanço kârı/zararı” bölümüne, sonra “Safi kurum kazancının Türkiye dışında elde edilen kısmı” satırına yazacaktır.

- Yurt dışında ödenen 50.000 TL verginin, Türkiye’de bu kazançla ilişkin hesaplanan vergiyi aşan kısmı olan $[50.000 - (200.000 \times \%20)]$ 10.000 TL’si, Türkiye’de hesaplanan vergiden mahsup edilemeyecektir.

- 10.000 TL’nin, cari yılda olduğu gibi sonraki yıllarda da mahsubu mümkün değildir.

Yurt dışında elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmiş olması halinde, bu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen vergiler, yurt içinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilemez. Buna göre;

- Yurt dışı iştirak kazançları
- Yurt dışı şube kazançları
- Yurt dışı inşaat ve onarma işlerinden sağlanan kazançlar

kurumlar vergisinden istisna olduğundan, bu kazançlara ilişkin olarak yabancı ülkede ödenen vergilerin mahsubu söz konusu değildir.

4.10.1.3. Yurt Dışı İştiraklerden Elde Edilen Kâr Payları Üzerinden Ödenen Vergilerin Mahsubu

Tam mükellef kurumların doğrudan veya dolaylı olarak sermayesi veya oy hakkının en az %25'ine sahip olduğu yurt dışı iştiraklerinden elde ettikleri kâr payları üzerinden ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler, Türkiye'de ödenecek kurumlar vergisinden mahsup edilir. Kazanca ilave edilen kâr payı, bu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler dahil edilmek suretiyle brüt olarak dikkate alınır.

Örneğin; (Z) Limited Şirketinin, sermayesinin %30'una sahip olduğu Kazakistan'daki (C) kurumundan elde ettiği iştirak kazancına ilişkin bilgiler aşağıdadır.

İştirak oranı	%30
Yabancı ülkedeki kurumlar vergisi oranı	%10
Yabancı ülkede dağıtılan kâr paylarına uygulanan vergi kesintisi oranı	%20
(C) Kurumunun toplam kurum kazancı	1.000.000 TL

Yukarıdaki verilere göre, (Z) Limited Şirketinin yurt dışı iştirak kazancı ve yabancı ülkede ödediği vergiler aşağıdaki şekilde olacaktır.

(C) Kurumunun ülkesinde ödediği kurumlar vergisi [1.000.000 x %10]	100.000 TL
(Z) Limited Şirketinin iştirak kazancı (brüt) [1.000.000 x %30]	300.000 TL
Yabancı ülkede ödenen kurumlar vergisinden (Z) Limited Şirketinin elde ettiği iştirak kazancına isabet eden tutar [300.000 x %10]	30.000 TL
(C) Kurumunun dağıtılabılır kazancı [1.000.000 – 100.000]	900.000 TL
(Z) Limited Şirketinin elde ettiği vergi sonrası kâr payı [900.000 x %30]	270.000 TL
(Z) Limited Şirketinin elde ettiği kâr payından dağıtım aşamasında yurt dışında kesilen vergi [270.000 x %20]	54.000 TL
(Z) Limited Şirketinin elde ettiği net kâr payı tutarı [300.000 – (30.000 + 54.000)]	216.000 TL

- (Z) Limited Şirketi, Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna edilmiş olan ve (C) yabancı kurumundan elde ettiği net 216.000 TL’yi, brüt tutarıyla (300.000 TL) ve gelir tablosu aracılığıyla e-beyannamenin “Ticari bilanço kârı/zararı” bölümüne, sonra da “Safi kurum kazancının Türkiye dışında elde edilen kısmı” satırına yazacak,

- Bu kazanç üzerinden yurt dışında ödenen [30.000 + 54.000] 84.000 TL’nin, [300.000 x %20] 60.000 TL’ye kadar olan kısmını Türkiye’de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edecek,

- 60.000 TL’nin üzerinde kalan 24.000 TL’lik yurt dışında ödenen vergi tutarını ise cari dönemde veya ileriki yıllarda mahsuba konu edemeyecektir.

(Z) Limited Şirketinin, yurt içi faaliyetlerinden 200.000 TL zarar ettiği varsayılırsa beyannamesi aşağıdaki şekilde doldurulacaktır.

Vergi Bildirimi		Düzenleme Bilgileri	Ekler	Mali Bilgiler
Genel Bilgiler		Kuruma Bağlı İşyerleri ve Geçmiş Yıl Zararları		Kazanç ve İlaveler
Dönem Safi Kurum Kazancı				100.000,00
KW'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirilmiş Kurumlar Vergisine Tabi Matrah				
KW'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirilmiş Kurumlar Vergisi Oranı				
KW'nın Geçici 4 Mad. Kapsamında İndirilmiş Kurumlar Vergisine Tabi Matrah				
KW'nın Geçici 4 Mad. Kapsamında İndirilmiş Kurumlar Vergisi Oranı				
KW'nın Geçici 5 Mad. Kapsamında İndirilmiş Kurumlar Vergisine Tabi Matrah				
KW'nın Geçici 5 Mad. Kapsamında İndirilmiş Kurumlar Vergisi Oranı				
Genel Orana Tabi Matrah				100.000,00
İşletmeden Çekilen Enflasyon Düzeltmesi Farkları				
Gelecek Yıla Devreden Cari Yıl Zararları				0,00
Safi Kurum Kazancının Türkiye Dışında Elde Edilen Kısmı				300.000,00
VERGİ BİLDİRİMİ				
Kurumlar Vergisi Matrahı				100.000,00
Hesaplanan Kurumlar Vergisi				20.000,00
MAHSUP EDİLECEK VERGİLER				
Turu		Tutarı		
Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerden Mahsup Edilecek Kısmı				60.000
Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı				60.000,00
Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerden Cari Yılda Mahsup Edilene Yayıp Gelecek Yıla Devr. Kısmı				40.000,00
Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi				0,00

4.10.1.4. Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Geçici Vergiden Mahsubu

Yurt dışında ödenen vergilerin geçici vergiden mahsubu mümkündür. Geçici vergilendirme dönemi içinde yurt dışından elde edilen gelir bulunması halinde, bu gelirler üzerinden elde edildiği ülkelerde kesinti yoluyla veya diğer şekillerde ödenen vergiler, o dönem için hesaplanan geçici vergi tutarından da indirilir.

