

KURUMLAR VERGİSİ REHBERİ

I. GİRİŞ

Türkiye’de kayıt dışı ekonominin vergiye yansıyan yönünü göz önüne aldığımızda özellikle dolaysız vergi olarak nitelendirdiğimiz gelir ve kurumlar vergisinin toplam vergi içindeki payının oldukça düşük olduğunu görmekteyiz.

Bu anlamda vergi tabanının genişletilmesi, kayıt dışılığın önlenmesi ve gerek beyana dayanan gelir ve kurumlar vergisinin gerekse diğer vergi gelirlerinin sağlıklı bir şekilde arttırılması için mükelleflerde iyi bir vergi bilincinin oluşturulması ve vergi mevzuatında yapılan değişikliklerden mükelleflerin zamanında haberdar edilmesi ve eğitilmesi zorunluluğu ortaya çıkmaktadır.

Bu hedef doğrultusunda hazırlanan bu rehberde, kurumlar vergisi mükellefiyeti, kurum kazancının tespiti, uygulanan muafiyet ve istisnalar, verginin hesaplanması ve beyanına ilişkin konular işlenmiş, gerek duyulan yerlerde uygulama örneklerine yer verilmiştir.

Kurum kazançlarının tespiti ve vergilendirilmesi konusuna yer verdiğimiz bu rehber ilgili tüm mevzuat taranarak hazırlanmış olup kurumlar vergisi mükelleflerinin 2005 takvim yılı gelirlerinin beyanında geçerli olan had ve tutarlar dikkate alınmıştır.

II. KURUMLAR VERGİSİNİN KONUSU

Kurumlar vergisi; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarının safi kazançları üzerinden alınır.

Kurumlar vergisi ayrıca, döner sermaye işletmeleri ve merkezi yurt dışında bulunup Türkiye’de şube ve acentası olan mükellef kurumların kazançları üzerinden de alınır.

Kurumlar vergisine konu olacak kazanç Gelir Vergisi Kanununun (GVK) 2 nci maddesinde yer alan gelir unsurlarından oluşur. Bunlar;

1. Ticari Kazanç,
2. Zirai Kazanç,
3. Ücret,
4. Serbest Meslek Kazancı,
5. Gayri Menkul Sermaye İradı,
6. Menkul Sermaye İradı,
7. Diğer kazanç ve iratlardır.

Kurumlar vergisi yönünden burada sayılan kazanç ve iratlar ayrı ayrı ele alınmayıp tamamı kurum kazancı olarak nitelendirilir.

III. KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİ VE MÜKELLEFİYET ÇEŞİTLERİ

A. KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİ

Kurumlar Vergisi Kanununda (KVK) yer alan kurum ifadesi, tüzel kişileri ifade etmektedir. Bahsedilen kurumlar ve özellikleri KVK 1-6 ncı maddelerinde belirtilmiştir.

Kollektif ve adi komandit şirketler tüzel kişilikleri olmasına rağmen şahıs şirketi olma özellikleri dolayısıyla kurumlar vergisi mükellefleri dışında bırakılmışlardır.

Kurumlar vergisi mükellefleri KVK 1 inci maddesinde sayılmıştır;

1. Sermaye Şirketleri ,
2. Kooperatifler,
3. İktisadi Kamu Müesseseleri,
4. Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler,
5. İş Ortaklıkları.

İktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve yabancı kamu idare ve müesseselerine ait iktisadi işletmelerin;

- Kazanç gayesi gütmemeleri,
- Faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması,
- Tüzel kişiliklerinin olmaması,
- Özel muhasebeleri ve kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin veya işyerlerinin olmaması,

mükellefiyetlerini etkilememektedir.

İş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefi sayılması için taşıması gereken şartlar 31 Seri No.lu KVK Genel Tebliğinde açıklanmıştır:

- Ortaklardan en az birisinin kurumlar vergisi mükellefi olması,
- Ortaklığın belli bir işi sonuçlandırmak üzere yazılı bir sözleşme ile kurulması,
- Ortaklık konusunun belli bir iş olması,
- Birlikte yapılacak olan işin belli bir süre içinde gerçekleştirilmesinin öngörülmesi,
- İşin, birden fazla takvim yılına yaygın, inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetlerden olması,
- İş ortaklığı ile işveren arasında bir taahhüt sözleşmesinin olması,
- İş bitiminde kazancın paylaşılması,
- Tarafların birlikte taahhüt edilen işin belli bir veya birden fazla bölümünden değil, tamamından işverene karşı sorumlu olmaları,
- Birlikte yapılması öngörülen ve taahhüt edilen işin bitimi ve Vergi Usul Kanununda belirtilen mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının yerine getirilmesiyle

mükellefiyetin sona ermesi gerekmektedir şeklinde sayılmıştır.

B. MÜKELLEFIYET ÇEŞİTLERİ

Kurumlar Vergisi Kanunu uygulamasındaki tam mükellefiyet ve dar mükellefiyet ayrımı, kurumun kanuni veya iş merkezinin Türkiye’de bulunup bulunmadığına göre yapılmaktadır. KVK’nun 10 uncu maddesinde de kanuni merkez ve iş merkezi tanımları yapılmıştır. Buna göre; kanuni merkez, vergiye tâbi kurumların esas sözleşmelerinde veya teşkilat kanunlarında gösterilen merkez; iş merkezi ise iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve idare edildiği merkezdir.

Kanuni veya iş merkezleri Türkiye’de bulunan kurumlar “tam mükellef” sayılır ve gerek Türkiye’de gerekse yabancı ülkelerde elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler.

Kanuni veya iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye’de bulunmayanlar “dar mükellef” sayılır ve yalnız Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler.

IV. KURUM KAZANCININ TESPİTİ

A. TAM MÜKELLEF KURUMLARDA

Kurumlar vergisi, KVK’nun 1 inci maddesinde belirtilen mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Burada GVK’nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerine uyulur. Kurumların elde ettikleri kazanç ve iratlar, GVK’nun 2 nci maddesinde sayılan gelir unsurlarından hangisine girerse girsün ayırım yapılmaksızın ,bir bütün halinde “kurum kazancı” sayılır. Bu kazanç, ticari kazanç niteliği taşıdığından elde etmede tahakkuk esası geçerli olmaktadır. Kurum kazançları sadece gerçek usulde tespit edilir ve vergilendirme dönemi hesap dönemidir.

Gerçek usulde ticari kazanç, bilanço veya işletme hesabı esaslarına göre tespit edilir. Bilanço esaslı 1 inci sınıf tüccarlar, işletme hesabı esaslı ise 2 nci sınıf tüccarlar içindir. 1 inci ve 2 nci sınıf tüccar sınıfları Vergi Usul Kanununun (VUK) 177 nci maddesindeki esaslara göre belirlenir.

Bilanço esasında ticari kazanç (GVK md 38); teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir, işletmeden çekilen değerler ise farka ilave edilir.

İşletme hesabı esasında ticari kazanç (GVK md 39); bir hesap döneminde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müspet farktır. Burada elde edilen hasılat tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları; giderler ise, tediye olunan ve borçlanılan meblağları ifade eder.

B. DAR MÜKELLEF KURUMLARDA

Dar mükellef kurumlarda kurum kazancı, GVK’nun 2 nci maddesinde sayılan gelir unsurlarından Türkiye’de elde edilmiş olanları ifade eder. Kazanç veya iradın Türkiye’de elde edilmesi GVK’nun 7 nci maddesine göre belirlenir. Dar mükellefiyete tâbi kurumun kazancı;

- Ticari veya zirai kazanç ya da her ikisi birlikte ise GVK’nun ticari kazanç hükümlerine göre,
- Ücret, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlardan ibaret ise elde edilen iradın türüne göre,
- Ticari kazanç ve zirai kazançla birlikte diğer gelir unsurlarını da içeriyorsa ticari kazanç hükümlerine göre tespit edilir.

C. KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE BAZI ÖZEL DURUMLAR

1.Zirai Faaliyette Bulunan Kurumlarda Kazanç Tespiti:

KVK'nun 13 üncü maddesine göre zirai faaliyetle uğraşan kurumların bu faaliyetlerinden doğan kazançlarının tespitinde GVK'nun 59 uncu maddenin son fıkrası göz önüne alınır. Buna göre zirai faaliyette kazanç tespiti işletme hesabı esasına göre de yapılabilir.İşletme hesabı esasına göre hasılat,indirilecek ve indirilemeyecek giderler GVK'nun 56, 57 ve 58 inci maddelerinde sayılmaktadır.

2.Yurt Dışı Faaliyetlerde Kazanç Tespiti:

Yurt dışı faaliyet sonucu sağlanan gelir GVK'nun 85 inci maddesine göre değerlendirilir. Bu maddeye göre yurt dışında elde edilen kazanç ve iratlar ;

1. Mükellefin bunları Türkiye'de hesaplarına intikal ettirdiği yılda,
2. Türkiye'de hesaplara intikal ettirilmesinin mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden ileri geldiğinin ispat edilmesi halinde mükellefin bunlara tasarruf edebildiği yılda elde edilmiş sayılır.

3. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Kazanç Tespiti:

Bir yıldan fazla süren inşaat ve onarma işleri sonucu elde edilecek kazanç tespiti GVK'nun 42 nci ve 43 üncü maddelerinde belirtilmiştir. Buna göre, "Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat sayılır) ve onarma işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir".

Bu tür işlerde kesin kâr veya zarar işin bitiminde belli olur. İşin devamı süresince elde edilen hasılat ve yapılan giderler izleyen yıllara devredilerek işin bittiği yıla kadar getirilir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde işin bitimi GVK'nun 44 üncü maddesinde şöyle belirtilmiştir; "İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tâbi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih , diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir.

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

İşin bitim tarihinin belirlenmesi, kazanç tespiti yapılabilmesi ve yapılan stopajların mahsubu imkanı nedeniyle önem taşımaktadır. Bu tür işerde hasılat öncelikle GVK'nun 94/3 üncü maddesi hükümlerine göre gelir vergisi tevkifatına tâbi tutulur ve daha sonra işin bitim tarihinde hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilir.

5024 sayılı Kanun hükümlerine göre, yıllara yaygın inşaat onarım maliyetleri ve hakedişleri parasal olmayan kıymet olarak tanımlanmış ve enflasyon düzeltmesine tâbi tutulacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre maliyetler ve hakedişler defterlere kayıt tarihinden mali tablonun ait olduğu tarihe kadar endeksenerek düzeltilecektir. Bu düzeltmeler enflasyon düzeltme hesabına kaydedilerek işin bitiminde kâr/zarar hesabına devredilecektir.

4. Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Kazanç Tespiti (KVK md 18):

Dar mükellefiyette sadece Türkiye’de elde edilen kazançlar verginin konusunu oluşturur. Kazancın Türkiye’de elde edilmiş sayılması için işyeri ve daimi temsilci olmalı ve kazancın bu yerlerde ve bu temsilciler aracılığıyla sağlanmış olması gerekir. Yabancı ulaştırma kurumlarınca yapılan işler de ticari faaliyettir. Ancak, ülkeler arasında yapılan ulaştırma işlerinde, işin Türkiye’de yapılan veya değerlendirilen kısmını tespit etmek zor olacağından, bu kurumların Türkiye’de elde ettikleri kazançlar götürü usulde vergilendirilmektedir.

KVK’nun 18 inci maddesine göre, yabancı ulaştırma kurumlarının vergiye matrah olacak kurum kazancı, Türkiye’de elde edilen hasılatla ortalama emsal nispetlerinin uygulanmasıyla hesaplanır.

Ortalama emsal oranları Maliye Bakanlığınca tespit edilir. 19 Seri no.lu KVK Genel Tebliğinde belirtilen ortalama emsal oranları şöyledir;

- Kara ulaştırmaları için % 12
- Deniz ulaştırmaları için % 15
- Hava ulaştırmaları için % 5

olarak tespit edilmiştir. Ortalama emsal oranları KVK’nun 18 inci maddesine göre Türkiye’de daimi veya arızı olarak çalışan bütün kurumlar için aynı; kara, hava, deniz ulaştırma işleri için ayrı ayrı belirlenir.

V. KURUMLAR VERGİSİNDE MUAFİYET VE İSTİSNALAR

A. MUAFİYETLER

1. Kurumlar Vergisi Kanununda Yer Alan Muafiyetler

Muafiyet, vergiye tâbi olan gerçek veya tüzel kişilerin, kanunla vergi dışı kalmasını ifade eder. Muafiyet geçici veya devamlı olabilir. Vergiden muaf kurumlar, muafiyetleri sırasında mükellefiyet tesis ettirmez ve beyanname vermezler.

Bir kurumun kurumlar vergisinden muaf olması bildirim, defter tasdiki, defter tutma ve benzeri diğer ödev ve yükümlülüklerine tesir etmez.

Kurumlar vergisi ile ilgili muafiyetler KVK’nun 7 nci maddesinde sayılmıştır. Bu muafılıkların bir kısmı koşulsuz tanınırken bir kısmı bazı şartlara bağlanmıştır.

