

100 Soruda Kurumlar Vergisinin Beyanı - 2010

Sunuş

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun bir çok hükmü 2006 yılından itibaren yürürlüğe girmiştir. Geçtiğimiz 5 yıl boyunca kanunda çok önemli değişiklikler olmamıştır. Öncelikle Kanun'un bütününe içeren ve Bakanlığın kanunun uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlediği 1 seri numaralı tebliğ yayınlanmıştır. Sonrasında yayınlanan 2, 3 ve 4 seri numaralı tebliğlerle, Kanun'da yapılan değişiklikler ve uygulamada ortaya çıkan tereddütler ile ilgili konular hakkında açıklamalar yapılmıştır.

Kurumlar vergisi uygulamacıları açısından en önemli bölümlerden biri de hiç şüphesiz istisna kazançlara ilişkin hükümlerin yer aldığı maddelerdir. Bunun yanında OECD Transfer Fiyatlandırma Rehberi'ne uygun olarak hazırlanan transfer fiyatlandırmasına ilişkin hükümler 2007 yılından itibaren yürürlüğe girmiş ve uygulanmaya devam etmektedir. Örtülü sermaye müessesesinde bu Kanun ile yapılan değişikliklerle konu objektif kriterlere bağlanmış, kontrol edilen yabancı kurum müessesesi de mevzuatımıza 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile girmiştir.

Nisan ayı kurumlar vergisi beyannamelerinin verileceği ay olduğu için, bu kanun hükümlerinin açıklandığı dokümanlara her zamankinden daha fazla ihtiyaç duyulmaktadır.

İşte bu ihtiyaca yönelik olarak Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında beyanname verilirken uygulamacılar açısından nelere dikkat edilmesi gerektiği konusuna açıklık kazandırabilmek için başta istisna kazançlar olmak üzere, özellik arzeden konular hakkında "100 Soruda Kurumlar Vergisinin Beyanı - 2010" isimli bu çalışma hazırlanmıştır.

Çalışmamızın konuyla ilgilenenlere yararlı olmasını dileriz.

Saygılarımızla,

Ernst & Young Türkiye

"100 Soruda Kurumlar Vergisinin Beyanı - 2010" konulu çalışmamız genel bilgi vermek amacıyla ve 31 Mart 2011 tarihi itibarıyla yürürlükte bulunan vergi yasalarının ilgili hükümleri dikkate alınarak Ernst & Young uzmanları tarafından hazırlanmıştır. Bu çalışmada yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı Ernst & Young ve/veya Kuzey Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Vergi mevzuatımızın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.

İçindekiler

I. Mükellefiyet ve kurum kazancı	Soru 1-2	Sayfa 3
II. Kurumlar vergisinden istisna kazançlar	Soru 3-54	Sayfa 4-12
A. İştirak kazancı istisnası	Soru 3-7	Sayfa 4
B. Yurtdışı iştirak kazancı istisnası	Soru 8-19	Sayfa 4-6
C. Yurtdışı iştirak hisseleri satış kazancı istisnası	Soru 20-24	Sayfa 6-7
D. Emisyon primi istisnası	Soru 25-26	Sayfa 7-8
E. Portföy işletmeciliği kazancı istisnası	Soru 27-28	Sayfa 8
F. Taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazancı istisnası	Soru 29-42	Sayfa 8-10
G. Bankalara ve TMSF'ye borçlu kurumların taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazancı istisnası	Soru 43-45	Sayfa 10-11
H. Yurtdışındaki işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlara ilişkin istisna	Soru 46-49	Sayfa 11
I. Yurtdışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlara ilişkin istisna	Soru 50-51	Sayfa 11-12
J. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nda yer alan istisna	Soru 52-53	Sayfa 12
K. Serbest bölgelerde imalatçılar için uygulanacak kazanç istisnası	Soru 54	Sayfa 12
III. Enflasyon düzeltmesinin kurumlar vergisine etkileri	Soru 55-57	Sayfa 13-14
IV. Örtülü sermaye	Soru 58-59	Sayfa 15-16
V. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı	Soru 60-62	Sayfa 17
VI. Zarar mahsubu	Soru 63-66	Sayfa 18
VII. Diğer indirimler	Soru 67-85	Sayfa 19-26
A. Ar-Ge indirimi	Soru 69-70	Sayfa 19-22
B. Sponsorluk harcamaları	Soru 71-72	Sayfa 23
C. Bağış ve yardımlar	Soru 73-78	Sayfa 23-24
D. Yatırım indirimi istisnası	Soru 79-85	Sayfa 24-26
VIII. Kesinti yolu ile ödenen vergilerin mahsubu ve iadesi	Soru 86-92	Sayfa 27-28
IX. Kurumlar vergisinin beyanı ve ödemesi	Soru 93-97	Sayfa 29-30
X. Kurum kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin örnekler	Soru 98-100	Sayfa 32-33

I. Mükellefiyet ve kurum kazancı

1. Kimler kurumlar vergisi mükellefidir?

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde sayılan aşağıdaki kurumlar, kurumlar vergisi mükellefidirler.