4.10.1.5. Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Tevsiği

Yabancı ülkelerde vergi ödendiği, yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa mahallinde Türk

menfaatlerini koruyan ülkenin aynı nitelikteki temsilcileri tarafından tasdik olunan belgelerle tevsik edilmedikçe, yurt dışında ödenen vergiler Türkiye’de hesaplanan vergiden indirilemez.

Söz konusu belgelerin tarhiyat sırasında mükellef tarafından ibraz edilememesi halinde, yabancı ülkede ödenen veya ödenecek olan vergi, %20 kurumlar vergisi oranını aşmamak şartıyla o memleket-te cari olduğu bilinen oran üzerinden hesaplanır. Tarhiyatın bu şekilde hesaplanan miktara isabet eden kısmı ertelenir. İbraz edilmesi gereken belgelerin tarh tarihinden itibaren en geç bir yıl içinde ilgili vergi dairesine verilmesi halinde ise bu belgelerde yazılı kesin tutara göre tarhiyat düzeltilir.

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

4.10.2. Yıl İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler

Beyannameye gösterilen kazançlardan, KVK’nın 15. maddesinin birinci fıkrasına ve 30. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına göre kaynağında kesilmiş olan vergilerin toplamı bu satıra yazılarak kurumlar vergisinden mahsup edilir. Tevkif edilmiş vergilerini beyannameye yazan mükelleflerin, “Ekler” sekmesinin içinde yer alan “Kesinti yoluyla ödenen vergilere ilişkin liste”yi de doldurmaları gerekir. Söz konusu fıkralara göre yapılan kesintiler ise aşağıdadır.

a) Tam mükellef kurumlardan yapılan kesintiler

- Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin hakediş ödemeleri

- Kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında yapılan kira ödemeleri
- Her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile TOKİ ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler
- Mevduat faizleri, repo gelirleri, katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları, kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığında ödenen kâr payları

b) Dar mükellef kurumlardan yapılan kesintiler

- Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin hakediş ödemeleri
- Serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları
- GVK'nın 75/1-4 bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere menkul sermaye iratları
- Ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, ve benzeri gayrimaddi hak bedelleri

Bu sayılanların bir kısmı GVK'nın geçici 67. maddesi kapsamında vergi kesintisine tabi tutulduğundan, beyannameye dahil kazançlar üzerinden bu madde uyarınca kesilen vergilerin de mahsubu mümkündür.

Dar mükellef kurumların beyannameye dahil edilmesi ihtiyari olan kazançları üzerinden kesinti yoluyla ödenen vergiler, bu kazançlar için beyanname verilmesi halinde hesaplanan vergiden mahsup edilir.

4.10.2.1. Fonlar ve Yatırım Ortaklıkları Bünyesinde Kesilen Verginin, Söz Konusu Kurumlardan Kâr Payı Alanlarca Mahsubu

Fonların ve yatırım ortaklıklarının Kanununun 5/1-d maddesinde yazılı istisna kazançları üzerinden fon bünyesinde kesilen vergiler, söz konusu fon ve ortaklıkların katılma belgeleri ile hisse senetlerinden kâr payı alan kurumlar tarafından, aldıkları kâr payının içerdiği vergi kesintisi miktarı ile sınırlı olmak üzere hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilir.

Mahsup edilecek tutar, ele geçen net kâr payının brütleştirilmesi suretiyle hesaplanır. Kâr payının elde edildiği tarih ile vergi kesintisinin yapıldığı tarih arasında dönem farkı olmasının önemi yoktur. Dolayısıyla vergi mahsubunda geçerli vergi oranı, kâr payının elde edildiği dönem için geçerli olan vergi oranı olacaktır.

4.10.2.2. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı Üzerinden Kesilen Vergilerin Mahsubu

Kontrol edilen yabancı kurumlara yapılan ödemeler üzerinden KVK'nın 30/7 maddesine göre kesilen vergiler, bu şirketin Türkiye'deki beyannameye dahil edilen kurum kazancı üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilir. Ancak, mahsup edilecek verginin, kontrol edilen yabancı kurumun bu ödemelerden kaynaklanan kazancına isabet eden kurumlar vergisini aşmaması gerekir.

4.10.2.3. Kesilen Vergilerin Beyanname Üzerinden Mahsubu

Mahsup edilecek vergilerin beyanname üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olması halinde, bu durum vergi dairesince mükellefe yazı ile bildirilecektir. Fazla olan bu tutar, mükellefin söz konusu yazıyı tebellüğ tarihinden itibaren bir yıl içinde başvurması

şartıyla kendisine iade edilecek; bu süre içinde başvurmayanların bu farktan doğan alacakları düşecektir.

4.10.2.4. Değerleme İşlemlerinden Doğan Kazanca İsbet Eden Vergi Kesintilerinin Mahsubu

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

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

4.10.3. Geçici Vergi

Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden ilgili hesap döneminin üçer aylık dönemlerine ilişkin olarak ödenen geçici vergi bu satıra yazılmak suretiyle mahsup edilir. Mahsup işleminin yapılabilmesi için, geçici verginin mutlak surette ödenmiş olması gerekir. Geçici vergi matrahına uygulanacak vergi oranı da %20'dir.

Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci bulundurmak suretiyle faaliyet gösteren dar mükellef kurumların ticari ve zirai kazançları üzerinden de geçici vergi ödenir.

Geçici vergi beyannameleri üzerinde hesaplanan geçici vergiden, tevkif suretiyle ödenen vergiler mahsup edilir. Yıllık beyanname de ise, tüm bu tutarlar kümülatif olarak dikkate alınır ve kurumlar vergisi hesaplanır.

4.10.4. Yurt Dışında ve Yurt İçinde Ödenen Vergiler ile Geçici Verginin Mahsup Sırası

Bu bölümde açıklanan vergilerin mahsup işlemi beyanname üzerinden otomatik olarak gerçekleştirilir. E-beyanamedeki sıraya göre;

- Önce yurt dışında ödenen vergiler
- Sonra yurt içinde kesinti yoluyla ödenen vergiler
- Kalan bir tutarın bulunması durumunda ise geçici vergi mahsuba konu edilir.

Örneğin: (X) A.Ş. 2012 yılında,

- İsviçre’de bulunan şubesinden istisna kapsamında olmayan 200.000 TL kazanç elde etmiş ve bu kazanç üzerinden %30 oranında (60.000 TL) kurumlar vergisi ödemiştir.
- Şirketin yurt içindeki faaliyetlerinden elde ettiği kazanç 800.000 TL, kesinti suretiyle ödediği vergi 100.000 TL, ödenen geçici vergi ise 150.000 TL’dir.