Aşağıda yazılı kurumlar, kurumlar vergisinden muaftır:

- a. Darphane ve Damga Matbaası, Milli Piyango İdaresi ve Askeri Fabrika ve atelyeler (Bunlar kuruluşlarındaki maksadın dışında kalan işleri dolayısıyla vergiye tâbidirler),
- b. Kamu idare ve müesseseleri tarafından ilim, fen ve güzel sanatlar ile tarım ve hayvancılığı öğretmek, yaymak, ıslah ve teşvik etmek maksadıyla işletilen müesseseler (Okullar, okul atelyeleri, konservatuarlar, genel kütüphaneler, tiyatrolar,

müzeler, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvan ıslah ve üretme istasyonları, yarış yerleri, kitap , gazete ve mecmua yayınevleri ve emsali müesseseler),

c. Kamu idare ve müesseseleri tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi maksadıyla işletilen müesseseler (Hastane, nekahathane, klinik, dispanser, prevantoryum, sanatoryum, çocuk bakımevleri, hayvan hastaneleri ve dispanserleri, hayvan bakımevleri, veteriner, bakteriyoloji, seroloji ve distofajin gibi müesseseler),

d. Kamu idare ve müesseseleri tarafından içtimai maksatlarla işletilen müesseseler (Şefkat, rehin ve yardım sandıkları, fakara aşhaneleri, ceza ve ıslahevleri atelyeleri, içtimai sigorta kurumları, öğrenci yurtları ve pansiyonları gibi müesseseler),

e. Kamu idare ve müesseseleri tarafından Hükümetin veya yetkili idare mercilerinin müsaadesi ile açılan mahalli, milli veya milletlerarası mahiyetteki sergiler, fuarlar, panayırlar,

f. Beden Terbiyesi Teşkilatına dahil derneklere veya kamu idare ve müesseselerine ait idman ve spor müesseseleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler,

g. T.C. Emekli Sandığı, Sosyal Sigortalar Kurumu, Bağ- Kur, Ordu Yardımlaşma Kurumu gibi kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile Sosyal Sigorta Kurumları,

h. Yaptıkları iş veya hizmet mukabilinde resim ve harç alan kamu müesseseleri,

i. İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler veya bunlara bağlı müesseseler tarafından işletilen :

- a. Su, elektrik, havagazı ve soğuk hava deposu işletmeleri,
- b. Belediye sınırları içindeki yolcu taşıma işletmeleri,
- c. Mezbahalar (Kesim, taşıma ve muhafaza işlerine münhasır olmak şartıyla),

j. Köylere, köy birliklerine ve köy belediyelerine ait tarım işletmeleri ile bunlar tarafından köylünün umumi ve müşterek ihtiyaçlarını karşılamak maksadıyla işletilen hamam, çamaşırhane ve değirmenler ile bunların bağlı oldukları il sınırı içindeki yolcu taşıma işletmeleri,

k. Genel ve katma bütçeli dairelere ait olup sadece kamu mensuplarına hizmet veren, kâr amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş, konukevleri ve bunların kantinleri,

l. Münhasıran verem tedavi eden sanatoryum ve prevantoryumlar ile münhasıran kanser, cüzzam ve trahom tedavi eden hastaneler,

m. Kurulduktan sonra Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar (Bu muafık, vakıfların iktisadi işletmelerini kapsamaz) ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar,

n. Esas mukavelelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, idare meclisi başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi, ihtiyat akçelerinin ortaklara

dağıtılmaması ve münhasıran ortaklar ile iş yapılmasına dair hükümler bulunması şartı ile kooperatifler (Esas mukavelelerinde bu şartlar mevcut olsa da fiilen bu kayıt ve şartlara uymayan ve faaliyete geçen üst kuruluşlara girmeyen kooperatifler muafiyetten faydalanamaz),

o. Özel kanunlarla veya Devletin kanunların verdiği yetkiye dayanarak akdettiği mukavelelerle kurumlar vergisinden veya her türlü vergi ve resimden muaf tutulan kurumlar,

p.2918 sayılı Karayolları Trafik Kanununun 131 inci maddesinde yer alan basılı kağıt ve plakaların satışı faaliyetinde bulunan müesseseler,

r. Toplu Konut ve Kamu Ortaklığı İdaresi Başkanlığı ile Toplu Konut Fonu ve Kamu Ortaklığı Fonu,

s. Menkul Kıymetler Tanzim Fonu,

t. Diğer günlük gazetelerin yayınlanmadığı dini bayramlarda münhasıran günlük gazete yayım ve satış faaliyetlerinde bulunan gazeteciler cemiyetlerine ait bu müesseseler

u. Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ve Özelleştirme Fonu,

v. Yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan mali ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde münhasıran küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi teminatı sağlamak üzere kurulan ve bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları teminat sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip oldukları bu fonları ortaklarına dağıtmayarak küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumlar,

y. 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.

2. Diğer Kanunlarda Yer Alan Muafiyetler

a. 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa göre bölgedeki yönetici şirketler

b. 4389 sayılı Bankalar Kanununa göre Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu

c. 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanununa göre Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu

d. 4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanununa göre Organize Sanayi Bölgeleri

e. Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan Yatırımcıları Koruma Fonu

f. Doğal Afet Sigortaları Kurumu

g. 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanununa göre İşsizlik Sigortası Fonu

h. 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında kanuna göre Rekabet Kurumu

i. Türkiye Futbol Federasyonu

j. Siyasi partiler (Parti mal varlığından elde edilen gelirler hariç)

k. Türkiye Atom Enerjisi Kurumu

1. Türk Standartları Enstitüsü
m. Tarımsal Üretici Birlikleri

B. İSTİSNALAR

1. Kurumlar Vergisi Kanununda Yer Alan İstisnalar (KVK md 8)

İstisna, vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken konuların kanunla vergi dışı bırakılmasıdır. Kurum kazançlarına ilişkin istisnalar KVK'nun 8 inci maddesinde sayılmıştır. Dar mükellef kurum kazançları da sayılan istisnalara dahildir. Aşağıda sayılan kurum kazançları kurumlar vergisinden müstesnadır;

a. İştirak kazançları istisnası (KVK md 8/1) :

“Kurumların tam mükellefiyete tâbi başka bir kurumun sermayesine iştiraklerinden elde ettikleri kazançlar (Yatırım fonlarının katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları hariç)” kurumlar vergisinden müstesnadır.

Bu istisnadan yararlanmak için kâr payının elde edildiği kurumun yani iştirakin tam mükellef olması zorunludur. Dolayısıyla dar mükellef bir kurumdan kâr payı alan kurumlar bu istisnadan yararlanamayacaktır. Burada kâr payını alan kurumun mükellefiyet şeklinin bir önemi bulunmamaktadır.

Ayrıca kâr payını dağıtan tam mükellefin faaliyet konusu vergiden istisna olsa bile bu faaliyetler sonucu elde edilen kazancın dağıtılmasında, kâr payını alan kurum için iştirak kazançları istisnası söz konusu olabilecektir.

b. Risturn İstisnası (KVK md 8/2) :

“Aşağıda yazılı kooperatiflerin ortakları için hesapladıkları risturnlardan;

- İstihlak (tüketim) kooperatiflerinde; ortakların şahsi ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların kıymetlerine göre hesaplanan risturnlar
- İstihsal (üretim) kooperatiflerinde; ortakların istihsal ederek kooperatife sattıkları veya kooperatiften istihsal faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların kıymetlerine göre hesaplanan risturnlar
- Kredi kooperatiflerinde; ortakların kullandıkları kredilere göre hesaplanan risturnlar
- Ortakların idare gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan sarf olunmayarak iade edilen kısımlar”

kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Risturn; kooperatiflerin ortakları ile yaptığı işlemlerden doğan kazancın ortaklara, yaptıkları işlemler oranında dağıtılmasıdır. Bu risturnların nakden veya aynı kıymette mal ile ödenmesi istisna uygulamasına engel değildir.

Ortak olmayan kişilerle yapılan işlemler sonucu elde edilen kazançlar ve ortaklarla ortaklık konusu dışında yapılan işlemler sonucu elde edilen kazançlar bu istisna kapsamı dışındadır.

Risturnların dağıtımı kâr dağıtımı sayılmadığından gelir vergisi tevkifatına tâbi tutulmaz ve ortaklarca verilen gelir vergisi beyannamesine dahil edilmez.

c. Yatırım Fonları ve Yatırım Ortaklıklarının Kazanç İstisnası (KVK md 8/4) :

KVK'nun 8/4 üncü maddesine göre;

- Portföyünün en az %25'i hisse senetlerinden oluşan menkul kıymetler yatırım fonları (döviz yatırım fonları hariç) ile aynı nitelikteki menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
 - (a) bendi dışında kalan menkul kıymet yatırım fonları (döviz yatırım fonları hariç) ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
 - Risk sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
 - Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
 - Emeklilik yatırım fonlarının kazançları (Bu kazançlar GVK md 94'e göre tevkifata tâbi tutulmaz),
- kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Menkul kıymet yatırım fonları ve ortaklıklarının sadece portföy işletmeciliğinden elde ettikleri kazançlar istisna kapsamında iken, risk sermayesi ile gayrimenkul yatırım fonları ve ortaklıklarının bütün faaliyetleri istisna kapsamına alınmıştır.

Yabancı para ve altın alım satımı yapan döviz yatırım fonları istisna kapsamı dışındadır.

Burada sayılan kazançlara ait istisnanın tevkif suretiyle ödenecek vergilere etkisi bulunmamaktadır.

d. Rüçhan Hakkı Satışı ve Emisyon Primi İstisnası (KVK md 8/5) :

KVK'nun 8/5 inci maddesine göre “Kurumların rüçhan hakkı kuponlarının satışından elde ettikleri kazançları ile anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları hisse senetlerinin itibari değerlerinin üzerinde elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar” kurumlar vergisinden müstesnadır.

Rüçhan Hakkı : Anonim şirketler ile paylı komandit şirketlerin sermaye artırım durumunda, bu şirketlerin hisse senetlerini ellerinde bulunduranların yeni çıkarılan hisse senetlerini öncelikli alma hakkıdır.

Emisyon Primi : Anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları hisse senetlerinin itibari (üzerinde yazılı) değerinden fazla bedelle elden çıkarılması halinde elde edilen kazançtır.

e. Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarma, Montaj İşleri ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazanç İstisnası (KVK md 8/7) :

“Yurt dışında yapılan inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetlerden sağlanan ve Türkiye’de genel netice hesaplarına intikal ettirilen kazançlar” kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Kazanç 2003 ve daha önceki yıllarda elde edilmişse KVK'nun Geçici 24 üncü maddesi uygulanacaktır.

Bu şekilde sağlanan kazançlarda kâr dağıtımı yapılmadıkça gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

f. Eğitim, Öğretim ve Rehabilitasyon Merk. İşletmelerinde Kazanç İstisnası (KVK md 8/8)

KVK'nun 8/8 inci maddesine göre "Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde beş vergilendirme dönemi kurumlar vergisinden müstesnadır. İstisna, okulların faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden itibaren başlar."

Eğitim tesisleri ve rehabilitasyon merkezlerindeki kantin, kafeterya, kitap satış yeri ve benzeri yerlerin işletilmesinden veya kiraya verilmesinden elde edilen kazançlar istisna kapsamında değildir. Bu yerlerdeki taşıma, yemek, ve konaklama hizmetleri okul ücretine dahil edilirse burada ayırım yapılmadan istisnadan faydalanılır.

Üniversiteye veya Anadolu liselerine hazırlık kursları, bilgisayar kursları, bale kursları, sürücü kursları v.b. ile öğrenci etüt eğitim merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar istisna kapsamında değildir.

01.01.2004 tarihinden önce faaliyete geçmiş veya bu tarihten sonra devralınmış okulların işletilmesinden elde edilen kazançlar da istisna kapsamında değildir.

g. Yurt Dışı İştirak Kazancı İstisnası (KVK md 8/9) :

KVK'nun 8/5 uncu maddesine göre "Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket mahiyetindeki bir şirketin (esas faaliyet konusu finansal kiralama veya her nevi menkul kıymet yatırımı olanlar hariç) sermayesine kazancın elde edildiği tarihe kadar devamlı olarak en az iki yıl süreyle % 25 veya daha fazla oranda iştirak eden kurumların, bu iştiraklerin kanuni veya iş merkezinin bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %20 oranında (esas faaliyet konusu finansman temini veya sigortacılık olanlarda en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında) kurumlar vergisi benzeri vergi yükü taşıyan ve en az %75'i ticari, zirai ve serbest meslek kazancı niteliğinde olan kazançları üzerinden elde ettikleri ve elde edildiği vergilendirme dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer ettikleri iştirak kazançları" kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bu hükümden de anlaşılacağı gibi, 01.01.2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere iştirak edilen kurumun;

- Tam mükellef olmaması,
- Anonim veya limited şirket olması,
- Esas faaliyet konusunun finansal kiralama veya menkul kıymet alım satımı olmaması,
- Sermayesine kazancın elde edildiği tarih itibariyle en az iki yıl süreyle %25 ve daha fazla oranda iştirak edilmesi,
- Dağıtılan kazancın en az %20 oranında kurumlar vergisi veya benzeri vergi yükü taşıması,
- Dağıtılan kazancın en az %75'inin ticari, zirai veya serbest meslek niteliğinde olması,

- Elde edildiği vergilendirme dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilme tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmesi,
şartları altında yurt dışı iştirak kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

h. Yurt Dışında Bulunan İşyeri veya Daimi Temsilciler Vasıtasıyla Elde Edilen Kazanç İstisnası (KVK md 8/10)

KVK'nun 8/10 uncu maddesine göre "Kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilcileri (esas faaliyet konusu finansal kiralama veya her nevi menkul kıymet yatırımı olanlar hariç) aracılığı ile elde ettikleri ve iş yeri veya daimi temsilcinin bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %20 oranında (esas faaliyet konusu finansman temini veya sigortacılık olanlarda en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında) kurumlar vergisi benzeri bir vergi yükü taşıyan ve en az %75'i ticari, zirai veya serbest meslek kazancı niteliğinde olan ve elde edildiği vergilendirme dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi takip eden üçüncü ayın sonuna kadar Türkiye'ye transfer ettikleri kazançları" kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Kurumların yurt dışında bulunan iş yeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla elde edilen kazançlara ilişkin kurumlar vergisinden istisna olma şartları, yurt dışı iştirak kazancı istisnası şartları ile aynıdır.

Aralarındaki tek fark iştirak kazancı istisnasına ilişkin istisna uygulamasında elde edilen kazancın elde edildiği vergilendirme dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesi verilme tarihine kadar (Örnek: 15.04.2006) Türkiye'ye transfer edilmesi gerekirken, kurumların yurt dışındaki iş yeri veya daimi temsilciler vasıtasıyla elde ettikleri kazançları, elde edildiği vergilendirme dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi takip eden 3 üncü ayın sonuna kadar (31.07.2006) Türkiye'ye transfer edilmesi gereğidir.

i. Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Yurt Dışında Bulunan İştiraklerinden Elde Edilen Kazanç İstisnası (KVK md 8/11) :

"Kazancın elde edildiği tarihte devamlı surette en az iki yıl süreyle aktif toplamının %75 veya daha fazlası kanuni ve iş merkezi bulunmayan anonim veya limited şirket mahiyetindeki şirketlerin (esas faaliyet konusu finansal kiralama veya her nevi menkul kıymet yatırımı olanlar hariç) her birinin sermayesine en az %25 oranında iştiraktan oluşan tam mükellef anonim şirketlerin, kurum kazancının %75 veya daha fazlasını oluşturması koşuluyla bu iştiraklerin kanuni veya iş merkezinin bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %20 oranında (esas faaliyet konusu finansman temini veya sigortacılık olanlarda en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında) kurumlar vergisi benzeri bir vergi yükü taşıyan ve en az %75'i ticari, zirai veya serbest meslek kazancı niteliğinde olan kazançları üzerinden elde ettikleri ve elde edildiği vergilendirme dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer ettikleri iştirak kazançları" kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bu bentte yazılı istisna kazançlar üzerinden, anonim veya limited şirket mahiyetindeki şirketlere dağıtılan kâr paylarından %5'ten fazla gelir vergisi tevkifatı yapılamaz.