- ▶ Sermaye şirketleri,
- ▶ Kooperatifler,
- ▶ İktisadi kamu kuruluşları,
- ▶ Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler,
- ▶ İş ortaklıkları (kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesini talep edenler)

Sözü geçen maddede sermaye şirketleri, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar olarak tanımlanmıştır. Ayrıca Sermaye Piyasası Kurulu düzenleme ve denetimine tabi olan fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar da kurumlar vergisi uygulamasında sermaye şirketi sayılmaktadır.

2. Kurum kazancı nasıl hesaplanır?

Kurumlar vergisi, yukarıda sayılan mükelleflerin bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır.

Bu nedenle kurumlar vergisi mükelleflerinin safi kazancının tespitinde indirilecek ve indirilemeyecek giderlerin yer aldığı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8, 10 ve 11. maddelerinin yanında, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazançta indirilebilecek giderlerin yer aldığı 40. madde ve indirilemeyecek giderlerin yer aldığı 41. madde hükümleri de dikkate alınmaktadır.

Bunların yanında diğer kanunlarda yer alan hükümler kapsamında gider kabul edilmeyen harcamaların da safi karın tespiti sırasında dikkate alınması gerekmektedir. Diğer taraftan gerek Kurumlar Vergisi Kanunu'nda gerekse de diğer kanunlarda yer alan istisna ve indirimler ile geçmiş yıllarda oluşan zararlar da dikkate alınarak kurumlar vergisi matrahına ulaşılmaktadır.



II. Kurumlar vergisinden istisna kazançlar

A. İştirak kazancı istisnası

3. İştirak kazancı ve bu kazançla ilişkin istisnanın kapsamı nedir?

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendinde iştirak kazancı istisnası tanımlanmıştır. Bu bent uyarınca, kurumların, tam mükellef başka bir kuruma iştirak etmeleri ve bu kurumdan kar payı (iştirak kazancı) elde etmeleri durumunda, bu kazanç kurumlar vergisinden istisna olarak kabul edilmektedir. Kar payını elde eden kurumun tam veya dar mükellef olmasının ise bir önemi bulunmamaktadır. Ancak fonların katılma belgeleri ve yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kar payları istisna olarak değerlendirilemez.

Diğer taraftan tam mükellef statüsünde olan başka bir kurumun karına katılma imkanı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde edilen kar payları da kurumlar vergisinden istisna olarak değerlendirilmektedir.

4. Kar dağıtımı sırasında kurumlara ödenen kar paylarından stopaj yapılır mı?

Tam mükellef kurumlar tarafından ortağı olan yine tam mükellef kurumlara kar dağıtıldığı durumda, stopaj yapılmaz. Ama örneğin gerçek kişi ortaklara kar dağıtılması durumunda % 15 oranında stopaj yapıldıktan (vergi kesildikten) sonra kalan net tutarın ortağa ödenmesi gerekmektedir.

5. İştirak edilen kurumdan elde edilen temettü geliri neden istisna olarak değerlendiriliyor?

Bir kurumun dönem karından, ayrılan vergi karşılığı düşüldükten sonra kalan tutar dağıtımına konu edilebilir. Dağıtılan bu karın, temettüyü alan kurumda da vergiye tabi tutulması halinde, aynı kazanç üzerinden mükerrer olarak vergi ödenmiş olacaktır. Bu istisna, aynı kazancın iki ayrı kurumda vergilendirilmesini önlemek, yani mükerrer vergilemeye yol açmamak amacıyla düzenlenmiştir.

6. İstisna uygulamasında iştirak oranı ve iştiraki elde tutma süresinin bir önemi var mı?

İstisna uygulamasında kuruma iştirak oranının bir önemi yoktur. İster % 1'in altında veya % 45, hatta % 99'un üzerinde olsun, kurum ortağının payına düşen temettü istisna olarak değerlendirilmektedir.

Bazı istisnaların uygulanabilmesi için iştirak paylarının en az belli bir süre elde tutulması zorunluluğu bulunmasına rağmen bu istisnanın uygulanabilmesi için böyle bir süre sınırlaması da yoktur. Yani bir gün önce bile iştirak edilmiş olan bir tam mükellef kurumun kar dağıtması durumunda, kar payını alan kurum bu geliri beyannamesinde istisna kazanç olarak gösterebilecektir.