Bu durumda şirketin kurumlar vergisi bildirimini aşağıdaki şekilde olacaktır.

Dönem safi kurum kazancı [800.000 + 200.000]	1.000.000 TL
Hesaplanan kurumlar vergisi [1.000.000 x %20]	200.000 TL
Yurt dışında ödenen 60.000 TL verginin mahsup edilebilecek kısmı [200.000 x %20 = 40.000]	(-) 40.000 TL
Kesinti suretiyle yurt içinde ödenen vergi	(-) 100.000 TL
Geçici vergi	(-) 150.000 TL
Ödenmesi gereken kurumlar vergisi	0
İadesi gereken geçici vergi	90.000 TL

Buradan da görüleceği üzere; öncelikle yurt dışında ödenen vergiler, Türkiye'deki kurumlar vergisi oranı dahilindeki sınırlamayla mahsup edilmiş, sonra yurt içinde kesinti suretiyle ödenen vergiler indirilmiş ve son olarak da geçici vergi dikkate alınmıştır. Mahsup edilemeyen 90.000 TL geçici vergi şirkete mahsuben veya nakden iade edilecektir. Yurt dışında ödenen verginin [60.000 - 40.000] 20.000 TL'lik kısmı ise mahsup sınırını aştığı için câri yılda veya sonraki yıllarda mahsup edilemeyecektir. Beyanname ise aşağıdaki şekilde olacaktır.

Vergi Bildirimi	Düzenleme Bölgesi	Ekler	Mali Bilgiler
Genel Bilgiler	Kuruma Bağlı İşyerleri ve Geçmiş Yıl Zararları		Kazanç ve İstisnalar
Dönem Safi Kurum Kazancı			1.000.000,00
KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirilmiş Kurumlar Vergisine Tabi Matrah			
KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirilmiş Kurumlar Vergisi Oranı			
KVK'nın Geçici 4 Mad. Kapsamında İndirilmiş Kurumlar Vergisine Tabi Matrah			
KVK'nın Geçici 4 Mad. Kapsamında İndirilmiş Kurumlar Vergisi Oranı			
KVK'nın Geçici 5 Mad. Kapsamında İndirilmiş Kurumlar Vergisine Tabi Matrah			
KVK'nın Geçici 5 Mad. Kapsamında İndirilmiş Kurumlar Vergisi Oranı			
Genel Orana Tabi Matrah			1.000.000,00
İşletmeden Çekilen Enflasyon Düzeltmesi Farkları			
Gelecek Yıla Devreden Cari Yıl Zararları			0,00
Safî Kurum Kazancının Türkiye Dışında Elde Edilen Kısmı			200.000,00
VERGİ BİLDİRİMİ			
Kurumlar Vergisi Matrahı			1.000.000,00
Hesaplanan Kurumlar Vergisi			200.000,00
MAHSUP EDİLECEK VERGİLER			
Turu		Tutarı	
Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerden Mahsup Edilecek Kısım		40.000,00	
Türkiye İçinde Kesilmi ve/veya Ödenen Vergiler		100.000,00	
Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı		290.000,00	
Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerden Cari Yılda Mahsup Edilemeyecek Gelecek Yıla Devr. Kısım			
Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi		0,00	
İadesi Gereken Kurumlar Vergisi ve/veya Geçici Vergi		90.000,00	
İadesi Gereken Kurumlar Vergisi		0,00	
İadesi Gereken Geçici Vergi		90.000,00	
Damga Vergisi		74,60	
Kazancın Tespit Yöntemi		Bilanço	
Bilanço Tipi		Tek Düzen Hesap Planı(Aracı Kur. ve Halka Açık Şek. Dahil)	

4.11. Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı

Yurt dışında ve yurt içinde ödenen vergiler ile geçici verginin toplamı bu satıra otomatik olarak yazılacaktır.

4.12. Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerden Cari Yılda Mahsup Edilemeyip Gelecek Yıla Devreden Kısım

Türkiye’deki beyannamelere dahil edilen yurt dışı kazançlar üzerinden yabancı ülkede ödenen vergilerin mahsup edilemeyen kısmı, manuel olarak bu satıra yazılacak ve bu mahsup hakkı, izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar kullanılabilir. (Konu ile ilgili detaylı açıklamalar rehberin “4.10.1.” bölümünde yer almaktadır.)

4.13. Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi

Hesaplanan kurumlar vergisi – Mahsup edilecek vergiler toplamı

Bu işlem sonucunda bulunacak tutar ödenmesi gereken vergi miktarını verecektir. Bulunan rakam da yine bu satıra otomatik olarak dahil edilecektir.

4.14. İadesi Gereken Kurumlar Vergisi ve/veya Geçici Vergi

“Mahsup edilecek vergiler toplamı”nın, “Hesaplanan kurumlar vergisi”nden büyük olması durumunda, mükellefin iade edilecek kurumlar ve/veya geçici vergisi çıkacaktır. Yabancı ülkelerde ödenen vergilerin Türkiye’de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsubundan sonra kalan miktarın iadesi mümkün olmadığından, bu satıra yazılan tutarda yabancı ülkelerde ödenen vergiler dikkate alınmayacaktır.

Kesinti yoluyla ödenen vergiler ile geçici verginin iadesinde, 252 seri no.lu GVK Tebliğine göre işlem yapılır.

4.15. İadesi Gereken Kurumlar Vergisi

“4.10.4.” bölümünde yer alan örnekte de açıklandığı üzere, hesaplanan vergiden öncelikle yurt dışında ödenen vergiler, daha sonra da kesinti yoluyla ödenen kurumlar vergisi mahsup edilir. Bu vergilerin mahsubundan sonra kalan tutarın iadesi ise nakden veya mahsuben yapılmaktadır.

a) Mahsup yoluyla iade

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyannamedeki mahsuplar sonunda kalan kısmının diğer vergi borçlarına mahsup talebi tutarına bakılmaksızın, inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

Bunun için mahsup talebinin dilekçe ile yapılması ve “Ekler” bölümündeki tablonun doldurulması gerekir. Kesinti yoluyla ödenen vergilerin mahsuben iade işlemi, aranan tüm belgelerin tamamlanması şartıyla, yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibarıyla yapılır.