Bu madde hükmü ile belirtilen istisnadan yararlanabilmek için;

- KVK'nun 8/9 uncu maddesindeki yurt dışı iştirak kazançları istisnası şartlarının yerine getirilmesi,

- İştirak kazancı elde edilen kurumun tam mükellef anonim şirket olması,
- Yurt dışı iştiraklerinin bu kurumun toplam aktif içindeki payının %75 olması,
- Bu kurumun yıllık kazancının en az %75'inin yurt dışı iştirak kazançlarından oluşması gerekmektedir.

KVK'nun 8 inci maddesinin (9), (10) ve (11) inci bentlerinde geçen verginin nasıl hesaplanacağı yine KVK'nun 8 incimaddesinde düzenlenmiştir; “(9), (10) ve (11)'inci bentler uyarınca vergi yükü, kanuni veya iş merkezinin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden toplam kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilir. Bu bentlerde yer alan %20 vergi yükü oranını, %25'e kadar arttırmaya veya kanuni oranına indirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.”

Buna göre belirtilen kazançlar üzerindeki vergi yüküne bağlı olarak istisna kapsamında değerlendirilecek kazançlar şöyle olacaktır:

Vergi Yükü	Kurumlar Vergisinden İstisna Kazanç
%10'dan az	İstisna yok
%10 - %14.99	Kazancın 1/3'ü
%15 - %19.99	Kazancın 1/2'si
%20'den fazla	Kazancın tamamı

ÖRNEK: “Kurum ticari kazancının 90, vergiye tâbi kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyen gerçek gider tutarının 10, dolayısıyla vergiye tâbi kazancın 100 olduğunu ve bu kazancın yarısının vergiden istisna edildiğini varsayalım. Aynı zamanda bu ülkede vergi oranının %20 olması durumunda hesaplanacak kurumlar vergisi benzeri vergi 10 olacak ve bu verginin dağıtılabilir kazanç olan 80 ile hesaplanan kurumlar vergisi olan 10'un toplamı olan 90'a oranlanması sonucu bulunacak vergi yükü %11,1 olacak dolayısıyla bu kazanç üzerinden elde edilecek iştirak kazancının tamamının istisnadan yararlanması mümkün olmayacak, sadece elde edilen iştirak kazancının 1/3'ü kurumlar vergisinden istisna edilebilecektir. Buna karşılık diğer ülkede herhangi bir istisnadan yararlanılmadığı varsayılır ise bu durumda kurumlar vergisi 20 olacak, kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan ve dağıtılabilir kazanç olan 70 ile hesaplanan kurumlar vergisi olan 20'nin toplamı olan 90'a oranlanması sonucu ortaya çıkacak olan vergi yükü %22,2 olacağından bu kazanç üzerinden elde edilecek iştirak kazançlarının tamamının istisnadan yararlanması mümkün olacaktır.”

j. İştirak Hisseleri veya Gayrimenkullerin Satışından Doğan Kazanç İstisnası (KVK md 8/12) :

Kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerinin satışından doğan ve sermayeye eklenmesine karar verilen kazançları kurumlar vergisinden müstesnadır.

Sermayeye ilave edilme işleminin satış yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar gerçekleştirilmesi şarttır. Vadeli satış halinde, ilk yapılan tahsilatın iştirak hissesi veya gayrimenkulün maliyet bedeline ilişkin olduğu kabul edilir. Bu süre içinde sermayeye eklenmeyen kazanç kısmı için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Bankalara borçlu durumda olanlar ile bunların

kefillerinin bu borçlara karşılık bankalara devrettikleri gayrimenkul ve iştirak hisseleri ile bankaların alacaklarına karşılık iktisap ettikleri gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışında iki tam yıl süreyle elde tutulma şartı aranmaz. Bedelsiz olarak ya da rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibari değeriyle iktisap edilen hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin iktisap tarihi esas alınır. Menkul kıymet veya gayrimenkul ticareti ile uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

İştirak hisseleri veya gayrimenkullerin bedelsiz olarak devir, temlik ve takası gibi işlemler istisna kapsamında değildir. Ancak bu tür kıymetlerin borca karşılık, rızaen veya icra yoluyla devredilmesi veya kamulaştırılması istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Tam mükellef sermaye şirketleri dışındaki kurumlar ile dar mükellef kurumlar için gayrimenkul ve iştirak hissesi satışından doğan kazancın sermayeye eklenmesi şartı yoktur. Bunlar, satıştan doğan kazançlarını 5 yıl özel bir fon hesabında tutup, ortaklara dağıtmayarak işletmenin amaçları doğrultusunda kullanacaktır.

Örnek: 2 Şubat 2005'te bir satış yapılması durumunda bu satıştan doğan kazanç 3 Şubat 2010'dan önce işletmeden çekilemez. Buradaki tutar sermayeye eklenmeli veya fon hesabında tutulmalıdır. Eğer bu kazanç 5 yıllık süre dolmadan 2009'da işletmeden çekilirse 2005 yılında istisnaya konu edilen kazanç 2009 matrahına eklenerek vergilendirilecektir.

İstisna uygulaması bütün kurumlar açısından geçerli olmakla beraber, esas faaliyet konusu menkul ve gayrimenkul ticareti olan kurumların bu şekilde elde ettikleri kazançları için istisna söz konusu değildir. Buradaki kıymetlerin 2 tam yıl envantere kayıtlı olması da durumu değiştirmeyecektir.

k. Türkiye Petrolleri Anonim Ortaklığına Tanınan İstisna (KVK geçici md 31):

KVK'nun geçici 31 inci maddesine göre; "2001 – 2005 yılları kazançlarına uygulanmak üzere Türkiye Petrolleri Anonim Ortaklığının faaliyet konusu ile ilgili olarak yurt dışı iştiraklerinin finansmanından doğan alacaklarının değerlendirilmesinden kaynaklanan kur farkları pasifte özel bir karşılık hesabında gösterilerek dönem kazancına dahil edilmez. Bu karşılıklar sermayeye eklendikleri taktirde işletmeden çekiş ve kâr dağıtımını sayılmaz. Aleyhlerine oluşan kur farkları ise aktifte özel bir karşılık hesabında tutulur ve gelecek yıllarda lehlerine oluşacak kur farkları ile kapatılır. Lehte kur farkı ile kapatılamayan tutarlar yurt dışı iştirakin işi bırakması halinde zarar addolunur."

2. DİĞER KANUNLARDA YER ALAN İSTİSNALAR

a. Yatırım İndirimi İstisnası (GVK md 19) :

Yatırım indirimi, yatırımların özendirilmesi ve teşviki amacıyla belli iktisadi kıymetlerin elde edilmesi sırasında yapılan harcamaların belirlenen kısmının (%40) vergiye tâbi kazançtan düşürülmek suretiyle ticari, zirai ve kurum kazançlarının bir kısmının vergileme dışı bırakılmasını sağlayan bir sistemdir. Dar mükellefiyete tâbi olanlar dahil, ticari veya zirai kazançları bilanço esasına göre tespit edilen aşağıdaki mükellefler yatırım indirimi istisnasından yararlanabilirler.

- Yatırım İndiriminden Yararlanabilecekler;
 - Ticari kazanç sahipleri (gerçek kişiler, adi ortaklıklar, kollektif şirketler, adi komandit şirketler)
 - Zirai kazanç sahipleri
 - Kurumlar vergisi mükellefleri (sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, iş ortaklıkları)
 - Petrol Kanunu ve Maden Kanununa göre yürütülen arama ve sondaj faaliyetleri için yapılan harcamalar

- Yatırım İndiriminden Yararlanamayacaklar;
 - Ticari kazancı işletme hesabı esasında veya basit usulde tespit edilen ticari kazanç sahipleri,
 - Zirai kazancı zirai işletme hesabı esasına göre tespit edilen zirai kazanç sahipleri,
 - Serbest meslek erbabı,
 - Ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve irat sahipleri.

- Yatırım İndiriminin Başlangıcı;

Yatırım indirimi istisnası uygulamasına, istisnaya konu iktisadi kıymete ilişkin harcamaların yapıldığı yılda başlanır ve indirilecek tutara ulaşıncaya kadar devam edilir.

Yurt dışından sağlanan yatırım mallarına ait harcamalar için yatırım indirimi, kesin ithalatın yapılp gümrükten çekilerek işletmenin aktifine kaydedildiği tarihte uygulanır.

Mal ve hizmet üretim yeri olmak üzere inşa edilen binalar ile parça parça satın alınıp monte edilen iktisadi kıymetlere ilişkin yatırım indirimi istisnası, harcamaların yapılmaya başladığı yıldan itibaren uygulanır.

- Yatırım İndiriminin Konusu ve Oranı ;

Yatırım indiriminin konusu, mükelleflerin faaliyetlerinde kullanmak üzere satın aldıkları veya imal ettikleri amortismanına tâbi iktisadi kıymetlerin maliyet bedelidir.

24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgesi kapsamındaki harcamalara ilgili belgede yazılı yatırım indirimi oranı uygulanacaktır (GVK Geçici md 61). Ancak, 24.04.2003 tarihinden sonra bu belgelere ilave edilen iktisadi kıymetlere ilişkin harcamalar için oran %40 olacaktır.

24.04.2003 tarihinden itibaren, kullanılmak üzere satın alınan veya imal edilen amortismanına tâbi iktisadi kıymetlerin maliyet bedelinin %40'ı yatırım indirimi istisnasını oluşturur.

Mükelleflerin eski ve yeni uygulama ile ilgili olarak seçimlik hakları vardır. İsteyen mükellefler 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, bu tarihten itibaren yaptıkları harcamalar için yeni uygulamayı seçebilirler. Eski hükümler çerçevesinde yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılın dağıtılmasın %19,8 oranında tevkifat yapılacaktır.

- Yatırım İndirimi Hesaplanmayacak İktisadi Kıymetler (GVK md 19/4);

1. Bedeli 10.000 YTL'den (2005) az olan iktisadi kıymetler (iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz eden iktisadi kıymetler haddin aşılp aşılmadığının tespitinde

bir bütün olarak dikkate alınır). Söz konusu iktisadi kıymetlerin yenilenmesi halinde de yapılan harcamalar topluca göz önüne alınarak belirlenen limit aşılsa yatırım indirimine konu edilecektir.

2. Yurt içinde veya yurt dışında daha önce kullanılmış olan iktisadi kıymetler (yüzer havuzlar ile on iki yaşından küçük gemiler hariç).

3. Gayri maddi haklar ile ekonomik ömrü 5 yıldan daha kısa olan özel maliyet bedelleri (yatırım indiriminden yararlanan iktisadi kıymetlerin kullanılabilmesi için gerekli olan bilgisayar programları hariç).

4. Mal ve hizmet üretimi ile doğrudan ilgisi olmayan, alet edevat, mefruşat ve büro demirbaşları.

5. Bedelsiz olarak iktisap edilen iktisadi kıymetler.

6. Satın alma suretiyle iktisap edilen veya inşa edilen binalar (mal ve hizmet üretim yeri olarak kullanılmak üzere inşa edilenler hariç).

7. Arazi veya arsalar.

8. Binek otomobili ve benzeri kara taşıtları, yat, kotra, tekne ve benzeri motorlu deniz araçları ile uçak ve helikopter gibi hava taşıtları (işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olanlar hariç).

9. Yurt dışındaki yatırımlarda kullanılmak üzere alınan iktisadi kıymetler.

· Yatırım İndiriminde Endekslleme ve Enflasyon Düzeltmesi;

24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen teşvik belgelerine konu yatırımlarla ilgili olarak yapılan harcamalar (teşvik belgelerine bu tarihten sonra ilave edilen iktisadi kıymetler için yapılan harcamalar hariç) harcamanın yapıldığı yıla ilişkin vergi matrahından kazancın yetersiz olması nedeniyle indirilemezse, bu tutar izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen “Yeniden Değerleme Oranı”nda artırılarak dikkate alınacaktır.

Yatırım harcamalarının yapıldığı yıldaki vergi matrahının tespitinde kazancın yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen istisna tutarı DİE Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksinde meydana gelen artış oranında artırılarak dikkate alınır.

Örnek: Bir işletmenin üretimde kullanmak üzere aldığı makinanın 2005 hesap dönemi sonundaki düzeltilmiş değeri 100.000 YTL'dir. Bu işletmenin 2005 yılı kazancı 30.000 YTL'dir. Buradaki iktisadi kıymet için yatırım indirimi tutarı= 100.000 x %40= 40.000

2005 kazancı=30.000 → indirilemeyen 10.000 YTL tutarındaki yatırım indirimi istisnası izleyen dönemlerde DİE Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksinde meydana gelen artış oranında artırılarak dikkate alınacaktır. (Eski hükümlerin geçerli olduğu yatırım indirimi uygulamasında devreden yatırım indirimi tutarları yeniden değerlendirme oranıyla endekslenmeye devam edilecektir.)

GVK'nun 19/3 üncü maddesine göre, enflasyon düzeltmesi uygulanan dönemlerde, yatırım indirimi istisnası tutarının hesaplanmasında amortismanına tâbi iktisadi kıymetlerin aktife alındığı hesap dönemi sonundaki düzeltilmiş değeri esas alınır.