7. Fonların katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kar payları da istisna olarak değerlendirilir mi?

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-a madde hükmüne göre, bu kar paylarının istisna olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Esasen iştirak kazançları için yapılan istisna uygulaması, vergilendirilmiş bir kazancın dağıtılması durumunda bu kazancın mükerrer olarak vergilendirilmesini önlemek amacıyla getirilmiş olan bir uygulamadır.

Yatırım fon ve ortaklıklarının kazançları ise kurumlar vergisinden istisna olduğu için, yatırım fonlarının katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kar paylarının kar payını elde eden kurum bünyesinde vergilendirilmesi sağlanmış olmaktadır.

B. Yurtdışı iştirak kazancı istisnası

8. Hangi gelirler istisna olarak değerlendirilir?

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 1. fıkrasının (b) bendi ile yurtdışında kurulu anonim veya limited şirket niteliğinde bir şirkete iştirak etmiş olan kurumlar vergisi mükelleflerinin,

bu iştiraklerinden elde ettikleri temettü gelirleri belli şartlarla kurumlar vergisinden istisna edilmektedir.

9. İstisna uygulamasının şartları nelerdir?

Bu istisnadan yararlanabilmek için aşağıdaki şartların sağlanmış olması gerekmektedir.

- İştirak payını elde tutan şirketin, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az % 10'una sahip olması,
- Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süreyle elde tutulması,
- Yurt dışı iştirak kazancının en az % 15 oranında (bazı hallerde % 20) gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması;
- Kazancın Türkiye'ye transfer edilmesi.

10. En az iştirak oranı ile ilgili bir süre sınırı var mı?

İştirak payını elinde tutan kurumun, iştirak kazancını elde ettiği tarih itibarıyla yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az % 10'una sahip olması gerekir. Ayrıca % 10 iştirak oranının, kazancın elde edildiği tarihten geriye doğru kesintisiz olarak bir yıl süreyle devam ettirilmiş olması da şarttır.

Bundan daha az bir oranda iştirak edilmesi durumunda, elde edilen temettü geliri üzerinden Türkiye'de kurumlar vergisi ödenmesi gerekmektedir.

11. Bedelsiz alınan hisse senetleri için, elde bulundurma süresi nasıl hesaplanır?

Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurtdışındaki iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle elde edilen iştirak payları için bir yıllık elde tutma süresinin tespitinde, sahip olunan eski iştirak paylarının elde edilme tarihinin esas alınması gerekir.

Örneğin (A) A.Ş. yurtdışında anonim şirket niteliğinde bir kurumun % 20 oranındaki hissesini 10.01.2009 tarihinde satın almış olsun. İştirak edilen kurum tarafından 21.02.2010 tarihinde gerçekleştirilen sermaye artışı dolayısıyla % 50 oranında bedelsiz hisse verilmiştir. Bu şirket tarafından ayrıca 20.04.2010 tarihinde ortaklara kar payı (temettü) dağıtılmıştır.

Bedelsiz alınan hisse senetlerinin alış tarihi olarak da 10.01.2009 tarihi kabul edileceğinden, temettü dağıtım tarihi (20.04.2010) itibarıyla tüm hisseler için en az bir yıl elde tutma şartı sağlanmış olmaktadır. Böylelikle alınan kar payının tamamı (diğer şartları da sağlamak koşuluyla) Türkiye'deki kurum kazancının hesabında istisna olarak dikkate alınabilecektir.

12. Vergi yükü nasıl hesaplanır?

Kanuni veya iş merkezinin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kar payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil olmak üzere toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilir.

$$\text{Toplam vergi yükü} = \frac{\text{Toplam vergi}}{\text{Dağıtılabilir kurum kazancı} + \text{toplam vergi}}$$

Örneğin yıllık kazancı 270 birim ve kanunen kabul edilmeyen giderleri de (KKEG) 30 birim olan yurtdışı iştirakin, bulunduğu ülkede vergi oranının % 25 olduğu varsayımına göre toplam vergi yükü aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Yurtdışı iştirak ticari kar	270
KKEG	30
Matrah	300
Vergi (% 25)	75
Dağıtılabilir kurum kazancı (270 - 75)	195
Toplam vergi yükü [75 / (195 + 75)]	27,78

13. Gider kabul edilmeyen ödemeler ve karşılıklar ile yedek akçelerin vergi yükü hesaplamasına etkisi nasıl dikkate alınır?