Mükellefler, ortağı buldukları adi ortaklık veya kollektif şirketlerin müteselsilen sorumlu oldukları vergi borçlarına da mahsuben iade talebinde bulunabilirler. Bu taleplerin yerine getirilebilmesi için, iade alacaklısı mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması ve mahsup dilekçesinde adi ortaklık veya kollektif şirketin hangi dönem borçları için mahsup talep edildiğinin belirtilmesi gerekir.

Mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması halinde, iade alacağının sonraki dönemlerde muaccel hale gelecek ver-

gi borçlarına mahsubu da mümkündür. Bu taktirde mahsup talebi, sonraki dönemlerde doğacak verginin tahakkuku ile hüküm ifade eder.

İkmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlarda mahsup işlemi, mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınarak yapılacaktır. Aranan belgelerin tamamlanması aşamasında yapılan tahsilatlar yönünden ise düzeltme yapılmaz.

b) Nakden iade

Nakden iade taleplerinin dilekçe ile yapılması şarttır. Tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin nakden iade edilecek tutarın 10.000 TL'yi geçmemesi halinde iade talebi, yıl içinde yapılan tevkifatlarla ilgili tabloya ek olarak;

- Menkul sermaye iradına ilişkin kesintiyi yapan bankalar, özel finans kurumları, aracı kurumlar ve diğer kurumlar tarafından düzenlenen ve vergi kesintisinin yapıldığını gösteren belgenin,
- Ticari kazançlar ve zirai kazançlara ilişkin olarak tevkif yoluyla kesilen vergilerin vergi sorumlusu tarafından ilgili vergi dairesine ödenmiş olduğuna ilişkin belgenin

İlgili kurumca onaylanan bir örneğinin dilekçeye eklenmesi koşuluyla inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir.

Nakden yapılacak iade taleplerinin 10.000 TL'yi aşması halinde, 10.000 TL'yi aşan kısım vergi inceleme raporuna göre; 10.000 TL'ye kadar olan kısım ise, dilekçe ekinde yukarıda belirtilen belgelerin yer alması koşuluyla teminat aranmaksızın ve inceleme raporu beklenmeksizin iade edilir.

Teminat gösterilmesi halinde, inceleme sonucu beklenmeksizin iade talebi yerine getirilir.

Nakden iade talebinin 100.000 TL'ye kadar olan kısmı, mükellefle süresinde tam tasdik sözleşmesi imzalamış YMM tarafından düzenlenecek tam tasdik raporu uyarınca iade edilir. İade talebinin 100.000 TL'yi aşan kısmı için ise vergi inceleme raporu gereklidir.

Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve sermayelerinin en az %51 veya daha fazlası bu kurumlarla ait işletmelere yapılacak iadeler, yukarıda sayılan belgelerin ibrazı üzerine miktara bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

Nakden iade edilebilir aşamaya gelen alacak üçüncü şahısların vergi borçlarına mahsup edilebilir. Bu mahsup işlemine ilişkin verilecek dilekçede, lehine mahsup talebinde bulunulan kişinin adı-soyadı veya unvanı, vergi kimlik numarası, bağlı olduğu vergi dairesi ile borcun türü, miktarı ve dönemi bildirilir. Bu şekilde yapılan mahsup talepleri düzeltme fişinin onaylandığı tarih itibarıyla geçerli olur.

İade talebinin kısmen mahsuben kısmen nakden olması halinde, söz konusu talepler ayrı ayrı değerlendirilir.

4.16. İadesi Gereken Geçici Vergi

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin mahsubundan sonra geçici vergi indirilir. Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tahakkuk ettirilmiş geçici verginin ödenmiş olması şarttır.

Ödenen geçici vergi tutarının, e-beyanname üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olması halinde, mahsup edilemeyen tutar mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Mahsup işleminin

yapılması için yazılı başvuru şartı aranmaz. Söz konusu mahsup işleminin vergi dairesince re'sen yapılır.

Mahsup işlemi yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilir. Mahsubu yapılacak vergi borçları için vade tarihinden yıllık beyannamenin verildiği tarihe kadar gecikme zammı uygulanır. Dolayısıyla bu tarihten sonra söz konusu vergi borçları için gecikme zammı uygulanmaz.

Mahsup sonucu iadesi gereken geçici verginin e-beyannamenin bu satırına yazılmış olması, mükellefçe yazılı olarak yapılmış iade talebi kabul edilir. Yıllık beyannamenin bu satırında gösterilmeyen geçici verginin mahsuben veya nakden iade edilebilmesi için o yılın sonuna kadar yazılı olarak başvurulması gerekir.

Geçici verginin, gerek mahsuben gerekse nakden iadesinde herhangi bir tutar sınırlaması olmayıp ödenmiş olması yeterlidir. Geçici vergiye ilişkin iade taleplerinde teminat ve inceleme raporu aranmaz.

4.17. Damga Vergisi

E-Beyannamede damga vergisi otomatik olarak hesaplanır. 2012 yılında bilanço usulüne göre defter tutan kurumların; beyanname, bilanço ve gelir tablosu için ödeyecekleri damga vergisi tutarı 98,45 TL olacaktır.

İşletme hesabına göre defter tutan kurumlar vergisi mükellefi yok denecek kadar azdır. Bu usulde defter tutan mükelleflerin ödeyecekleri toplam damga vergisi 67,85 TL'dir.

Dar mükellef ulaştırma kurumlarının hasılat defterlerine bağlı olarak verilen e-beyannamede ise yine 67,85 TL damga vergisi ödenir.

4.18. Kazancın Tespit Yöntemi

Kazancın tespit yöntemi, kurumların tuttukları defterlere bağlı olarak değişir. Buna göre üç farklı seçenek vardır:

- Bilanço
- İşletme hesabı özeti
- Dar mükellef ulaştırma kurumu hasılat defteri

4.19. Bilanço Tipi

Bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükellefleri e-beyannameye 6 bölümde değerlendirilmekte ve “Ekler” sekmesinde verecekleri bilgiler birbirinden farklı olmaktadır.

- Bankalar
- Sigorta şirketleri
- Tek düzen hesap planı
- Katılım bankaları
- Yatırım fonları
- Finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri

5. DÜZENLEME BİLGİLERİ

Bu sekmede, beyannameyi veren mükellef veya kanuni temsilcisinin; beyannameyi düzenleyen mükellef, SM veya SMMM'nin; beyannameyi gönderen SM, SMMM veya YMM'nin adres ve iletişim bilgileri istenilmektedir.