GVK'nun 19 uncu maddesine göre yatırım indirimi istisna tutarının tespitinde 01.01.2004 tarihine kadar yapılan harcamalar düzeltilmiş değerleriyle dikkate alınmaz. Bu tarihten sonraki harcamalar düzeltmeye tâbi tutularak hesap dönemi sonunda bu düzeltilmiş değerleri ile dikkate alınacaklardır. (GVK Geçici md 65)

Enflasyon düzeltmesinin uygulandığı yılda düzeltilmiş değer üzerinden yatırım indirimi GVK'nun 19 uncu maddesi kapsamında geçerli olacaktır.

Geçici 61 inci ve 65 inci maddeye göre tercihlerini değiştirmeyen mükellefler yatırım indirimi istisna tutarını belirlerken, enflasyon düzeltmesi uygulaması sonucu yatırım indirimine konu olan iktisadi kıymetlerle ilgili olarak oluşan düzeltme farklarını dikkate alamazlar.

Ancak, iktisadi kıymetin aktife alındığı hesap döneminden önceki hesap dönemlerinde gerçekleşen harcamalar, gerçekleştirildikleri dönem sonundaki düzeltilmiş değerleri ile dikkate alınır. İzleyen dönemlerde enflasyon düzeltmesi nedeniyle bu harcamalardan kaynaklanan farklar üzerinden yatırım indirimi istisnası hesaplanmaz.

Gerçekleşen ancak ilgili yılda kazancın yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen yatırım indirimi tutarları, izleyen yıllarda teşvik belgesi düzenleme tarihine göre ;

- 01.01.2004'ten itibaren-----TEFE oranında artırılarak endekslenir,
- 01.01.1998-31.12.2003 -----Yeniden değerlendirme oranında artırılır,
- 01.01.1995-31.12.1997----- 3 yılla sınırlı olarak endekslenir,
- 01.01.1995'ten önce----- Endeksleme yoktur.

GVK'nun 19/5 inci maddesine göre yatırım indirimi istisnasına konu iktisadi kıymetleri aktife alındıkları tarihten itibaren 2 yıl içinde elden çıkararak mükellefler bu iktisadi kıymetlerle ilgili olarak yatırım indirimi istisnası uygulama hakkını kaybederler. Bu durumda daha önce yararlanılan yatırım indirimi istisnası için herhangi bir işlem yapılmaz.

Söz konusu iktisadi kıymetlerin 2 yıldan sonra elden çıkarılması halinde, satan veya devreden, yararlanmadığı istisna tutarından sonra da yararlanabilecektir. Yatırım indiriminden kısmen faydalanılmış veya hiç faydalanılmamış iktisadi kıymetleri satın veya devir alanlar istisnadan yararlanamaz. Ancak, inşaatı devam eden binaların satın veya devir alınmasından sonra yapılan harcamalar gerekli koşulların varlığı halinde (mal ve hizmet üretim yeri olarak inşa etmek) satın veya devir alanlar tarafından yatırım indirimine konu edilebilecektir.

Yatırım indirimi istisnasına konu iktisadi kıymetlerin;

- 2 yıldan önce elden çıkarılması halinde, bu iktisadi kıymetlerle ilgili olarak yatırım indirimi uygulama hakkı kaybedilir.
- 2 yıldan sonra elden çıkarılması halinde, satan veya devir eden yararlanılmayan istisna tutarından satıştan sonra da yararlanmaya devam edecektir.
- Yatırım indiriminden kısmen faydalanılmış veya faydalanılmamış halleri ile satın veya devir alanların istisnadan yararlanması mümkün değildir.

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

24.04.2003 tarihinden önceki müracaatlara ilişkin olarak düzenlenmiş teşvik belgeleri kapsamında yapılmakta olan yatırımlara ilişkin iktisadi kıymetlerin satış veya devrinde kaldırılan GVK'nun Ek 5 inci maddesi geçerli olacaktır.

Bir vergilendirme döneminde yararlanılabilecek yatırım indirimi istisnası önceki dönemlerden devir eden; ancak, ilgili dönemlerdeki kazanç yetersizliği nedeniyle indirilemeyen, cari dönemde gerçekleşen harcamalar üzerinden hesaplanan veya öngörülen yatırım harcamalarından kaynaklanabilir. İstisna tutarının tamamının kullanılmaması durumunda ilgili dönemde indirim konusu yapılacak tutarın tespitinde;

- Öncelikle, önceki dönemlerde yapılan harcamalar üzerinden hesaplanan ancak kazancın yetersizliği nedeniyle cari döneme devir eden yatırım indirimi tutarları,
 - Daha sonra cari dönemde gerçekleşen yatırım harcamaları üzerinden hesaplanan yatırım indirimi tutarları,
 - Cari yılı takip eden yılda yapılması öngörülen yatırım harcamaları üzerinden hesaplanan yatırım indirimi tutarları,
- dikkate alınacaktır.

Bu sıraya uyulması, yıllık beyanname üzerinden yararlanılan yatırım indirimi tutarlarını ve kullanılmayarak devir eden yatırım indirimi tutarının kaynağını belirlemek açısından önemlidir.

Birden fazla teşvik belgesi olması halinde aynı gruba giren yatırım indirimi tutarları teşvik belgelerinin tarihine göre indirilir. Bir mükellefin hem 24.04.2003 tarihinden önce hem de bu tarihten sonra geçerli olan hükümlere göre tespit edilen yatırım indirimi istisnası varsa; bunlardan hangisine öncelik vereceğini mükellef belirleyecektir.

Yeni hükümlere tâbi olmayı seçen eski teşvik belgesi sahipleri ile 24.04.2003 tarihinden sonra yatırım yapan mükellefler bu tarihten itibaren yaptıkları yatırım harcamaları için %40 oranında yatırım indirimi hesaplayacaklar ve bunun üzerinden de tevkifat yapmayacaklardır. (Tevkifat kâr dağıtımı halinde yapılacaktır.)

24.04.2003 tarihinden önce teşvik belgesi almış olup yeni hükümlere tâbi olmayı seçmeyen mükellefler ise teşvik belgelerinde yazılı oranlarda yatırım indirimi istisnası hesaplayacak ve bunun üzerinden de dağıtılsın dağıtılmasın %19.8 oranında tevkifat yapacaklardır.

Mükelleflerin, yatırım indirimi dışında indirim ve istisnaları bulunması halinde, önce diğer istisnalar sonra yatırım indirimi uygulanır. (187 seri No.lu GVK Genel Tebliği)

b. OHAL Bölgesinde ve Kalkınmada Öncelikli Yörelerde Kazanç İstisnası (4325 Sayılı Kanun)

Bu istisna 4325 Sayılı Kanununun 3 üncü maddesi ile 01.01.1998 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere getirilmiştir.

4325 Sayılı Kanununun 3 üncü maddesinin a fıkrasında “23.01.1998 tarihi ile 31.12.2000 tarihi arasında; OHAL bölgesi kapsamında sayılan illerde yeni işe başlayan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu yerlerdeki işyerlerinde fiilen ve sürekli olarak 10 veya daha fazla işçi çalıştırmaları şartıyla münhasıran bu işyerinden elde ettikleri kazançları işe başlama tarihinden itibaren yatırım dönemi dahil 5 vergilendirme dönemi gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır” ibaresi yer alır.

Aynı maddenin b fıkrasında ise, (a) fıkrasında belirtilen gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin anılan fıkradaki istisna süresinin sonundan başlamak ve 31.12.2007'de sona ermek üzere bu illerdeki işyerlerinde filen ve sürekli olarak 10 ve daha fazla işçi çalıştırmak şartıyla münhasıran bu işyerinden elde ettikleri kazançları üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergisinden aşağıda belirtilen oranlarda indirim yapılır.

İndirim oranı ;

10 işçi çalıştıranlarda	: %40
51 ve daha fazla işçi çalıştıranlarda	: %60'dır.

Ayrıca indirim oranı ;

11-50 (50 dahil) arasında işçi çalıştıranlarda	: %40 oranına her bir işçi için 0,5 puan eklenerek bulunur.
--	---

2004 ve izleyen yıllarda, elde edilen bu istisna kazançlar dağıtılsa kâr dağıtımına bağlı bir tevkifat yapılacaktır.

c. Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesi ve Devrinde Kazanç İstisnası (4490 Sayılı Kanun)

4490 Sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden elde edilen kazançlar ;

- Faaliyetin gelir vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde gelir vergisine,
- Faaliyetin kurumlar vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde kurumlar vergisine,
- Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin devrinden elde edilen kazançlar gelir ve kurumlar vergisine, tâbi olmayacaktır.

İstisna edilen bu kazançlara ilişkin olarak tevkifat yapılmayacaktır. 2003 ve izleyen yıllarda elde edilen bu istisna kazançların dağıtılması halinde kâr dağıtımına bağlı tevkifat yapılacaktır.

d. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Yazılım ve Ar-Ge'ye Dayalı Üretim Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazanç İstisnası (4691 Sayılı Kanun)

Teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge'ye dayanan üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları, faaliyete başladıkları tarihten bağımsız olmak üzere 31.12.2003 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

İstisna edilen bu kazançların dağıtılmaları halinde tevkifat yapılacaktır.

e. Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazanç İstisnası (3218 Sayılı Kanun)

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesine göre; 06.02.2004 tarihine kadar (bu tarih dahil) serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin, ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere, gerçekleştirdikleri faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançlar gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır.

İstisna, faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerle ilgilidir. Dolayısıyla serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerin bölge dışındaki işyeri, şube, kanuni veya iş merkezlerindeki faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar istisna kapsamında değildir.

Ayrıca bu istisna serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkindir. Bu nedenle serbest bölge içinde elde edilmiş olsa da faiz, repo vb. faaliyet dışı gelirler istisna kapsamında değildir. Ancak bölgede yürütülen faaliyet dolayısıyla oluşan alacaklara ilişkin kur farkı, vade farkı vb. gelirler istisna kapsamındadır.

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesine göre; 06.02.2004 tarihine kadar (bu tarih dahil) faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin serbest bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır.

Serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunanların bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançlar, Türkiye'nin Avrupa Birliğine tam üyeliğinin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnadan, serbest bölgelerde yeni faaliyete geçen mükellefler ile faaliyet ruhsatlarında yer alan sürenin dolmasıyla normal vergileme rejimine tâbi olacak mükellefler yararlanabilecektir.

Üretim dışı faaliyetler, serbest bölge dışında üretilen mal satışları, faaliyet ruhsatlarında belirtilen alan dışında üretilen mal satışları, fason olarak üretilen (serbest bölge içinde olsun olmasın) mal satışları dolayısıyla elde edilen kazançlar istisna kapsamında değildir.

İmalatın belli safhalarında dışardan fason hizmet satın alınması istisna uygulamasını etkilemez (imalat faaliyetinin serbest bölgede yapılması şartıyla).

f. Tarım Satış Kooperatif ve Birliklerine Tanınan Kurumlar Vergisi İstisnası (4572 Sayılı Kanun)

4572 Sayılı Tarım Satış Kooperatif ve Birlikleri Hakkında Kanunun 6 ncı maddesine göre, tarım satış kooperatif ve birliklerinin elde etmiş oldukları bazı kazançlar ile ortaklarının kooperatif veya birlik ile yapmış oldukları muameleler her türlü vergi, resim ve harçtan istisna edilmiştir.

3. İSTİSNALARLA İLGİLİ BAZI ÖNEMLİ DURUMLAR

KVK'nun 8 inci maddesinin son fıkrasına göre, "Kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin ödemelerin kurum kazancından gider olarak indirilmesi kabul edilmez."

Buradaki giderler, kazanç istisnası dışındaki istisnalar için geçerlidir. Bu tür giderler istisna kazanç tutarını etkilemeyen giderlerdir;

- İştirak kazancı elde edilmesi için yapılan giderler,
- Emisyon kazancı elde edilmesi için yapılan giderler,
- Gayrimenkul ve iştirak hissesi satış kazancı istisnasından yararlanmaya ilişkin olarak yapılan giderler v.b.

· Vergiden istisna edilen bir kazanç öncelikle ilgili bulunduğu yıl kazancıyla sınırlı olarak mahsup edilir. Ancak, hangi istisnaların dönem kazancından mahsup edileceği, bazı istisnaların izleyen dönemlere devredilirken bazılarının devredilememesi nedeniyle önem taşımaktadır;

1-Mahsup önceliği bulunan kurumlar vergisi istisnaları: Bunlar ilgili yıl kazancının yeterli olmaması halinde sonraki yıllara devredilebilirler. Bu istisnaların, ilgili dönem kurum kazancının yetersiz olması veya zarar olması nedeniyle yararlanılamayan kısmı geçmiş yıl zararları olarak devredilir ve izleyen yıllarda yararlanır. Bu gruba giren istisnalar kazanç istisnalarıdır;

- İştirak kazançları istisnası
- Yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazanç istisnası
- Rüçhan hakkı satış kazancı ve emisyon primi istisnası
- Yurt dışı inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetlerden sağlanan kazanç istisnası
- Eğitim, öğretim ve rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazanç istisnası
- Kurumların yurt dışından elde ettikleri iştirak kazançları ile şube kazançları istisnası
- İştirak hisseleri ve gayrimenkullerin 01.01.2005 tarihinden itibaren satışından doğan kazanç istisnası
- Kurumların yurt dışı iştirak kazançları ile yurt dışında bulunan işyeri veya daimi temsilcisi aracılığıyla elde edilen kurum kazancı istisnası
- Kalkınmada öncelikli yörelerde kazanç istisnası
- Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesi ve devrine ilişkin kazançlar
- Teknoloji geliştirme bölgelerinden sağlanan kazançlar
- Serbest bölgelerde elde edilen kazançlar
- Ar-ge indirimi
- Diğer vergi kanunlarınca indirilebilecek kazanç istisnaları
- Uluslararası vergi anlaşmalarından doğan istisnalar

2- Kurum kazancının yeterli olması durumunda uygulanacak indirim ve istisnalar :

- Risturn istisnası
- Bağış ve yardımlar
- Sponsorluk harcamaları
- Yatırım indirimi
- Diğer indirimler

· Geçmiş Yıl Zararları (KVK mük. md 14/1-a)

Geçmiş yıl zararları kurumlar vergisinin tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek üzere, her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve 5 yıldan fazla nakledilmemek koşuluyla kurum kazancından indirilebilir.