İştirakin bulunduğu ülke mevzuatı uyarınca, vergiye tabi kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderlerin, fiilen yapılmış olup dağıtılması mümkün olmadığından dağıtılabilir kurum kazancının tespitinde bu tutarlar dikkate alınmaz. Buna karşılık, dönem karından ayrılan karşılıklar ile yedek akçelerin, dağıtılabilir kurum kazancının bir unsuru olarak dikkate alınması gerekir.

Örneğin yurtdışı iştirakin ticari faaliyetinden elde ettiği kazancın 500, indirimi kabul edilmeyen giderlerinin 300 ve ilgili ülkedeki vergi oranının da % 10 olduğu durumda, vergi yükü aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Vergiye tabi kurum kazancı (500 + 300)	800
Hesaplanan vergi (800 *% 10)	80
Dağıtılabilir kazanç (500 - 80)	420
Vergi yükü [80 / (420 + 80)]	% 16

İlgili ülkedeki vergi oranı % 10 olmakla beraber, hesaplanan vergi yükünün % 15'ten fazla olması nedeniyle, bu kurumdan elde edilecek temettü geliri (diğer şartların da sağlanmış olması koşulu ile) Türkiye'de istisna olarak değerlendirilebilecektir.

14. İştirakin istisna kazançları veya geçmiş yıl zararları varsa, bunların vergi yükü hesaplamasına etkileri nasıl dikkate alınır?

Yurt dışındaki iştirakin kazancının bir kısmının istisna kazançlardan oluşması durumunda, vergi yükünün tespitinde, kazançta istisna uygulandıktan sonra bulunan matrah üzerinden hesaplanan vergi dikkate alınacaktır. Öte yandan, geçmiş yıl zararlarının mahsubundan sonra hesaplanan bir verginin çıkmaması veya düşük çıkması durumunda, zarar mahsubundan sonraki matraha isabet eden vergi tutarı bulunacak ve bu tutara göre vergi yükünün tespiti yapılacaktır.

Örneğin yurtdışı iştirakin ticari faaliyetinden elde ettiği kazancının 300 bu kazanç içerisindeki istisna kazancın 180 ve

İlgili ülkedeki vergi oranının da % 25 olduğu durumda, vergi yükü aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Vergiye tabi kurum kazancı (300 - 180)	120
Hesaplanan vergi (120 * % 25)	30
Dağıtılabilir kazanç (300 - 30)	270
Vergi yükü [30 / (270 + 30)]	% 10

Yukarıdaki örnekte istisna kazancın bulunmaması ve aynı tutarda (180) geçmiş yıl zararı olması durumunda vergi yükü aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Vergiye tabi kurum kazancı (300 - 180)	120
Hesaplanan vergi (120 * % 25)	30
Dağıtılabilir kazanç (300 - 180 - 30)	90
Vergi yükü [30 / (90 + 30)]	% 25

15. İlgili ülkedeki en az vergi oranı, iştirak edilen kurumun faaliyet konusuna göre değişebilir mi?

Şirketin faaliyet konusunun;

- Finansal kiralama dahil finansman temini,
- Sigorta hizmetlerinin sunulması,
- Menkul kıymet yatırımı,

olması durumunda bu oran artmaktadır. Kazancın istisna olarak değerlendirilebilmesi için ilgili ülkede yukarıda belirtilen konularda faaliyette bulunan iştirakin kazancı üzerinde, en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında (% 20) vergi yükü olması gerekmektedir.

16. Kazancın Türkiye'ye transferi için süre şartı var mı?

Yurtdışı iştiraktan elde edilen temettü gelirinin, kazancın elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi şarttır.

Örneğin iştirak edilen yabancı kurum tarafından 2010 yılının Mart ayında kar dağıtımı yapılması durumunda, kar payını elde eden kurumun hesap döneminin takvim yılı olduğu varsayımıyla, 25 Nisan 2011 tarihine kadar bu kazancın Türkiye'ye transfer edilmesi gerekmektedir.

17. Geçici vergiler açısından transfer tarihi nasıl dikkate alınmaktadır?

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

Örneğin 2010 yılının Temmuz ayında kar dağıtımının yapılması durumunda, bu kar payının 14 Kasım 2010 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmesi şartıyla, 2010 yılının 3 ve 4. geçici vergi beyannameleri ile kurumlar vergisi beyannamesinde söz konusu istisnadan yararlanılabilecektir.

18. Çifte Vergilendirmeyi Önleme (ÇVÖ) Anlaşması'nın istisna uygulamasına bir etkisi var mıdır?