6. EKLER

Şimdiye kadar olan açıklamalarımız matrahın ve ödenecek verginin tespitine yöneliktir. Bu hesaplamaların dayanağı olan bilgiler ise “Ekler” bölümünde istenilir. Bu bölümde yer alan tüm satırların ve listelerin doldurulmasına gerek kalmayacak ve kurumlar sadece kendilerini ilgilendiren ekleri beyan edeceklerdir.

6.1. Yabancı Para Pozisyonu

Merkez Bankasının istatistiki bilgilerine kaynak teşkil eden e-be-yannamenin bu bölümünde, mükelleflerin yabancı para ile ilgili hesapları yer almakta ve net yabancı para pozisyonu, girilen bilgiler doğrultusunda otomatik olarak hesaplanmaktadır.

6.2. Dar Mükellef Ulaştırma Kurumu Hasılat Defteri

Dar mükellef ulaştırma kurumlarının hasılat defterinde yer alan toplam hasılat tutarı ve ulaştırma türü bilgisi bu bölüme yazılacak, ortalama emsal nispeti ve kurum kazancı otomatik olarak hesaplanacak ve vergilendirme bu matrah üzerinden yapılacaktır.

6.3. Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form

Bu bölümde vergi güvenlik müesseseleri ile ilgili olarak kurumların bilgileri ve beyanları istenilmektedir.

6.3.1. Transfer Fiyatlandırması

- “Transfer fiyatlandırması kapsamındaki ilişkili kişilere ilişkin bilgiler” bölümüne, ilgili hesap döneminde mal veya hizmet alım ya da satımında bulunulan gerek yurt içinde gerekse yurt dışında bulunan ilişkili gerçek kişi ve kurumlara ait bilgiler yazılacaktır.

- “İlişkili kişilerle gerçekleştirilen transfer fiyatlandırmasına ilişkin işlemler” bölümüne, kurumların bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle gerçekleştirdiği alım ve satım işlemlerine ait bilgiler dahil edilecektir.

Alım ve satım sütunlarında yer verilecek tutarlara KDV ile ÖTV dahil edilmeyecek ve iade, iskonto ve diğer indirimler düşüldükten sonra kalan net tutarlar yazılacaktır.

- “Transfer fiyatlandırmasına konu olan işlemlerde kullanılan yöntemler” bölümüne, kullanılan transfer fiyatlandırması yöntemleri ve bu kapsamdaki alım satım tutarları yazılacaktır.⁵⁴

6.3.2. Kontrol Edilen Yabancı Kurum

Kontrol edilen yabancı kurumla ilgili olarak, “Kurumun yurt dışı iştiraklerine ilişkin bilgiler” bölümü, beyannamenin verildiği hesap döneminde kurumların yurt dışı iştiraklerinin bulunması durumunda doldurulacaktır.

İştirak edilen her bir yurt dışı iştirak için ayrı ayrı olmak üzere yurt dışı iştirakin; unvanı, kanuni veya iş merkezinin bulunduğu ülke, toplam gayrisafı hasılatı ile yurt dışı iştirakteki sermaye, oy veya kâr payı oranı (hangi oran daha yüksekse) yazılacaktır

6.3.3. Örtülü Sermaye Uygulamasına İlişkin Bilgiler

Kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği hesap döneminde ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen bir borç bulunması halinde bu bölüm doldurulacaktır.

54 Transfer fiyatlandırması formuyla ilgili ayrıntılı bilgi için Ramazan BİÇER’in, Transfer Fiyatlandırması Uygulama Rehberi adlı kitabından yararlanılabilir.(TÜRMOB Yayınları, Sayı 365, Ankara, Kasım 2009, sf:320-328)

- *Aktif Toplamı ve Toplam Borçlar*: Kurumun hesap dönemi başında çıkartılmış olan bilânçosunda yer alan bilgilere göre doldurulacaktır.
- *Öz Sermaye Tutarı*: “Aktif Toplamı” ve “Toplam Borçlar” dikkate alınarak, 1 seri no.lu KVK Genel Tebliğinin “12.1.5” bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde hesaplanacaktır.
- *Toplam Faiz Giderleri*: Ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen borç nedeniyle hesap dönemi içinde gerçekleşen ve maliyetlere veya faaliyet giderlerine intikal etmiş olan faiz giderlerinin toplamı yazılacaktır.
- *Toplam Kur Farkı Giderleri*: Ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen borç nedeniyle hesap dönemi içinde gerçekleşen ve maliyetlere veya faaliyet giderlerine intikal etmiş olan kur farkı giderlerinin toplamı yazılacaktır.
- *Ortak veya Ortakla İlişkili Kişilerden Temin Edilen Borçların En Yüksek Olduğu Tarihteki Toplam Tutarı*: İlgili hesap döneminde ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen borçların en yüksek olduğu tarihteki toplam tutar dahil edilecektir.

6.4. Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilere İlişkin Liste

Tevkif suretiyle vergisi kesilen mükelleflerin bu tutarları e-beyanname mahsup konusu yapmaları için bu bölümde bulunan listeyi doldurmaları gerekir. Listeye;

- Öncelikle kesinti yapanın adı/soyadı ve unvanı yazılacak,
- T.C. kimlik numarası veya vergi kimlik numarası satırları doldurulacak, (Vergi kesintisinin kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılmış olması ve bu kurumlara ait vergi numarası bulunmaması halinde, lis-

teye bunların vergi kimlik numarası (999 999 9999) olarak girilecektir.)

- Verginin kesildiği dönem belirtilecek,
- Son olarak da ödemenin brüt tutarı ve vergi miktarı bilgileri girilecektir.

6.5. Dar Mükellef Ortaklar

Ortakları arasında dar mükellef gerçek veya tüzel kişi bulunan kurumlar, dar mükellef ortaklarının; adı/soyadı, unvanı, ikametgah adresi ve irtibat telefonu bilgilerini bu listeye yazacaklardır.

6.6. Kurum Ortaklarına ve Yönetim Kurulu Üyelerine İlişkin Bildirim

Şirket ortaklarının, yönetim kurulu üyelerinin ve kanuni temsilcilerin bilgileri aşağıdaki şekilde listeye eklenecek ve bildirilecektir.