ÖRNEK : 1-Ticari bilanço kârı 2.000.000 YTL, 2-Kanunen kabul edilmeyen giderleri 100.000 YTL, 3-İştirak kazançları 150.000 YTL, 4-Emisyon primi kazancı 50.000 YTL, 5-Teknoloji geliştirme bölgesinde elde edilen kazancı 100.000 YTL, 6-Geçmiş yıl zararları 400.000 YTL olan bir firmanın kurumlar vergisi matrahı nedir?

A- İndirim ve istisna öncesi kurum kazancı (1+2)=2.100.000 YTL

B- İstisnalar (3+4+5)=300.000 YTL

C- Kâr (A-B)=1.800.000 YTL

D- Geçmiş Yıl Zararları=400.000 YTL

E- Kurumlar vergisi matrahı (C-D)= 1.400.000 YTL

- Yararlanılması YMM tasdikine bağlı istisnalar
- Yatırım indirimi istisnası,
- Gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazanç istisnası,
- KVK md 8/4'te yer alan A Tipi yatırım fonlarının portföy işletmeciliğinden doğan kazanç istisnası,
- OHAL bölgesinde ve kalkınmada öncelikli yörelerde elde edilen kazanç istisnası.

Yukarıdaki istisnalardan (yalnızca belli tutarları aşanlar) yararlanabilmek için YMM tasdiki zorunludur.

YMM tasdik raporları kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonundan itibaren 2 ay içinde ilgili vergi dairelerine teslim edilmelidir.

Gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinin tasdiki için sözleşme düzenleyerek beyannamelerini tasdik ettiren mükellefler ayrıca YMM tasdik raporu ibraz etmek zorunda değildirler.

VI. KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE İNDİRİLECEK GİDERLER

A. GELİR VERGİSİ KANUNUNA GÖRE İNDİRİLECEK GİDERLER

KVK'nun 14/1 inci maddesine göre, kurum kazancı ticari kazanç gibi hesaplandığı için öncelikle ticari kazanç tespitinde indirilecek giderlerin yer aldığı GVK'nun 40 ıncı maddesindeki giderler hasıllattan indirilir. Daha sonra KVK'nun 14 üncü maddesinde sayılan giderler hasıllattan indirilir.

GVK'nun 40 ıncı maddesinde sayılan giderlerin indirim konusu yapılmasında iki şart aranmaktadır;

- 1- Ticari kazancın elde edilmesi ve devam ettirilmesi için yapılmış olması,
- 2- Vergi kanunlarındaki haller hariç olmak üzere VUK'na göre belgelendirilmesi.

GVK'nun 40 ıncı maddesine göre, safi kazancın tespitinde aşağıdaki giderlerin indirilmesi kabul edilir;

1. Genel Giderler :

Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerdir.Bu kapsamda yapılan giderin indirim konusu yapılabilmesi için yapılan gider ;

- Ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi ile doğrudan ilgili olmalıdır,
- Karşılığında sabit kıymet iktisap edilmiş olmamalıdır,
- Kanunen kabul edilebilir nitelikte olmalıdır.

Genel giderlere örnek olarak ; ücret giderleri, personelle ilgili eğitim, sağlık v.b. giderler, ısıtma, aydınlatma ve su giderleri, iletişim ve haberleşme giderleri, sigorta giderleri, kira giderleri, reklam giderleri, temsil ve ağırlama giderleri, kırtasiye giderleri, demirbaş giderleri, mesleki aidatlar, gayrimenkul ve gayrimenkul gibi değerlendirilen sabit kıymetlerin normal bakım onarım giderleri, finansman giderleri, yurt dışı büro giderleri gibi giderler gösterilebilir.

GVK'nun 40/1 inci maddesinin parantez içi hükmü ile, ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hâsılâtın binde beşini aşmamak artıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler .

Götürü gider uygulaması, mükelleflerin yurt dışındaki işleri ile ilgili olarak yapmış oldukları giderlerden belge ile ispat edilemeyen kısmının ticari kazançtan indirilmesini öngörmektedir.

2. Personelle İlgili Giderler :

GVK'nun 40/2 nci maddesine göre, hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müştemilatında iâşe ve ibate (yemek ve barınma) giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (Bu primlerin ve aidatın geri alınmamak üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve adı geçen sandıkların tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartı ile gider olarak kabul edilebilecektir, özel sigortalar için yapılan ödemeler bu kapsamda değildir. Özel sigorta ödemeleri ücret gideri içinde ele alınırlar), demirbaş olarak verilen giyim eşyası(resmi ve özel daire ve müesseselerce hizmet erbabına işin icabı olarak verilen ve bunların işten ayrılmaları halinde geri alınan giyim eşyası) ile ilgili olarak yapılan giderler.

S.S.K. primlerinin gider olarak dikkate alınabilmesi için , bu primlerin fiilen Sosyal Sigortalar Kurumuna ödenmiş olması gerekir. Bu nedenle, sigorta primleri dönemine ve ait olduğu yıla bakılmaksızın fiilen ödendiği tarihte gider yazılır. Ancak Sosyal Sigortalar Kanununa göre bir aya ait sigorta primleri ertesi ayın sonuna kadar ödenebileceğinden, Aralık ayına ait primler Ocak ayında ödenirse Aralık ayının gideri olacaktır.

3. İşle İlgili Zarar, Ziyan ve Tazminatlar :

GVK'nun 40/3 üncü maddesine göre , işle ilgili olmak şartıyla, yazılı bir sözleşmeye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyân ve tazminatlar gider olarak yazılabilecektir.

Zarar, ziyân ve tazminatlar, kesinleşip ödendikleri yılda gider yazılır. Belirtilen zarar, ziyân ve tazminatların teşebbüs sahibinin kusurundan doğmamış olması gerekmektedir.

Kıdem tazminatları, ihbar tazminatları, iş kazaları dolayısıyla ödenen tazminatlar, meslek hastalıkları nedeniyle ödenen tazminatlar gider yazılabilir. Elektrik, su, telefon, doğalgaz v.b. için ödenen gecikme faizler, vade farkı niteliğinde olup gider yazılabilir.

4.Seyahat ve İkamet Giderleri :

İşle ilgili, yapılan işin önemi ve genişliği ile orantılı ve seyahat maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı olarak yapılan seyahat ve ikamet giderleri GVK'nun 40/4 üncü maddesine göre indirim konusu yapılabilecektir. Bu giderlerin otel faturası, bilet v.b. belgelerle kanıtlanması zorunludur.

5.Taşıt Giderleri :

Kiralama yolu ile edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri indirim konusu yapılabilir.

Bu maddedeki giderler taşıtların normal bakım, onarım, tamir, boya, döşeme v.b. gibi taşıtların iktisadi değerine etki etmeyen giderlerdir. Bunlar dışında, taşıtın iktisadi kıymetini artırmak amacıyla yapılan giderler, VUK'nun 269 uncu ve 272 nci maddeleri gereği gider yazılmayıp taşıtın maliyet bedeline eklenmek ve amortisman yoluyla gider yazılmak zorundadır.

6.Aynı Vergi, Resim ve Harçlar :

İşletme ile ilgili olmak şartıyla, bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar GVK'nun 40/6 ncı maddesine göre kazanç tespitinde gider olarak indirilebilecektir.

Ancak, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 14 üncü maddesine göre , Kanuna bağlı I, III ve IV sayılı tarifelerde yer alan taşıtlardan (ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç) alınan vergi ve cezalar ile gecikme zamları gelir ve kurumlar vergilerinin matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez. (I- Otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları v.b., III- Yat, kotra ve her türlü motorlu özel tekneler, IV- Uçak ve helikopterler)

7. Amortismanlar :

GVK'nun 40/7 nci maddesine göre, VUK hükümlerine göre ayrılan amortismanlar safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebilecektir.

VUK 313 üncü maddesine göre, işletmede 1 yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269 uncu madde gereği gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin değerlendirilme ölçülerine göre belirlenen değerinin VUK hükümlerine göre yok edilmesi amortismanın konusunu oluşturmaktadır.

VUK'a göre amortisman ayırabilme şartları şunlardır;

- Amortismanı tâbi iktisadi kıymet işletmede kullanılmalı,
- İktisadi kıymet işletmede 1 yıldan fazla kullanılmalı ve aşınma, yıpranma veya kıymetten düşmeye maruz bulunmalıdır.

2005 yılı için değeri 480 YTL'yi aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tâbi tutulmayarak doğrudan gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır.

31.07.2004 tarihinden sonra alınan ödeme kaydedici cihazlar için %100 oranında amortisman ayrılabilir.

8. İşveren Sendikalarına Ödenen Aidatlar :

İşverenlerce, Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar GVK'nun 40/8 inci maddesine göre ticari kazancın tespitinde gider olarak hasıllattan indirilebilecektir. Ancak, ödenen aidatın 1 aylık tutarı, iş yerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşamaz. Bu tutarın aşılması halinde aşan kısım gider unsuru olamaz. 149 Seri No.lu GVK Genel Tebliğine göre, sendika aidatının, işverenler tarafından gider yazılabilmesi için, aidatın ilgili bulunduğu yılda sendikaya ödenmesi gerekir.İlgili bulunduğu yılda ödenmeyen sendika aidatları, daha sonraki yıllarda gider olarak dikkate alınmayacaktır.

9. Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları :

İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları da GVK'nun 40/9 uncu maddesine göre ticari kazanç tespitinde hasıllattan gider olarak indirilebilir. Bu düzenleme sadece bireysel emeklilik katkı payları için yapılmıştır. Özel şahıs sigorta primleri ile emekli ve yardım sandıklarına ödenen primler bu düzenleme dışında bırakılmıştır. GVK'nun 63/3 üncü maddesine göre indirim konusu yapılabilecek tutar, ödendiği ayda elde edilen ücretin %10'unu ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz. Burada bahsedilen aylık ücret ve yıllık asgari ücret ibaresinde , brüt tutarlar ifade edilmektedir.

10. Gıda Bankacılığı Yapan Dernek ve Vakıflara Yapılan Bağışlar :

GVK'nun 40/10 uncu.maddesine göre, fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelleri gider olarak hasıllattan indirilebilecektir.

B. KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNA GÖRE İNDİRİLECEK GİDERLER

KVK'nun 14 üncü maddesine göre, ticari kazanç gibi hesaplanan kurum kazancının tespitinde mükellefler aşağıdaki giderleri de ayrıca hasıllattan indirebilirler.

1. Hisse ve Tahvil Senetlerinin İhraç Giderleri :

- Senetlerin kağıt ve tabı giderleri,
- Mahkeme, noter ve diğer tasdik ve tescil giderleri,
- Damga resmi,
- İhraç dolayısıyla ödenen sair harç ve resimler,
- İhraç dolayısıyla bankalara verilen komisyonlar,
- Hisse ve tahvil senetlerinin borsaya kaydı için yapılan giderler,
- Bunlara benzer diğer her türlü giderlerden oluşur.

2. Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri :

İlk tesis ve taazzuv giderleri VUK'nun 282 nci maddesine göre, kurumun kurulması, yeni bir şube açılması veya işlerin devamlı olarak genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet iktisap edilmeyen giderler olarak tanımlanmıştır. Bu giderlerin başlıcaları şunlardır;

- İş ve piyasa etüdü, proje ve fizibilite raporunun hazırlanması giderleri,
- Şirket esas sözleşmesinin hazırlanması için yapılan giderler,
- Kuruluşla ilgili seyahat giderleri,
- Aynı sermaye konulması halinde ekspertiz ve bilirkişi ücretleri,
- Hisse senedi ihraç giderleri,
- Esas sermayenin artırılması için yapılan giderler,,
- Tahvil çıkarma giderleri,
- Genel kurul kararları tescil ve tasdik giderleri,
- Başabaşın altında satış halinde verilen primler,
- Yeni şube açılması için yapılan giderler,
- Faaliyetin genişletilmesi veya değiştirilmesi için yapılan giderler,
- İşletmenin kuruluşundan normal faaliyete başladığı ana kadar yapılan giderler,
- İşçi ve personelin tedarik ve eğitim giderleri,
- Tecrübe imalatı giderleri v.b.

Bu giderler yapıldıkları yılda bir defada gider yazılabilecekleri gibi VUK'nun 326 ncı maddesine göre aktifleştirme suretiyle amortismanına tâbi tutarak 5 yılda ve eşit miktarlarda gider yazılabilirler. Bunların amortismanına esas olacak değerleri mukayyet değerleridir.

Kuruluş ve örgütlenme giderlerinin amortismanına, kurumun kuruluşunun tamamlandığı veya işletmenin fiilen faaliyete geçtiği hesap döneminden itibaren, tecrübe imalatı olan kurumlarda bunun sona erdiği hesap döneminden itibaren başlanır.

3. Genel Kurul Toplantıları, Birleşme, Fesih ve Tasfiye Giderleri :

Genel kurul toplantıları için yapılan ilan ve posta giderleri, toplantı salonu kirası ve benzeri giderler ile birleşme, fesih ve tasfiye için yapılan her türlü giderler hasıllattan indirilecek giderler arasında sayılmıştır. Ancak genel kurul toplantılarına katılacakların toplantıya katılmak için yaptıkları seyahat, konaklama v.b. şahsi giderleri ile (bunlar kurumlarca karşılanırsa bile gider sayılmaz) genel kurul üyelerinin ağırlanması amacıyla yapılan ziyafet, kokteyl gibi özel nitelikteki giderler de hasıllattan indirilemez. (Genel kurul üyelerinin ağırlandımları ile ilgili giderler, belirli ölçüler içerisinde, genel örf ve adetlere uygun temsil ve ağırlama gideri niteliğinde olmak koşuluyla gider yazılabilir.)

4. Sigorta Teknik Karşılıkları :

Sigorta şirketlerine özgü bir indirim unsurudur. Bu kapsamdaki giderler muallak hasar karşılıkları, kazanılmamış prim karşılıkları ve hayat sigortası matematik karşılıklarından oluşur. Sigorta teknik karşılıkları, hesap döneminin son günü itibariyle hesaplanarak kurumlar vergisi matrahından indirilir ve izleyen hesap döneminin ilk günü gelir kaydedilirler.

Teknik karşılıklar bilanço gününde pasif hesaplara geçirilmek suretiyle aşağıdaki esaslara göre hasıllattan indirilir.