Yurtdışı iştirakin mukim olduğu ülke ile Türkiye arasında ÇVÖ anlaşması varsa ve bu anlaşmadaki şartlar iştirak kazancını elde eden kurum açısından daha avantajlı ise iştirak kazancı ÇVÖ anlaşmasındaki şartlar dahilinde kurumlar vergisinden istisna edilebilir.

Ancak anlaşmadaki avantajlı hükmün uygulanabilmesi için, dar mükellef tarafından temin edilen mukimlik belgesinin istisnayı uygulayacak olan kuruma ibrazı şarttır.

19. Yabancı ülkede bir şirket kurmak suretiyle yapılan inşaat ve onarma işlerinden elde edilen kazancın istisna olması için de aynı şartlar geçerli midir?

Bazı ülkelerin mevzuatında, yabancı yatırımcılar tarafından yapılacak inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin muhakkak surette o ülkede kurulu bir şirket aracılığıyla yapılmasını emreden hükümler olabilmektedir. Bu ülkeler tarafından inşaat şirketlerine getirilen bu tür zorunluluklar dolayısıyla, Kanun'a, bu işlerin yurtdışında şirket kurulmak suretiyle yapılmasıyla ilgili özel bir düzenleme konulmuştur.

Buna göre yurtdışında yukarıda belirtilen işleri yapabilmek için o ülke mevzuatına göre şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, bu kurumdan elde edilen temettü gelirleri, yurtdışındaki iştiraklerden sağlanan temettü gelirlerinin istisna olabilmesi için geçerli olan şartlara bakılmaksızın, Türkiye'de istisna olarak değerlendirilebilmektedir.

Ancak bu kazancın istisna olarak değerlendirilebilmesi için kurulan şirketin ana sözleşmesinde, inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılması için kurulduğunun belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması şarttır.

C. Yurtdışı iştirak hisseleri satış kazancı istisnası

20. Hangi gelirler istisna olarak değerlendirilmektedir?

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 1. fıkrasının (c) bendi ile ana faaliyet konusu yabancı ülkelerdeki şirketlere iştirak etmek olan anonim şirketlerin (uluslararası holding yapılanması), sermayesine iştirak etmiş olduğu yurtdışı şirketlerin iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından sağladıkları kazançların, belli şartların gerçekleşmesi halinde kurumlar vergisinden istisna edilmesi sağlanmaktadır.

21. İstisna uygulamasının şartları nelerdir?

Uluslararası holding şirketlerin yurtdışı iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlarının istisna olabilmesi için;

- Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla, kesintisiz olarak en az bir yıl süre ile nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının % 75 veya daha fazlasının Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştiraktan oluşması,

- ▶ Yurtdışındaki şirketlerin her birinin sermayesine en az % 10 oranında iştirak edilmesi,
- ▶ Yurtdışı iştirak hissesinin elden çıkarıldığı tarih itibarıyla en az 2 tam yıl (730 gün) süre ile aktifte yer alması,

gerekmektedir.

22. Nakit ve benzeri varlıklar kavramından ne anlaşılması gerekir?

Nakit ve benzeri varlıklar denince, şirketin kasasında veya bankada bulunan nakit varlıklar, şirket tarafından alınan çekler, altın, Devlet tahvili, Hazine bonusu, Toplu Konut İdaresince çıkarılan veya İMKB'de işlem gören hisse senetleri, tahvil ve bonoların anlaşılması gerekmektedir.

23. % 75 ve % 10 oranları ile en az 2 yıl süre ile elde tutma şartları nasıl uygulanmaktadır?

Örnek:

Türkiye'de tam mükellef olan (A) A.Ş.'nin aktifinde aşağıdaki kıymetler yer almaktadır. Şirketin anonim şirket niteliğinde olan ve yurtdışında faaliyette bulunan iştiraklerine ilişkin bilgiler de aşağıdadır. 15 Mayıs 2010 tarihinde söz konusu iştirakler satılmıştır. Hangi iştirak hissesinin satışından sağlanan kazanç istisna olarak değerlendirilebilir?