KURUM ORTAKLARINA VE YÖNETİM KURULU ÜYELERİNE İLİŞKİN LİSTE										
Genel Md./ Müdür	Y. Kurulu Üyesi	Ortak	Kanuni Temsilci	Vergi Kimlik No	Soyadı / Unvanı	Adı / Unvanın Devamı	İkametgah Ad...	TC Kimlik No	İrtibat Telefon No	Hisse Oranı
<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	ARSLAN	ÖNDER	BATIKENT	111-1111-1111	111-111-11-11	20
<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	ARSLAN	CEM	OSTİM	222-2222-2222	222-222-22-22	20
<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	GÖRGLÜN	SELİM	ERYAMAN	333-3333-3333	333-333-33-33	10
<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	ARSLAN	EREN	KADIKÖY	444-4444-4444	444-444-44-44	20
<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	ARSLAN	BARIŞ	SİNCAN	555-5555-5555	555-555-55-55	20
<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	GÖRGLÜN	SELDİ	MAMAK	666-6666-6666	666-666-66-66	10

6.7. Ayrıntılı Bilanço ve Ayrıntılı Gelir Tablosu

E-beyannamenin bu bölümünde, kurumların bilanço ve gelir tablosu bilgileri istenilmektedir. Rehberin “4.19.” ayrımında da açıklandığı üzere 6 farklı bölüme ayrılarak bilanço düzenleyen mükellefler, bu sekmede yer alan alt başlıklara göre bilanço ve gelir tablosu bil-

gilerini gireceklerdir. Bu mükelleflerden; bankalar, sigorta şirketleri, katılım bankaları, yatırım fonları, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri haricinde kalanlar “Tek düzen hesap planı” ayırımında yer alan bilanço ve gelir tablosu hesaplarını esas alacaklardır.

Ayrıntılı Bilanço ve Ayrıntılı Gelir Tablosu		Kâr Dağıtım Tablosu	İşletme Hesabı Özeti	Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergiler	
Banka	Sigorta	Tek Düzen Hesap Planı	Katılım Bankaları	Yatırım Fonları	Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri
Aktif	Passif	Gelir Tablosu			

6.8. Kâr Dağıtım Tablosu

Kâr dağıtımını yapan şirketler, yedek akçelerinin de dikkate alındığı ayrıntılı kâr dağıtım tablolarını beyannamenin bu bölümünde düzenleyecek ve beyan edeceklerdir.

Tablo doldurulurken, cari dönem ve geçmiş dönem kârları farklı sütunlara yazılarak işlem tesis edilecektir.

6.9. İşletme Hesabı Özeti

VUK’un 177. maddesine göre, ticaret şirketleri dışında kalan ve kurumlar vergisine tabi olan diğer tüzel kişilerden, bilanço esasına göre defter tutmalarına imkân veya lüzum görülmeyenlerin işletme hesabına göre defter tutmalarına müsaade edileceği belirtilmiştir.

Sayısı çok sınırlı olmakla birlikte, işletme hesabına göre defter tutan kurumlar vergisi mükelleflerinin bu sekmede yer alan işletme hesabı özetini hazırlamaları gerekir.

6.10. Yabancı Ülkede Ödenen Vergiler

“4.10.1.” bölümünde açıklandığı üzere, yurt dışında ödenen vergiler e-beyanname üzerinden mahsup edilecek ve bu vergilerin miktarı ve ödendiği ülkeye ilişkin bilgiler bu bölümdeki tabloya yazılacaktır.

7. EK BİLGİLER

Mali bilgiler sekmesi, 403 seri no.lu VUK Tebliği ile kaldırılmış ve kaldırılan sekmede bilgi amaçlı olarak yer alan “Devreden Ar-Ge ve yatırım indirimi satırları”nın beyannameye dahil edilmesi için “Ek bilgiler” sekmesi oluşturulmuştur.

8. GENEL E-BEYANNAME ÖRNEĞİ

(X) A.Ş. kumaş üretimi ve satışı işi ile uğraşmaktadır. Şirketin 2012 yılı faaliyetlerine ilişkin bilgileri aşağıdadır. (TL)

(TABLO I)

TİCARİ BİLANÇO KÂRI	4.000.000
Gümrük idaresine ödenen para cezası (+)	50.000
Aktife kayıtlı gezi teknesinin amortismanı (+)	25.000
Şirket çalışanın kusurundan kaynaklı olarak ödenen tazminat (+)	75.000
Dava safhasında olan alacağın karşılık gideri	100.000
Sulh yoluyla tahsilinden vazgeçilen alacak	150.000
Menkul kıymet değer düşüklüğü karşılığı (+)	35.000
Aktife kayıtlı binek otomobiller için ödenen MTV (+)	5.000
Aktife kayıtlı kamyonlar için ödenen MTV	15.000
Genç Sanayici ve İşadamları Derneğine ödenen aidat (+)	10.000
Şirket ortağının Bağ-Kur ve özel sağlık sigortası giderleri (+)	20.000
Tahakkuk ettirilen ve ödenmeyen SGK primleri (+)	35.000
Kıdem tazminatı karşılığı (+)	65.000
İstisnaya tabi olan yurt dışı şube faaliyetine ilişkin zarar (+)	400.000
Yangında zayi olan kumaşların maliyet bedeli ve yüklenilen KDV'si	100.000
Depodan çalınan kumaşların maliyet bedeli ve yüklenilen KDV'si (+)	280.000
Fire sonucu meydana gelen kayıp tutarı	10.000

Ayrıca şirketin yaptığı bağış ve yardımlar ile indirim tutarları aşağıdaki gibidir.

(TABLO II)

Beşiktaş Spor Kulübünün Futbol Şubesi ile ilgili sponsorluk harcaması	30.000
Galatasaray Spor Kulübünün Basketbol Şubesi ile ilgili sponsorluk harcaması	75.000
İstanbul Büyükşehir Belediyesine yapılan bağış	200.000
Sağlık Bakanlığına hastane inşaatı amacıyla yapılan bağış	75.000
Kültür Bakanlığınca desteklenen bilimsel kazı çalışmasına ilişkin yardım	25.000
BKK uyarınca Başbakanlık aracılığıyla Van depremine ilişkin yapılan yardım	20.000
Yeşilaya yapılan nakdi bağış	25.000
Marmara Üniversitesine yapılan bağış	50.000
TOPLAM	500.000

1) Şirketin “Ticari bilanço kârı” hesaplanırken, KKEG niteliğinde olsun olmasın tüm harcamalar; istisna kapsamında olsun olmasın tüm gelirler ile bağış ve yardım tutarları dikkate alınmıştır. Beyanname doldurulurken ilk olarak, ticari bilanço kârının hesabında dikkate alınan ve vergi kanunlarına göre KKEG niteliğinde olan harcamaların kazanca eklenmesi gerekir.