- Muallak Hasar Karşılıkları : Tahakkuk etmiş ve hesaben tespit edilmiş fiili tazminat bedellerinden veya bu hesap yapılmamışsa tazminatın ve tazminatla ilgili tüm masrafların tahmini değerlerinden reasürör payı düşüldükten sonra kalan tutardır. (KVK md 14/4-a)

- Kazanılmamış Prim Karşılıkları : Yürürlükte bulunan sigorta sözleşmeleri için tahakkuk etmiş primlerden komisyonlar düşüldükten sonra kalan tutarın gün esasına göre bilanço gününden sonraya sarkan kısmından, reasürör payının düşülmesinden sonra kalan tutardır. Ancak bu tutar, nakliyat emtia sigortalarında, yıllık primin komisyon düşüldükten sonra kalanının %25'ini geçemez (KVK md 14/4-b). 7397 Sayılı Sigorta Murakebe Kanununa göre ayrılacak karşılık, ulaştırma sigortalarında %25, hayat hariç diğer sigortalarda %33 olarak belirlenmiştir. Kazanılmamış prim karşılığının gün esasına göre hesaplanması mümkün olmayan reasürans ve retrosesyon işlemlerinde 1/8 yöntemi uygulanabilir.

- Hayat Matematik Karşılıkları : Hayat sigortalarında tahsil edilen prim gelirlerinden ayrılan karşılıklar ile bu karşılıkların değerlendirilmesinden elde edilen faizlerden meydana gelir. Her sözleşme üzerinden ayrıca ölüm istatistikleri ve sigorta matematiği esaslarına göre hesaplanır. Hayat sigorta şirketlerinde matematik karşılıklardan, temettü ve faizleri vergiden istisna edilmiş olan menkul kıymetlere yatırılan kısma ait faizler gider olarak yazılamaz.

Bir bilanço döneminde ayrılan bu teknik karşılıkların ertesi bilanço döneminde aynen kâra nakledilmesi şarttır (KVK md 14/4-d)

5. Eshamli Komandit Şirketlerde Komandite Ortağın Kâr Payı :

Adi veya eshamlı komandit ortaklıklarda komandite ortakların ortaklık kârından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir. Bu nedenle eshamlı komandit şirketlerde kurumlar vergisi matrahı, şirket kârından komandite ortaklara düşen pay düşüldükten sonra kalan tutardır. Burada, kurum kazancından düşülecek kâr payı kurum mali bilançosuna göre hesaplanan kâr payıdır.

6. Ar-Ge İndirimi :

KVK'nun 14/6 ncı maddesine göre, mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %40'ı "Ar-Ge İndirimi" olarak hesaplanıp, beyanname üzerinde indirim konusu yapılacaktır.

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderler ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortisman tâbi iktisadi kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz.

Bu indirimin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar 86 Seri No.lu KVK Genel Tebliği ile belirtilmiştir. Buna göre, aşağıda belirtilen amaçlara yönelik faaliyetler Ar-Ge faaliyetlerdir;

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

Anılan tebliğe göre aşağıda sayılan faaliyetler Ar-Ge faaliyetleri kapsamında değerlendirilmez;

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

Ar-Ge faaliyeti esas itibariyle denemelerin son bulduğu, ilk üretimin yapıldığı aşamada sona erer. Ar-Ge projesi neticesinde elde edilen ürünün pazarlanabilir aşamaya geldiği andan itibaren Ar-Ge projesi bitmiş sayılır. Bu tarihten sonra yapılan harcamalar Ar-Ge harcaması kapsamında değerlendirilmez. Mükelleflerin Ar- Ge projesi kapsamındaki harcamalarını işletmenin diğer faaliyetlerine ilişkin harcamalarından ayırarak, Ar-Ge indiriminin doğru hesaplanmasına imkan verecek şekilde muhasebeleştirilmeleri gerekir.

Yatırım indirimi ile Ar-Ge indiriminden birlikte yararlanılması halinde önce Ar-Ge indirimi sonra yatırım indirimi uygulanacaktır.

Teknoloji geliştirme bölgelerindeki Ar-Ge faaliyetlerinden bir kazanç doğması ve bu kazançla ilgili olarak bu bölgelerdeki Yazılım ve Ar-Ge'ye dayalı üretim faaliyetleri sonucu elde edilen kazanç istisnasından yararlanılması durumunda, istisna uygulanacak kazancın elde edilmesine yönelik harcamalar Ar-Ge indirimi kapsamında sayılmayacaktır.

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

7. Faizsiz Olarak Kredi Verenler ile Özel Finans Kurumlarınca Ödenen Kâr Payları :

Özel finans kurumları verdikleri krediler için faiz tahakkuk ettirmeyerek, açılan kredi karşılığı belli bir oranda kâr payı alırlar. Bunlara ödenen kâr payları faiz gideri niteliğinde

olduğundan KVK'nun 14 üncü maddesine göre kurum kazancından indirilebilir. Kâr-zarar ortaklığı belgelerine ödenecek kâr payları da aynı şekilde giderleştirilebilir.

8. İzmir Universiade Oyunlarına Yapılan Bağışlar :

KVK'nun Geçici 34 üncü maddesine göre, İzmir Universiade Oyunları Hazırlık ve Düzenleme Kuruluna yapılan her türlü nakdi ve aynı bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamalarının tamamı kurum kazancının tespitinde hasılatın gider olarak indirilir.

C. ZARAR MAHSUBU VE DİĞER İNDİRİMLER

Kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek üzere, matrahın tespitinde kurum kazancından aşağıdaki indirimler yapılabilir;

1. Zarar Mahsubu :

KVK'nun Mük.14/1 inci maddesine göre zarar mahsubu; geçmiş yıl zararları, devralınan kurum zararları ve yurt dışı faaliyetlerden oluşan zararlar için düzenlenmiştir.

· Geçmiş Yıl Zararları: Her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve 5 yıldan fazla nakledilmemek koşuluyla geçmiş yılların mali bilançolarına göre meydana gelen zararlar kurum kazancından indirilir. Geçmiş yıl zararı, indirim imkanının doğduğu ilk hesap döneminde kurum kazancından düşülmelidir. Düşülmezse izleyen dönemlerde indirim hakkı ortadan kalkacaktır. Herhangi bir yılın zararı en fazla izleyen 5 yılın kazancından indirim konusu yapılabilecektir. Yani, 2005 hesap döneminde 2000-2004 yıllarına ait zararlar indirilebilecektir.

· Devralınan/Bölünen Kurum Zararları : Buradaki zarar mahsubu için aşağıdaki şartların sağlanmış olması gerekmektedir;
- Devrolan ve devralan kurumlar aynı sektörde faaliyet göstermeli,
- Devrolan kurumların son 5 yıla ait kurumlar vergisi beyannameleri kanuni süresinde verilmiş olmalı,
- Mahsup edilecek zarar tutarı, devir tarihi itibarıyla veya bölünme işlemi sonucu devralınan kurumun aktif toplamını geçmemelidir.

· Yurt dışı Zararları : Tam mükellefiyette yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar, faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının (zarar dahil) her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması ve bu raporun aslı ve tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibrazı halinde indirim konusu yapılır (KVK mük. md 14/1)

Yurt dışı zararlarını, Türkiye'de beyan ettikleri kazançlardan indirmek isteyen kurumlar, yurt dışı faaliyet sonuçlarını her yıl bu şekilde ispat etmek zorundadırlar.

Türkiye'de indirim konusu yapılan yurt dışı zararın, ilgili ülkede de mahsup veya gider konusu yapılmış olması durumunda , Türkiye'de beyan edilecek yurt dışı kazanç

mahsup veya gider yapılmadan önceki tutardır. Ayrıca Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna kazançlarla ilgili yurt dışı zararlar indirim konusu yapılamaz.

Yurt dışı faaliyet sonuçlarının genel sonuç hesaplarına geçirilme zamanı ve değerlendirilmesi 34 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde açıklanmaktadır, Buna göre;

Faaliyette bulunulan yabancı ülkenin mevzuatına göre, hesap döneminin kapandığı tarih itibariyle ilgili ülke mevzuatına göre tespit edilen faaliyet sonucu, Türkiye’de de aynı tarih itibariyle genel netice hesaplarına kaydedilecektir. Bu kayıt keyfiyeti mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden dolayı zamanında yerine getirilmemişse, bu kurumun faaliyet sonucu ile ilgili kazancı, tasarruf edebildiği yılda genel netice hesaplarına intikal ettirecektir. Tasarruf kriteri, faaliyette bulunulan yabancı ülkede, faaliyet sonuçlarının o ülke mevzuatına göre hesaplanıp genel netice hesaplarına intikal ettirilmesi zorunluluğu ve imkanı çerçevesinde değerlendirilecektir. Bu hususun Türkiye’de genel netice hesaplarına intikal ettirilmesinde, kazancın Kambyo Mevzuatına göre fiilen Türkiye’ye getirilmesinin herhangi bir etkisi olmayacaktır. Faaliyette bulunulan yabancı ülkede kazançta tasarruf edilebilmesi yeterlidir.

2. Bağış ve Yardımlar :

Kurum kazancından indirilecek bağış ve yardımlar KVK Mük.14/1 b,c,d maddelerinde sayılmıştır. Bunlar kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde indirim konusu yapılacaklarından defterlere gider olarak kaydedilmelerine gerek yoktur. Bu maddeye göre indirilebilecek bağış ve yardımlar;

- Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, kamu menfaatlerine yararlı sayılan derneklere ve bilimsel araştırma geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının (zarar mahsubu düşüldükten ve iştirak kazançları hariç indirim ve istisnalar düşülmeden önceki tutardır-67 Seri no.lu KVK G.T.) %5’ine kadar olan kısmı.

- Yukarıda bahsedilen kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanan okul, sağlık tesisi,yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve aynı bağış yardımların tamamı.

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

- i. Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticari olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,
- ii. Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü,sanati, tarihi, edebiyatı,mimarisi ve somut olamayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film,kaset CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de

- dahil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtımını ve tanıtımının sağlanmasına,
- iii. Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,
 - iv. 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon, projeleri yapılması ve nakil işlerine,
 - v. Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,
 - vi. Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmalarına ,
 - vii. Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,
 - viii. 2863 sayılı Kanun kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,
 - ix. Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve etkinlikler 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,
 - x. Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültürel ve sanatsal etkinliklerin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı ve modernizasyon çalışmalarına, ilişkin harcamalar ile bağış ve yardımların %100'ü.

- Bazı özel kanunlarda yer alan bağış ve yardımlar %5'lik sınırlamaya tâbi olmaksızın, dönem kazancının bulunması durumunda, beyanname üzerinde indirim konusu yapılırlar ;

- i. 4958 sayılı Kanuna göre SSK Hastanelerine yapılan nakdi-aynî bağışlar,
- ii. 4306 sayılı Kanuna göre sekiz yıllık kesintisiz eğitim için yapılan nakdi bağışlar,
- iii. 3454 sayılı Kanuna göre Adalet Teşkilatını Güçlendirme Fonuna yapılan nakdi-aynî bağışlar,
- iv. 4691 sayılı Kanuna göre Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Ar-Ge faaliyetinde bulunan kişi, kurum ve kuruluşlara yapılan nakdi-aynî bağışlar,

(Buraya kadar sayılanlara yapılan bağışlarda %5'lik sınır bulunmaktadır.)

- i. 222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanununa göre yapılan nakdi bağışlar
- ii. 278 sayılı Kanuna göre TÜBİTAK'a yapılan nakdi bağışlar,
- iii. 2547 sayılı Kanuna göre YÖK'e yapılan nakdi bağışlar,
- iv. 2828 sayılı Kanuna göre Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumuna yapılan nakdi bağışlar,
- v. 2955 sayılı Kanuna göre GATA'ya yapılan nakdi bağışlar

- vi. 2876 sayılı Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanununa göre yapılan nakdi- ayni bağışlar,
- vii. 3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu ile oluşturulan fona yapılan nakdi-ayni bağışlar,
- viii. 3388 sayılı Kanuna göre Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfına yapılan nakdi-ayni bağışlar,
- ix. 4122 sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanununa göre yapılan nakdi-ayni bağışlar,
- x. 5434 sayılı Kanuna göre Emekli Sandığına yapılan nakdi-ayni bağışlar,
- xi. 7269 sayılı Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerde Yapılacak Yardımlara Dair Kanuna göre hayır kurumları, mahalli idareler , mal sandıkları ve diğer kuruluşlara yapılacak nakdi yardımlarla, milli veya mahalli yardım komitelerine (kriz masalarına) yapılan nakdi- ayni yardımlar.

Bağış ve yardımın matrahtan indirilmesi için gerekli şartlar şunlardır;

Bağış ve yardım ,

- Kanunda gösterilen kurum ve kuruluşlara yapılmalıdır,

- Makbuz karşılığı yapılmış olmalıdır,

- Karşılıksız olmalıdır,

- Nakdi veya ayni olabilir. KVK'nun mük. 14/2 nci maddesine göre, bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın maliyet bedeli veya mukayyet değeri, bu değer mevcut değilse VUK hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek değeri esas alınacaktır,

- Bağış ve yardım sadece ilgili oldukları dönem kazancından indirilebilir.

İndirilemeyen kısım ertesi yıla devredilemez.

3. Sponsorluk Harcamaları :

KVK'nun mük.14/1-e maddesine göre; 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının;

- Amatör spor dalları için tamamı,

- Profesyonel spor dalları için %50'si,

kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek üzere kurum kazancından indirilir. Sponsorluk harcamalarında da kurum kazancının yeterli olmaması durumunda indirilemeyen kısım gelecek yıllara devredilemez. İlgili olduğu dönemde kazanç olduğu sürece indirim konusu yapılabilir.

4. Temettü İkramesi :

Uygulamada kurumlar, ana sözleşme veya kuruluş kanunlarındaki hükümlere dayanarak hesap dönemi sonunda tahakkuk eden safi kârdan memur ve çalışanlara "temettü ikramiyesi" dağıtmaktadır. GVK'nun 61/2 nci maddesine göre bu ödemeler ücret kapsamına dahildir ve kurum kazancından ücret gideri olarak indirilebilir. Ancak, ikramiye tutarı hesap dönemi kapandıktan sonra belirlendiğinden, kazançtan indirme işlemi ancak beyanname üzerinde "diğer indirimler" sütununda gösterilerek indirim konusu yapılabilecektir.