	Tutar (TL)	Alım Tarihi	İştirak Oranı
Nakit varlıklar	200.000		
Demirbaşlar	80.000		
Yurtdışı İştirak (B)	50.000	12.09.2009	% 20
Yurtdışı İştirak (C)	370.000	12.03.2008	% 30
Yurtdışı İştirak (D)	260.000	12.03.2008	% 20
Yurtdışı İştirak (E)	40.000	24.02.2008	% 5
Aktif Toplamı	1.000.000		

- ▶ Nakit varlıklar dışındaki aktif toplamı (1.000.000 - 200.000) 800.000
- ▶ En az 1 yıldır elde tutulan ve sermayesine % 10'dan fazla iştirak edilmiş olan yurtdışı iştirakler (İştirak C, D) 630.000
- ▶ Bu iştiraklerin nakit varlıklar dışındaki aktif toplamına oranı (630.000 / 800.000 * 100) % 78,75

(A) A.Ş. aktifinde yer alan yurtdışı iştirak hisselerini sattığı 15 Mayıs 2010 tarihi itibarıyla, aralıksız en az 1 yıl süreyle, nakit varlıklar dışındaki aktif toplamının % 78,75'i ile yurtdışında kurulu anonim şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin (iştirak C, D) en az % 10'una iştirak etmiş olmakla % 10 ve % 75'lik şartları sağlamış olmaktadır.

Buna göre 15 Mayıs 2010 tarihinde söz konusu iştirak hisselerinin tamamının satılması durumunda;

- ▶ Yurtdışı İştirak (B) 2 yıldan daha az bir süredir elde tutulduğundan satılması durumunda sağlanan kazanç istisnadan yararlanamayacaktır.
- ▶ 2 yıldan daha fazla süreyle elde tutulan İştirak (C) ve (D)'nin

satışından sağlanan kazançlar kurumlar vergisinden istisna olarak değerlendirilebilecektir.

- ▶ (A) A.Ş.'nin Yurtdışı İştirak (E)'nin sermayesine iştirak oranı % 10'un altında olmasına rağmen, her birinin sermayesine en az % 10 oranında iştirak ettiği (C) ve (D)'deki ortaklık tutarının, nakit varlıklar dışındaki aktif toplamının % 75'inden fazla olması dolayısıyla, 2 yıldan fazla süreyle elde tuttuğu İştirak (E)'nin satışından elde ettiği kazanç da istisnadan yararlanabilecektir.

24. Çifte Vergilendirmeyi Önleme (ÇVÖ) Anlaşması'nın istisna uygulamasına bir etkisi olabilir mi?

Yurtdışında iştirak edilmiş olan şirketlerin mukimi olduğu ülke ile Türkiye arasında ÇVÖ anlaşması varsa ve bu anlaşmadaki şartlar, iştirak hissesi satış kazancı elde eden kurum açısından daha avantajlı hükümler içeriyorsa kazanç ÇVÖ anlaşmasındaki şartlar dahilinde kurumlar vergisinden istisna edilebilir.

Ancak anlaşmadaki avantajlı hükmün uygulanabilmesi için, dar mükellef kurum tarafından temin edilen mukimlik belgesinin istisnayı uygulayacak olan kuruma ibrazı şarttır.

D. Emisyon primi istisnası

25. Emisyon primi nedir?

Anonim şirketler kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada ortaklık paylarını, itibari değerinin üzerinde bir bedelle ihraç edebilmektedirler. Emisyon primi payların itibari değeri ile ihraç bedeli arasındaki fark olarak karşımıza çıkmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddenin 1. fıkrasının (ç) bendi uyarınca emisyon primlerinin tamamı, herhangi bir koşula bağlı olmaksızın kurumlar vergisinden istisnadır.

26. Emisyon priminin kaydı ve beyannamede gösterimi nasıl yapılmalıdır?

Sermaye artırımına giden sermaye şirketlerinin, nominal bedelinden daha yüksek bir fiyat üzerinden hisse senedi çıkarması durumunda, ihraç fiyatı ile nominal bedel arasındaki fark Türk Ticaret Kanunu uyarınca yedek akçe olarak kabul edilir ve "520 Hisse Senedi İhraç Primleri" hesabında izlenir.

Örnek:

(A) A.Ş.'nin sermayesi 700.000 TL'dir. Şirket bu sermayesinin 900.000 TL'ye çıkarılması konusunda karar almış ve artırılan 200.000 TL nominal bedelli hisse senedini 450.000 TL'ye başka bir şirket almıştır.

- ▶ İhraç bedeli - nominal bedel = Emisyon primi
- ▶ 450.000 - 200.000 = 250.000

Muhasebe kaydı

-----/-----		
102 Bankalar	450.000	
	500 Sermaye	200.000
	520 Emisyon primi	250.000
-----/-----		

Kazanç özkaynaklar içerisinde bir fon hesabına (520 hesap) kaydedildiğinden, kurumun ticari karı içerisinde yer almamaktadır. Bu nedenle ilgili tutarın kurumlar vergisi beyannamesinde öncelikle "ilaveler" içerisinde gösterilmek suretiyle kazançta dahil edilmesi, daha sonra da "Emisyon Primi Kazancı (K.V.K. Mad. 5/1-ç)" satırına yazılmak suretiyle istisna olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

E. Portföy işletmeciliği kazancı istisnası

27. Portföy işletmeciliği istisnasının kapsamı nedir?

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 1. fıkrasının (d) bendi uyarınca Türkiye'de kurulu;

- ▶ Menkul kıymetler yatırım fonu ve ortaklıkları ile
- ▶ Portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının,

portföy işletmeciliğinden doğan kazançları kurumlar vergisinden istisnadır.