Buna göre, yukarıdaki (I) numaralı tabloda yer alan ve rehberin “3.2.1.” bölümünde açıklanan kalemlerden (+) işaretli olanlar KKEG olarak dikkate alınır ve matrahtan indirimleri kabul edilme-yerek kâra eklenir.

(II) numaralı tabloda yer alan bağış ve yardımlar ise, yine KKEG satırına yazılacak ve rehberin “3.10.” bölümünde açıklanan kısıtlamalar ve hesaplamalar çerçevesinde beyanname üzerinden indirilecektir. (Bu hesaplamalara diğer bölümde yer verilmiştir.)

(I) numaralı tabloda yer alan (+) işaretli KKEG’lerin toplamı 1.000.000 TL; (II) numaralı tablodaki bağış ve yardımların toplamı ise 500.000 TL’dir. Buna göre, beyanname üzerindeki “Kanunen kabul edilmeyen giderler” satırına yazılacak tutar [1.000.000 + 500.000] 1.500.000 TL olacak ve bu işlem sonucu mali bilançodaki kâr tutarı [4.000.000 + 1.500.000] 5.500.000 TL’ye çıkacaktır.

2) Şirketin kazancı içinde yer alan bazı gelir kalemleri aşağıdadır.

(TABLO III)

Yurt içi iştirak kazancı (-)	600.000
6 aydır aktifte kayıtlı olan <u>yurt dışı</u> şirket hissesinden elde edilen iştirak kazancı	250.000
Emisyon primi kazancı (-)	200.000
Şirket aktifine 3 yıldır kayıtlı binanın satışından doğan kazancın %75’i (-)	550.000
Serbest bölgedeki şubenin kazancı (-)	650.000
Teknopark şubesinden elde edilen kazanç (-)	500.000

(III) numaralı tabloda yer alan kalemlerden (-) işaretli olanlar KVK’ya göre vergiden istisnadır. Yurt dışı iştirak hissesini 1 yıldır elinde tutmayan şirketin, yabancı kurumdan elde ettiği iştirak kazancı ise istisnaya tabi olmayacaktır.

Buna göre, (-) işaretli istisna kazançlar toplamı 2.500.000 TL'dir.

3) Şirketin geçmiş yıl zararları aşağıdaki tablodadır. Ayrıca Şirket, 6111 sayılı Kanunun matrah artırımı hükümlerinden faydalanmış ve 2008 ve 2009 yılları matrahlarını asgari tutarları da dikkate alarak artırmıştır.

(TABLO IV)

2008 yılı zararı	400.000
2009 yılı zararı	200.000
2010 yılı zararı	150.000
2011 yılı zararı	50.000

6111 sayılı Kanunun 6. maddesine göre, matrah artırımında bulunan yıllara ilişkin zararların %50'sinin 2010 ve müteakip yıl beyannamelerinden indirimi kabul edilmez.

Buna göre Şirket, 2010 ve 2011 yılları zararlarının tamamını [150.000 + 50.000]; 2008 ve 2009 yılı zararlarının ise yarısını [(400.000 + 200.000) / 2] beyannamedeki geçmiş yıl zararları bölümüne ayrı ayrı yazacaktır. Daha sonra indirilebilecek zararların toplam tutarı olan [200.000 + 100.000 + 150.000 + 50.000] **500.000 TL** beyannamenin “Mahsup edilecek toplam geçmiş yıl zararı” satırına eklenecektir.

4) Bu hesaplamalar sonucunda Şirketin indirim, bağış ve yardımlarına esas olacak “İndirime Esas Tutar” satırı aşağıdaki gibi olacaktır.

(TABLO V)

Ticari bilanço kârı	4.000.000
Kanunen kabul edilmeyen giderler (+)	1.500.000
Zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler (-)	2.500.000
KÂR	3.000.000
Mahsup edilecek toplam geçmiş yıl zararı (-)	500.000
İNDİRİME ESAS TUTAR	2.500.000

5) Şirketin “Kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler” bölümünde dikkate alacağı bağış ve yardımlar “TABLO II” de sayılmıştır. Bunlara ek olarak dikkate alacağı kalemler ise aşağıdadır.

(TABLO VI)

5520 sayılı KVK’ya göre Ar-Ge projesi kapsamındaki harcamalar	200.000
5746 sayılı Kanuna göre Ar-Ge merkezinde yapılan harcamalar	150.000
GVK ek 1-6 maddeleri çerçevesinde endekslenmiş yatırım indirimi	400.000

Beyannamenin “İndirime esas tutar” satırı 2.500.000 TL olarak hesaplanmıştır. Buna göre, Şirketin dikkate alacağı indirim, bağış ve yardımlar aşağıdaki şekilde hesaplanacak ve beyannameye yazılacaktır.

- 5520 sayılı KVK’ya göre Ar-Ge projesi kapsamındaki harcamaların %100’ü: 200.000

- 5746 sayılı Kanuna göre Ar-Ge merkezinde yapılan harcamaların %100'ü: 150.000

- Beşiktaş Spor Kulübünün Futbol Şubesi ile ilgili sponsorluk harcamalarının yarısı [30.000/2]: 15.000

- Galatasaray Spor Kulübünün Basketbol Şubesi ile ilgili sponsorluk harcamalarının tamamı: 75.000

- İstanbul Büyükşehir Belediyesine yapılan bağışın, kurum kazancının %5'ine kadar olan kısmı dikkate alınacaktır. Buna göre, üzerinden %5 hesaplanacak kurum kazancı ve en yüksek dikkate alınabilecek bağış ve yardım tutarı şu şekilde hesaplanacaktır;

[Ticari bilanço kârı – (İştirak kazançları istisnası + Geçmiş yıl zararları)]

$$[4.000.000 - (600.000 + 500.000)] = 2.900.000 \text{ TL}$$

$$[2.900.000 \times \%5] = \underline{145.000 \text{ TL}}$$

Böylece, İstanbul Büyükşehir Belediyesine yapılan 200.000 TL bağışın sadece 145.000 TL'lik kısmı indirimine konu edilecektir.

- Sağlık Bakanlığınca hastane inşaatı amacıyla yapılan bağışın tamamı: 75.000

- Kültür Bakanlığınca desteklenen bilimsel kazı çalışmasına ilişkin yardımın tamamı: 25.000

- BKK uyarınca Başbakanlık aracılığıyla Van depremine ilişkin yapılan yardımın tamamı: 20.000

- Yeşilaya yapılan “nakdi” bağışın tamamı: 25.000

- Yatırım indirimi: 400.000 (Ayrıca, yatırım indiriminden yararlanan 400.000 TL üzerinden %19,8 tevkifat yapılacak ve $[400.000 \times \%19,8]$ 79.200 TL Nisan ayına ait muhtasar beyanname ile beyan edilecektir.)