VII. KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE İNDİRİLEMEYECEK GİDERLER

A. GELİR VERGİSİ KANUNUNA GÖRE İNDİRİLEMEYECEK GİDERLER

GVK'na göre gider kabul edilmeyen ödemeler 41 inci maddede sayılmıştır. Bunlar ticari kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmediklerinden hasıllattan indirilmeleri mümkün değildir.

KVK'nda da bu giderler için GVK'na paralel düzenlemeler yapılmıştır. GVK'nun 41 inci maddesinde sayılan giderlerin büyük bir kısmı teşebbüs sahibinin ticari varlığı ile özel varlığı arasındaki ayrımla ilgilidir. Bir kısmı da gider kısıtlaması niteliğinde olup KVK'nda da bahsedilmiştir. Bu nedenle burada sayılan giderlerin kurumlar vergisi mükellefleri için işlerliği, paylı komandit şirketlerde komandite ortakların kendileri ve aile fertlerine yapılacak ödemelerin gider olarak kabul edilmemesi ile sınırlıdır.

B. KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNA GÖRE İNDİRİLEMEYECEK GİDERLER

Kurum kazancının tespitinde indirilemeyecek giderler KVK'nun 15 inci maddesinde sayılmıştır.

1. Öz Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler :

Bu düzenleme kurum ortak veya sahipleri tarafından konulan sermayenin kâr payı dışında nemalandırılmayacağını ifade eder. Ne şekilde yapılırsa yapılsın, sermaye üzerinden faiz hesaplanması ve ödenmesi bir tür kâr dağıtımı sayılır (yapılan faiz ödemesinin kurum kazancından indirilmesi halinde). Bu nedenle, kurumların ödenmiş sermayeleri için faiz hesaplamaları veya gider kaydetmeleri mümkün değildir.

2. Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler :

KVK'nun 16 ncı maddesine göre; kurumların aralarında vasıtalı, vasıtasız bir şirket münasebeti veya devamlı ve sıkı bir iktisadi münasebet bulunan gerçek ve tüzel kişilerden yaptıkları istikrazlar, teşebbüste devamlı olarak kullanılır ve bu istikrazlarla kurumun öz sermayesi arasındaki nispet, emsali kurumlarınkine nazaran bariz bir fazlalık gösterirse mezkur istikrazlar (bahsedilen borçlar) örtülü sermaye sayılır. Bunlar için ödenen veya hesaplanan faizler de kurum kazancından indirilemez.

3. Sermaye Şirketlerince Dağıtılan Örtülü Kazançlar :

KVK'nun 17 nci maddesinde örtülü kazanç dağıtımı sayılan haller belirtilmiş ve bunların indirimi kabul edilmemiştir. Aşağıdaki hallerde kazanç tamamen veya kısmen örtülü dağıtılmış sayılır. Şirketin kendi ortakları veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişilerle arasındaki ilişkilerinde ,

- Emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük fiyat veya bedeller üzerinden veya bedelsiz olarak alım, satım, imalat, inşaat işlerinde ve hizmet ilişkilerinde bulunursa,
- Emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük bedel üzerinden kiralama veya kiraya verme işlemlerinde bulunursa,
- Yüksek veya düşük faiz ve komisyonlarla ödünç para alır veya verirse,
- İşletmede çalışan memur ve yönetici durumundaki yakınlarına yüksek aylık, ikramiye, ücret v.b. ödemelerde bulunursa,

Kazanç tamamen veya kısmen örtülü olarak dağıtılmış sayılır ve bunların kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir.

4. İhtiyat Akçeleri :

Kurumlar vergisi mükelleflerinin Türk Ticaret Kanunu, kurumların kendi özel kanunları veya esas sözleşmelerine göre zorunlu ya da ihtiyari olarak kârdan ayırdıkları tutarlardır. KVK'nun 15/4 üncü maddesine göre, her ne şekilde ve isimle olursa olsun ayrılan ihtiyat akçeleri (Türk Ticaret Kanununa, kurumların özel kanunlarına veya esas sözleşme ve yönetmeliklerine göre safi kazançlardan ayırdıkları bilimum ihtiyatlar ile Bankalar Kanununa müsteniden bankaların ayırdıkları karşılıklar dahil) gider kabul edilmemektedir.

5. Dar Mükellef Kurumlara Özgü İndirilemeyecek Giderler :

KVK'nun 15/5 inci maddesine göre dar mükellefiyete tâbi kurumların indirilemeyecek giderleri şu şekilde belirtilmiştir ;

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

6. Kurumlar Vergisi ile Her Türlü Para Cezaları :

KVK'nun 15/6 ncı maddesine göre ;

- Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre hesaplanan kurumlar vergisi,
- Her türlü para ve vergi cezaları,
- AATUHK hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizleri, gider olarak kabul edilmediklerinden matrahtan indirilemezler.

7. Menkul Kıymet Pazarlama Komisyonları :

KVK'nun 15/9 uncu maddesine göre, kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler sınırlı kalmak üzere, menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında satışından doğan zarar ile ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler kurum kazancının tespitinde hasılatтан indirilemez (Anonim Şirketlerce çıkarılan tahvillerin pazarlamasında aracı kurumlara yapılan ödemeler dahil).

Bu düzenleme kurumların ihraç ettikleri menkul kıymetler için geçerlidir.Satın aldıkları menkul kıymetler için geçerli değildir.

8. Gecikme Faizleri :

VUK'nun 112 nci maddesine göre ödenen gecikme faizleri de gider olarak kabul edilmemektedir.

9. Alkollü İçki ve Tütün Reklam Giderleri :

Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin %50'si KVK'nun 15/11 inci maddesine göre indirilemeyecek giderler arasında sayılmıştır. Ancak, 90/1081 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bu oran %0 (yüzde sıfır) olarak tespit edilerek bahsedilen giderlerin **tamamının** kurum kazancından indirilebileceği hükme bağlanmıştır.

10. Deniz ve Hava Taşıtlarının Giderleri ve Amortismanları :

KVK'nun 15/12 nci maddesine göre; kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz , uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları kurum kazancının tespitinde hasıllattan indirilemeyecektir.

11. Basın Yoluyla İşlenen Fiillerden Dolayı Ödenen Tazminatlar :

KVK'nun 15/4 üncü maddesine göre, basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo televizyon yayınlarından doğacak maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri de indirilemeyecek giderlerdendir.

C. İNDİRİMİ KABUL EDİLMEYEN DİĞER GİDERLER

1. Yönetim Kurulu başkan ve üyelerine ödenen kâr payları GVK'nun 75/3 üncü maddesine göre menkul sermaye iradı sayıldığından gider olarak indirilemez.
2. Ticari işletmelerde çalınma, kaybolma, dolandırıcılık v.b. nedenlerle doğan zararlar gider olarak indirilemez.
3. Kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmayan giderler indirim konusu yapılamaz.
4. Belgelendirilmeyen veya bir başka kişi veya kurum adına düzenlenmiş belgelere dayanan harcamalar gider olarak indirilemez.
5. Ödenmeyen sigorta primleri indirim konusu yapılamaz.
6. Kanunla belirtilen (KVK mük md 14) kurum ve kuruluşlar dışında olan kurum ve kuruluşlara veya siyasi partilere yapılan bağışlar indirim konusu yapılamaz.
7. Dönemsellik ilkesinin bir sonucu olarak cari yıl dışındaki dönemlere ait giderler indirilemez.
8. Mükerrer kaydedilen giderler indirim konusu yapılamaz.
9. İstisna kazançlara ait giderler indirim konusu yapılamaz.
10. VUK hükümlerine uygun olmayan kıdem tazminatı karşılığı, menkul kıymetler değer düşüklüğü karşılığı gibi karşılıklar indirim konusu yapılamaz.
11. Kanunen kabul edilmeyen giderler için yüklenilen KDV indirilemez.
12. Vadeli çekler için hesaplanan reeskontlar ile mevcut borç senetlerini reeskonta tâbi tutmayıp, alacak senetlerini reeskonta tâbi tutan kurumların hesapladıkları reeskontlar indirim konusu yapılamaz.

VUK'nun mük 298/A-5 inci maddesine göre, matrahın tespitinde kanunen kabul edilmeyen giderler, istisnalar ve geçmiş yıl mali zararları enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş tutarları ile dikkate alınır.

VIII. KURUMLAR VERGİSİNİN HESAPLANMASI

1. Kurum Kazancı
 - Ticari Bilanço kârı / zararı
2. İlaveler (+)
 - Kanunen kabul edilmeyen giderler
 - Önceki yıl ayrılan finansman fonu
3. İlaveler Sonrası Kâr/Zarar (1+2)
4. Zarar Olsa da İndirilecek İstisna ve İndirimler
 - İştirak kazançları
 - Yatırım fonları ve ortaklıkları portföy işletmeciliği kazancı
 - Rüçhan hakkı satışı ve emisyon primi kazancı
 - Yurt dışı inşaat ve onarım işlerinden sağlanan kazançlar
 - Eğitim, öğretim ve rehabilitasyon merkezi kazançları
 - İştirak hisseleri veya gayrimenkullerin satışından doğan kazançlar
 - Serbest bölgelerde elde edilen kazançlar
 - OHAL ve kalkınmada öncelikli yörelerde elde edilen kazançlar
 - Teknoloji geliştirme bölgelerinde elde edilen kazançlar
 - Ar-ge indirimi
 - Diğer indirimler (Uluslararası anlaşmalarda yer alan istisnalar ve Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesi veya devrinden sağlanan kazançlar)
5. İstisnalar Sonrası Kâr/Zarar (3-4)
6. Geçmiş Yıl Mali Zararları (İstisnalar sonrası kârdan büyük olamaz)
7. Zarar Mahsubu Sonrası Kâr/Zarar (5-6). (Bu tutar pozitif çıkarsa yatırım indirimi uygulanır. Uygulanacak yatırım indirimi bu tutarı aşamaz.)
8. Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler (-)
 - Risturnlar
 - Bağış ve yardımlar
 - Eğitim ve sağlık tesisleri ile yurt inşaatına ilişkin bağış ve yardımlar
 - Kültür ve turizm amaçlı bağış ve yardımlar
 - Sponsorluk harcamaları
 - Yatırım indirimi
 - Diğer indirimler (temettü ikramiyeleri)
9. Kurumlar Vergisi Matrahı (7-8)

ÖRNEK 1: Kavaklıdere Vergi Dairesi mükellefi X A.Ş.'nin 2005 yılı ticari bilanço kârı 5.000.000 YTL, Kanunen kabul edilmeyen giderleri 20.000 YTL, Y A.Ş.'den alınan kâr payı 300.000 YTL'dir. Bu verilere göre kurumlar vergisi matrahının bulunması,

Ticari bilanço kârı =5.000.000

K.K.E.G.= 20.000

İndirim ve istisna öncesi kurum kazancı = 5.020.000

İştirak Kazancı =300.000

Kurumlar Vergisi Matrahı = 4.720.000

ÖRNEK 2: Ostim Vergi Dairesi mükellefi Y A.Ş. dayanıklı tüketim malları üretimi ve pazarlamasıyla uğraşmaktadır. Bu işletmenin 2005 yılı ticari kârı 300.000 YTL, kanunen kabul edilmeyen gideri 50.000 YTL, İştirak kazancı 10.000 YTL, Emisyon primi kazancı 5.000 YTL, rüçhan hakkı kupon satış kazancı 15.000 YTL, yatırım indirimi hakkı 50.000 YTL'dir. Bu işletmenin kurumlar vergisi matrahının bulunması ,

Ticari bilanço kârı = 300.000
K.K.E.G.= 50.000

İndirim ve istisna öncesi kurum kazancı = 350.000
İstisnalar =30.000
-İştirak kazancı =10.000
- Emisyon primi kazancı=5.000
- Rüçhan Hakkı satışı kazancı=15.000
Yatırım İndirimi = 50.000
İndirim + İstisnalar = 80.000
Kurumlar Vergisi Matrahı =270.000

ÖRNEK 3: Hitit Vergi Dairesi mükellefi ÇÖKMEZ İnşaat ve Ticaret A.Ş.'nin 2005 hesap dönemine ilişkin verileri aşağıdaki gibidir:

1. Bilanço Kârı	800.000 YTL
2. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (KKEG) (KVK mük md 14 gereği bağış ve yardımlar dahil)	65.000 YTL
3. Yatırım İndirimi (13.5.2005 tarihinde Fabrikaya alınan kamyon, GVK md 19'a göre 100.000 YTL x %40=)	40.000 YTL
4. Yurt Dışı İnşaat İşi Kazancı :	85.000 YTL
5. Hızır İnşaat A.Ş.'nden Sağlanan İştirak Kazancı	20.000 YTL
6. Gayrimenkul Satış Karı (KVK md 8/12'ye göre sermayeye eklenmiş olup istisna niteliğindedir.)	25.000 YTL
7. Serbest Bölgelerden Elde Edilen Kazanç	300.000 YTL
8. Kredi Yurtlar Kurumu'na Öğrenci Yurdu İnşaatı İçin Yapılan Bağış : (100 Yatak Kapasiteli) (KVK mük md 14/c' ye göre tamamı indirim konusu yapılabilecektir. Bağış 21.10.2005 tarihinde yapılmıştır.)	50.000 YTL
9. Yıl İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler	35.000 YTL
10. Ödenen Geçici Vergi	40.000 YTL
11. Toplam Geçmiş Yıl Zararı -2004 istisnadan kaynaklanan zararlar 5.000 YTL -Diğer zararlar 10.000 YTL	15.000 YTL

Buna göre kurumlar vergisi şöyle hesaplanacaktır:

Ø Ticari Bilanço Kârı	800.000 YTL
Ø KKEG	
-Kredi Yurtlar Kurumu....50.000	65.000 YTL
- Diğer KKEG15.000	
Ø İştirak Kazancı	20.000 YTL
Ø Yurtdışı İnşaat İşi Kazancı	85.000 YTL
Ø Bina Satış Karı (KVK md 8/12)	25.000 YTL
Ø Serbest Bölgelerden Elde Edilen Kazanç	300.000 YTL
Ø Kar ve İlaveler Toplamı	865.000 YTL
Ø Cari Yıl Zarar, İstisna ve İndirimler Toplamı	430.000 YTL
Ø Kâr	435.000 YTL
Ø Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yıl Zararı	15.000 YTL
Ø İndirime Esas Tutar	420.000 YTL
Ø Eğitim ve Sağlık Tes. ile Yurt İnşaatına İlişkin Bağış ve Yardım (KVK.mük md 14/c)	50.000 YTL
Ø Yatırım İndirimi	40.000 YTL
Ø Toplam	90.000 YTL
Ø Dönem Safi Kurum Kazancı (KV Matrahı)	330.000 YTL
Ø Hesaplanan Kurumlar Vergisi (Matrah x %30)	99.000 YTL
Ø Yıl İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler	35.000 YTL
Ø Geçici Vergi	40.000 YTL
Ø Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı	75.000 YTL
Ø Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi	24.000 YTL

IX. TEVKİFAT (STOPAJ) UYGULAMASI

A. GELİR VERGİSİ TEVKİFATI

Kurum kazançlarının bir kısmı dağıtımları halinde GVK'nun 94/6 ncı maddesine göre gelir vergisi tevkifatına tâbi tutularak vergilendirilmektedir.