Ayrıca Kanun'da Türkiye'de kurulu;

- ▶ Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıkları,
- ▶ Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıkları,
- ▶ Emeklilik yatırım fonları,
- ▶ Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının,

kazançlarının da kurumlar vergisinden istisna olduğu hükmü yer almaktadır.

28. Döviz ve altın yatırım fonlarının kazançları da istisnadan yararlanabilir mi?

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda döviz yatırım fonlarının portföy işletmeciliği kazançlarının istisnadan yararlanamayacağına dair bir sınırlama yoktur. Dolayısıyla portföylerinde döviz veya döviz endeksli menkul kıymet bulunan yatırım fon ve ortaklıklarının kazançları da kurumlar vergisinden istisna olarak değerlendirilebilecektir.

Portföyü altın ve kıymetli madenlerden oluşan yatırım fon ve ortaklıkların kazançlarının istisnadan yararlanabilmesinin koşulu ise bu fon ve ortaklıkların portföylerinin Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlerden oluşması gerekliliğidir. Söz konusu yatırım fon ve ortaklıklarının portföy kazançlarına kurumlar vergisi istisnası ancak bu şartla uygulanabilir.

F. Taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazancı istisnası

29. İstisnanın kapsamı ve oranı nedir?

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 1. fıkrasının (e) bendinde sayılan şartlarla, dar mükellef kurumlar da dahil olmak üzere, tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin aktifinde yer alan taşınmazlar (gayrimenkul) veya iştirak hisselerinin satışından elde edilen kazançların % 75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna olarak değerlendirilmektedir.

Örneğin bir taşınmazın satışından elde edilen kazancın 1.000.000 TL olması durumunda, bu kazancın (1.000.000 * % 75 =) 750.000 TL'si istisna olarak dikkate alınabilecektir.

Bu uygulamanın sonucunda kazancın % 25'lik kısmı vergi matrahı içerisinde kalmaktadır. Kurumlar vergisi oranı % 20 olduğuna göre, toplam satış kazancı üzerindeki kurumlar vergisi yükü (25 * % 20 =) % 5 olmaktadır.

30. Yeni alınmış olan iştirak hisseleri ve gayrimenkullerin satılması durumunda da bu istisnadan yararlanılabilir mi?

Amacı aktifte uzun süre ve atıl olarak duran, ekonomiye herhangi bir katkısı olmayan kıymetlerin satılarak, şirketin mali bünyesinin güçlendirilmesi olan bu istisnanın şartlarından biri de, bu kıymetlerin en az 2 yıl (730 gün) süreyle aktifte yer alması zorunluluğudur.

Aktife kayıtlı olan gayrimenkul veya iştirak hisselerinin bu süre geçmeden satılması halinde elde edilen kazanç istisnadan yararlanamayacağı için, tamamı üzerinden kurumlar vergisi ödenmesi gerekir.

31. İştirak hisselerinden ne anlaşılması gerekiyor?

İştirak hissesi deyince ilk akla gelen anonim şirketlerin hisse senetleridir. Bunun yanında; limited şirketlere ait iştirak payları, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık payları, iş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık payları ve kooperatif ortaklık payları da bu madde kapsamında iştirak hissesi olarak kabul edilmektedir.

32. Kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışından elde edilen kazançlar istisnadan yararlanabilir mi?

Şirketler sermaye artışı yaptıklarında, eski ortakların, artırılan payları öncelikli olarak alma hakları vardır. Eski ortakların bu haklarını kullanmayarak, yeni çıkarılan payları itibarı değerinin üzerinde bir bedelle satmaları durumunda, elde edilen kazançta rüçhan hakkı kupon satış kazancı denmektedir.

Kanun maddesinde kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışından sağlanan kazançların da diğer şartların sağlanması durumunda istisnadan yararlanabileceği belirtilmektedir.

33. Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle edinilen hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak hangi tarih dikkate alınmalıdır?

Kurumların mevcut hisse senetleri dolayısıyla ellerinde bulunan rüçhan hakkı kuponları karşılığında itibari değeriyle yeni hisse senedi almaları halinde, yeni alınan söz konusu hisse senetleri açısından iktisap tarihi olarak, eski hisse senetleri ya da iştirak hissesinin iktisap tarihinin esas alınması gerekmektedir.