- Marmara Üniversitesine yapılan bağışın tamamı (Diğer indirimler): 50.000

Yukarıdaki hesaplamalar çerçevesinde şirketin “**MATRAH**”ı (Dönem Safi Kurum Kazancı) aşağıdaki gibi olacaktır.

(TABLO VII)

İndirime esas tutar	2.500.000
Ar-Ge indirimleri toplamı $[200.000 + 150.000]$ (-)	350.000
Sponsorluk harcamaları $[15.000 + 75.000]$ (-)	90.000
Bağışların toplamı (Diğer indirimler hariç) $[145.000 + 75.000 + 25.000 + 20.000 + 25.000]$ (-)	290.000
Yatırım indirimi (-)	400.000
Diğer indirimler	50.000
MATRAH (Dönem safi kurum kazancı) $[2.500.000 - (350.000 + 90.000 + 290.000 + 400.000 + 50.000)]$	1.320.000

6) Şirket, Ekonomi Bakanlığından yatırım teŖvik belgesi almıŖ ve BKK'ya göre V. Bölgede bulunan Tunceli'de bir üretim tesisi kurmuŖtur. TeŖvik belgesi kapsamında 2012 yılında 1.500.000 TL yatırım yapılmıŖ ve bu yatırımdan 2012 yılında 300.000 TL kazanç elde edilmiŖtir. Tunceli ilinde yatırıma katkı oranı %40 ve indirimli KV oranı %80'dir.

KVK'nın 32/A maddesine göre, 300.000 TL kazanç tutarı üzerinden %20 değil, %4 oranında vergi alınacaktır.

- Şirket, İstanbul'da bulunan üretim tesislerinden birisini 2009 yılında KVK'nın geçici 4. maddesi kapsamında Malatya'ya taŖımıŖtır. Şirketin taŖıdıđı üretim tesisinden 2012 yılında elde ettiği gelir 400.000 TL'dir. Bu tutara KVK'nın geçici 4. maddesine göre, (2010-2014 yılları arasında) %5 kurumlar vergisi uygulanacaktır.

- (X) A.Ş., "502. Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları" hesabında yer alan 250.000 TL'yi ortaklarına dađıtmıŖtır. Bu tutarın önce kurumlar vergisine, daha sonra ise elde eden ortağın hukuki kiŖiliđine göre %15 oranında vergi tevkifatına tabi tutulması gerekir.

Bu verilere göre Şirketin "Hesaplanan kurumlar vergisi" aŖađıdaki Ŗekilde olacaktır.

(TABLO VIII)

Dönem safi kurum kazancı	1.320.000
KVK'nın 32/A Mad. kapsamında indirimli kurumlar vergisine tabi matrah	300.000
KVK'nın 32/A Mad. kapsamında indirimli kurumlar vergisi oranı	%4
KVK 32/A Mad. kapsamında hesaplanan vergi [300.000 x %4]	12.000
KVK'nın geçici 4. Mad. kapsamında indirimli kurumlar vergisine tabi matrah	400.000
KVK'nın geçici 4. Mad. kapsamında indirimli kurumlar vergisi oranı	%5
KVK'nın geçici 4. Mad. kapsamında hesaplanan vergi [400.000 x %5]	20.000
İşletmeden çekilen enflasyon düzeltme farkları	250.000
Genel orana tabi matrah [1.320.000 – (300.000 + 400.000)]	620.000
Üzerinden %20 oranında vergi hesaplanacak matrah [620.000 + 250.000]	870.000
İndirimli oranda hesaplanan kurumlar vergisi [12.000 + 20.000]	32.000
Genel oranda hesaplanan kurumlar vergisi [870.000 x %20]	174.000
HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİ [32.000 + 174.000]	206.000

7) Şirketin 2012 yılı içerisinde tevkif yoluyla ödediği vergi 56.000 TL; ödenen geçici vergi ise 50.000 TL'dir. Buna göre (X) A.Ş.'nin nihai olarak ödeyeceği vergi aşağıdaki gibi olacaktır.

(TABLO IX)

Hesaplanan kurumlar vergisi	206.000
Yıl içinde kesinti yoluyla ödenen vergiler	56.000
Geçici vergi	50.000
ÖDENMESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ [206.000 – (56.000 + 50.000)]	<u>100.000 TL</u>

IV. GENEL DEĞERLENDİRME

Kurumlar vergisi beyannamesinin düzenleme esasları özetle aşağıdaki şekildedir.

- Öncelikle kurumun TTK mevzuatı uygulamaları ve TMS'ye göre tuttuğu kayıtlarına göre tespit ettiği ticari bilanço kârı/zararı beyannameye yazılacak ve bu tutara vergi mevzuatına göre belirlenen KKEG'ler eklenecek,
- Sonra, mükellefin ticari bilanço kârının içine dahil edilen ve KVK ile bazı özel kanunlara göre istisna kapsamında bulunan kazançlar, kurumun zararı olsa dahi indirim konusu yapılacaktır,
- Zarar dahi olsa dikkate alınacak indirim ve istisnalar düşüldükten sonra kazancın bulunması halinde, beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla önceki dönemlere ilişkin geçmiş yıl zararları sırasıyla mahsup konusu yapılacaktır ve indirime esas tutar hesaplanacaktır,
- Kazancın (indirime esas bir tutarın) bulunması halinde; risturnlar, Ar-Ge indirimi, bağış ve yardımlar, yabancı kişilere verilen hizmet-

ler dolayısıyla elde edilen kazancın yarısı, yatırım indirimi ve diğer indirimler dikkate alınarak kurumlar vergisi matrahına ulaşılacak,

- Matrah üzerinden, varsa indirimli kurumlar vergisi oranları da dikkate alınarak vergi tutarı bulunacak,

- Hesaplanan vergi tutarından varsa; yurt dışında ve yurt içinde kesinti yoluyla ödenen vergiler ile geçici vergi mahsup edilecek,

- Bu işlemlerden sonra ödenecek veya iade edilecek vergiler bulunacak ve beyannamenin damga vergisi tutarı yazılacak,

- Yukarıda belirtilen işlemlerle ilgili istenilen bilgiler ekler kısmına yazılacak

ve beyanname tamamlanmış olacaktır.