1. GVK md 94/6-a'ya Göre Yapılacak Tevkifat :

Yatırım fon ve ortaklıkları portföy kazançları kurumlar vergisinden müstesnadır. Ancak bu kazançlar üzerinden dağıtılsın dağıtılmasın GVK md 94/6-a'ya göre gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

- Portföyünün en az %25'i hisse senetlerinden oluşan menkul kıymetler yatırım fonları (döviz yatırım fonları hariç) ile aynı nitelikteki menkul kıymet yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançlar
- Risk sermayesi yatırım fonları ve ortaklıklarının kazançları
- Gayrimenkul yatırım fonları ve ortaklıklarının kazançları

Burada belirtilen kazançlardan %0 tevkifat yapılacaktır. Burada (a) bendi dışında kalan menkul kıymet yatırım fonları (döviz yatırım fonları hariç) ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançlarından %10 tevkifat yapılacaktır.

2. GVK md 94/6-b'ye Göre Yapılacak Tevkifat :

GVK 94/6-b'ye göre;

i. Tam Mükellef Kurumlar Tarafından :

- Tam mükellef gerçek kişilere
- Gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara
- Gelir ve kurumlar vergisinden muaf olanlara dağıtılan

GVK md 75/1,2,3 (1-Her çeşit hisse senetlerinin kâr payları, 2-İstisna hisselerinden doğan kazançlar, 3-Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kâr payları) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından,

ii. Tam Mükellef Kurumlar Tarafından :

- Dar mükellef gerçek kişilere,
- Dar mükellef kurumlara (Türkiye'de bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç),
- Gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan GVK 75/1,2,3 numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından,

iii. GVK'nun 75/4 üncü maddesinde sayılan menkul sermaye iradının (Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmı) ana merkeze aktarılan tutarı üzerinden

%10 gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

Tam mükellef kurumlar tarafından :

- Tam mükellef gerçek kişilere,
- Gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara,
- Gelir ve kurumlar vergisinden muaf olanlara,
- Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlara,
- Gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan, GVK'nun 75 inci maddesinin 1, 2 ve 3 numaralı bentlerindeki kâr payları üzerinden tevkifat yapılması öngörülmüştür.

Tam mükellef kurumlar tarafından :

- Tam mükellef kurumlara,
- Türkiye'de bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde eden dar mükellef kurumlara,

dağıtılan kâr payları üzerinden tevkifat yapılmayacak; ancak, tam mükellef kurum bahsedilen kâr paylarını yukarıda sayılan gerçek veya tüzel kişilere dağıtması aşamasında, dağıtılan kısım üzerinden yapacaktır.

Yani tevkifat, kâr payını elde edenin tam mükellef kurum olması durumunda yapılmayacak, diğer tüm durumlarda (Türkiye'de temsilci veya iş yeri aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç) yapılacaktır.

Tevkifat kârın dağıtımının öngörüldüğü tarihte yapılacaktır. Fiilen ödeme yapılmadan hesaben ödeme yapılması durumunda da tevkifat yükümlülüğü vardır.

Tam mükellef kurumlarca kârın dağıtılmayıp şirket sermayesine eklenmesine karar verilmesi durumunda, GVK'nun 94/6-b maddesinin parantez içi hükmü uyarınca, kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımını sayılmadığından, sermayeye eklenen bu tutar üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

Kâr dağıtımına ilişkin tevkifat oranı 2003/6577 sayılı B.K.K. ile %10 olarak belirlenmiştir.

3. Dar Mükellef Kurumlarca Yapılacak Gelir Vergisi Tevkifatı

GVK'nun 75/4 üncü maddesinde de , Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısım "menkul sermaye iradı" olarak sayılmıştır.

Buna göre dar mükellef kurumların, bahsedilen menkul sermaye iradını, ana merkezlerine aktarmaları sırasında, aktardıkları tutar üzerinden %10 gelir vergisi tevkifatı yapma yükümlülükleri bulunmaktadır.

4. Geçmiş Dönem Kârlarının Dağıtım Halinde Tevkifat :

GVK'nun Geçici 62 nci maddesine göre, aşağıda sayılan kazançların kurumlar tarafından dağıtım sırasında, kâr dağıtımına bağlı tevkifat yapılmayacaktır. Kurumlar vergisi mükelleflerinin;

- 31.12.1998 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançlarının,
- 01.01.1999-31.12.2002 tarihleri arasında elde edilen ve kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlarının,
- Geçici 61 inci madde kapsamında tevkifata tâbi tutulmuş kazançlarının, dağıtım halinde GVK94/6-b'ye göre tevkifat yapılmaz.

Bu madde uyarınca kurumlar vergisi mükelleflerinin ;

- 31.12.1998 ve önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilmiş kârlarının dağıtım halinde, kâr payları üzerinden tevkifat yapılmayacaktır.
- 01.01.1999-31.12.2002 tarihleri arasındaki hesap dönemlerinde elde edilen, kurumlar vergisinden istisna kazançlar için tevkifat yapılmayacaktır. Ancak belirtilen tarihler arasındaki normal kazançların dağıtımına tâbi tutulması halinde, dağıtılan ve istisnaya konu olmayan kâr payları üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.
- Ayrıca, 2003 ve izleyen yıllardaki hesap dönemlerinde elde edilen söz konusu istisna kazançların dağıtılması halinde, kâr dağıtımına bağlı gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

5. İstisna Kazançlarda Tevkifat :

İstisna kazançlar üzerinden tevkifat yapılmaz; ancak, bu kazançların kâr dağıtımına konu edilmesi halinde bu kâr paylarından GVK'nun 94/6-b maddesine göre tevkifat yapılacaktır.

Ancak, dağıtılan kâr 01.01.1999-31.12.2002 tarihleri arasında elde edilen istisna kazançlarla ilgili ise, dağıtılan karın bu kazançlara isabet eden kısmı üzerinden tevkifat yapılmayacaktır.

GVK'nun Geçici 61 inci maddesine göre , “Bu maddenin yürürlük tarihinden (24.04.2003) önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarla ilgili yatırım harcamalarına (teşvik belgelerine bu tarihten sonra ilave edilen iktisadi kıymetler için yapılan harcamalar hariç), yatırım indirimi uygulamasına ilişkin olarak GVK'nun bu tarihten önceki hükümleri uygulanır.

Yukarıda belirtilen şekilde yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar ile bu maddenin yürürlük tarihinden önce gerçekleşen yatırımlar üzerinden hesaplanan ve kazancın yetersiz olması nedeniyle sonraki dönemlere devreden yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılsın dağıtılmasın %19.8 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılır.”

B. KURUMLAR VERGİSİ TEVKİFATI

KVK'nun 24 üncü maddesine göre, dar mükellefiyete tâbi kurumların

- Ticari, zirai ve diğer kazanç ve iratları dışında kalan kazanç ve iratları ile
- Telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, alameti farika ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller %25 kurumlar vergisi tevkifatına tâbidir.

KVK'nun 24 üncü maddesine göre, dar mükellef kurumlara, tevkifata konu kazanç ve iratları sağlayanlar tevkifat yapmak zorundadırlar. Tevkifatı yapacak olanın gerçek veya tüzel kişi olmasının veya vergi mükellefiyeti olup olmamasının önemi yoktur. Vergi tevkifatı yapanlar bir ay içinde nakden veya hesaben ödedikleri veya tahakkuk ettirdikleri kazanç ve iratlar ile bunlardan kestikleri kurumlar vergisini izleyen ayın 20 nci günü akşamına kadar, bağlı buldukları vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirirler.

Türkiye’de iş yeri ve daimi temsilcisi olmayan dar mükellef kurumların, hükümetin izniyle açılan sergi ve panayırarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar üzerinden kendileri tevkifat yapmak zorundadırlar. (Ancak burada tevkifat oranı %0’dır ve beyanname şart değildir.)

KVK'nun 24 üncü maddesine göre yapılacak tevkifatın matrahı, dar mükellef kurumun Türkiye’de elde ettiği kazanç ve iradın gayri safi tutarıdır.

X. BEYANNAME VERME VE ÖDEME ZAMANI

Kurumlar vergisi beyannamesi , hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın 15 inci günü akşamına kadar verilir.

Normal hesap dönemi; 1 Ocak – 31 Aralık olan takvim yılıdır. Bu nedenle hesap dönemi takvim yılı olan kurumların beyannamelerini 15 Nisan akşamına kadar vermeleri gerekmektedir.

Özel hesap dönemi tayin edilmiş mükelleflerin beyannameleri, özel hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın 15 inci günü akşamına kadar verilir. Örneğin, özel hesap dönemi 1 Temmuz- 30 Haziran olan bir kurumun beyannamesini 15 Ekim akşamına kadar vermesi gerekmektedir.

Kurumlar vergisi, beyannamenin verileceği ayın sonuna kadar ödenir. Normal hesap döneminde 30 Nisan akşamına kadar, özel hesap döneminde (örnekte 1 Temmuz-30 Haziran) 31 Ekim akşamına kadar verginin ödenmesi gerekir.

Dar mükellefiyette, yabancı kurumun Türkiye'deki müdür veya temsilcileri, bunlar yoksa kazanç ve iratları yabancı kuruma sağlayanlar Türkiye'yi terk ederse, beyanname bunların (vergi muhatabının) memleketi terk tarihinden önceki 15 gün içinde verilir ve aynı süre içinde de ödenir. Örneğin, faaliyeti durdurulan yabancı kurumun temsilcisi 30 Eylül 2005 tarihinde Türkiye'yi terk etmişse, kurumlar vergisi beyannamesinin 15-30 Eylül 2005 tarihleri arasında verilmesi gerekmektedir.

KVK'nun 42 nci maddesine göre, tasfiye ve birleşme halinde, tasfiye edilen veya birleşen kurumlar namına birleşme veya tasfiye kârı üzerinden tarh olunan vergiler, tasfiye veya birleşme beyannamesini verme süresi içinde (tasfiyenin kapandığı tarihten itibaren 15 gün içinde) vergi dairesine yatırılır. Tasfiye edilen veya birleşen kurumların KVK'na göre tahakkuk etmiş olup henüz vadeleri gelmemiş olan vergileri de aynı süre içinde ödenir.

· Dar mükellef yabancı kurumlarca elde edilen, GVK'nun 80 inci. maddesinde yazılı diğer kazanç ve iratlar "özel beyanname" ile bildirilir. Bu beyanname yabancı kurumun kendisi veya Türkiye'de onun adına hareket edenler tarafından, bu kazançların iktisap tarihinden itibaren 15 gün içinde GVK'nun 101 inci maddesinde belirtilen vergi dairelerine verilecektir. Ödeme de aynı süre içinde yapılacaktır.

· Dar mükellef kurumlara KVK'nun 24 üncü maddedeki kazanç ve iratları sağlayanlar bu kurumlara nakden veya hesaben ödedikleri veya tahakkuk ettirdikleri kazanç ve iratları ve bunlar üzerinden kestikleri kurumlar vergisini "muhtasar beyanname" ile söz konusu ödeme veya tahakkukun yapıldığı ayı takip eden ayın 20 nci günü akşamına kadar bağlı oldukları vergi dairesine bildireceklerdir. Aynı ayın 26 ncı günü akşamına kadar da ödeyeceklerdir.

GVK'nun 94 üncü maddesine göre vergi tevkifatı yapmakla yükümlü olanlar , bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri kârlar ve iratlar ile bunlardan kestikleri vergileri ertesini ayın 20 nci günü akşamına kadar "muhtasar beyanname" ile bildirmek ve aynı ayın 26 ncı günü akşamına kadar ödemek zorundadırlar.

Kurumlar vergisi beyannamesi, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilir. Mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi KVK'nun 21 inci maddesine göre;

- Tam mükellefiyette, kurumun kanuni veya iş merkezinin bulunduğu yerin
- Dar mükellefiyette, kurumun Türkiye'deki iş yerinin veya daimi temsilcisinin bulunduğu yerin, Türkiye'de iş yeri veya daimi temsilcisi olmadığı takdirde yabancı kuruma kazanç sağlayanların bağlı olduğu vergi dairesidir.

Kurumlar Vergisi Beyannamesine Eklenecek Bildirim ve Belgeler

- Ayrıntılı bilanço ve ayrıntılı gelir tablosu veya işletme hesabı özeti,
- Kesinti yoluyla ödenen vergilere ilişkin belgeler,
- Yabancı ülkelerde ödenen vergilere ilişkin belgeler,
- Dar mükellef ortağı bulunan kurumların bu ortakların adları, unvanları ve ikamet adreslerine ait bildirim,
- Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflere ait ticari kârdan mali kâra ulaşmak için yapılan hesaplamayı gösteren bildirim,
- Beyannamedeki tabloların yetersizliği nedeniyle ayrıca düzenlenen liste ve ekler.

Kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden tahakkuk ettirilecek kurumlar vergisi, beyanname verme süresi içinde bir defada (tek taksit) ödenecektir.

Hesaplanan kurumlar vergisi;

- Bağlı bulunulan vergi dairesine,
- Bağlı bulunulan vergi dairesinin belediye sınırları dışındaki herhangi bir vergi dairesine,
- Vergi tahsiline yetkili banka şubelerine ödenebilir.