Aynı durum, iştirak edilen kurumun nedeni ne olursa olsun

yapmış olduğu sermaye artışı dolayısıyla bedelsiz olarak iktisap edilen hisse senetleri açısından da geçerlidir.

Bunun dışında, rüçhan hakkı dolayısıyla itibari değerinden farklı bir değerle hisse senedi iktisap edilmesi durumunda; bu hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak, eski hisse senetleriyle ilişkilendirilmeksizin, fiilen kurumun aktifine girdikleri tarihin esas alınması gerekmektedir.

34. Madde kapsamında taşınmaz (gayrimenkul) olarak değerlendirilen kıymetler nelerdir?

Türk Medeni Kanunu uyarınca "Taşınmaz" olarak tanımlanan mallar, esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır.

Bunlar Kanun'un 704. maddesinde, arazi, tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar, kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler olarak sayılmaktadır.

Elden çıkarılacak taşınmazlardan doğacak kazancın bu istisnaya konu edilebilmesi için, taşınmazın Türk Medeni Kanunu'nun 705. maddesi gereğince kurum adına tapuya tescil edilmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle satışı yapan kurum adına tapuya tescilli yapılmamış bir binanın satışından doğan kazanç bu istisnadan yararlanamaz.

35. Satışı yapan kurumun ticari faaliyet konusunun istisna uygulaması açısından bir önemi var mıdır?

Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların, bu amaçla ellerinde bulundukları değerlerin satışından sağladıkları kazançlara istisna uygulanamaz. Buna göre, gayrimenkul ticareti veya kiralaması işiyle uğraşan kurumlar, bu faaliyetleri kapsamında aldıkları taşınmazları sattıkları durumda, diğer şartlar yerine getirilmiş olsa dahi istisnadan yararlanamayacaklardır.

Ancak taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların "faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettikleri" taşınmazların satışından elde ettikleri kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkündür.

Aynı şekilde menkul kıymet ticareti ile uğraşan bir kurumun iştirak amacı olmadan, ticari amaçla almış olduğu hisse senetlerini satması durumunda bu istisnadan yararlanması mümkün değildir. Ancak menkul kıymet ticareti ile uğraşan mükelleflerin doğrudan veya dolaylı olarak diğer şirketlerin yönetimine ve ortaklık politikalarının belirlenmesine katılmak üzere edindiği ortaklık payları istisna uygulamasına konu olabilmektedir.

36. Grup içi satışlar da istisnadan yararlanabilir mi?

1 seri numaralı kurumlar vergisi genel tebliğinde, grup şirketlerinin her birinin ayrı tüzel kişilikleri bulunduğundan, her bir şirketin söz konusu istisnadan yararlanabilmesinin mümkün olduğu belirtilmektedir.

Ancak satış işleminin istisnanın amacına aykırı olarak işletmeye nakit girişi olmaksızın gerçekleştirilmesi halinde,

istisna uygulanamayacağına da tebliğde ayrıca yer verilmiştir.

37. Satış kazancının sermayeye ilavesi şart mı?

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda satış kazancının istisnadan yararlanan kısmının sermayeye ilave şartı yoktur. Ancak mükellefler isterlerse bu kazancı herhangi bir tarihte sermayeye ilave edebilirler.

38. Satış işlemi nasıl muhasebeleştirilir?

Satıştan elde edilen kazancın tamamı, satışın yapıldığı dönemin genel sonuç hesaplarına yansıtılacaktır. Bu kazancın istisnadan yararlanacak olan % 75'lik kısmı da kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle kurumlar vergisi matrahından düşülecektir.

3 seri numaralı kurumlar vergisi genel tebliği uyarınca fon hesabına alınma işleminin ise satışın yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından, kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir.

Anılan istisnadan geçici vergi dönemleri itibarıyla da yararlanılması mümkündür. Yukarıda belirtilen süre zarfında söz konusu kazancın fon hesabına alınmaması durumunda, kurumlar vergisi beyannamesinde istisnadan yararlanılabilmesi mümkün olmadığı gibi, geçici vergi dönemleri itibarıyla yararlanılan istisna nedeniyle zamanında tahakkuk etmeyen vergilerden kaynaklanan vergi ziyası cezası ve gecikme faizi ayrıca aranacaktır.

39. Fon bilançoda en az kaç yıl durmalı?

Satış kazancının fon olarak kayıtlara alınan kısmı (% 75), beş yıl içerisinde sermayeye ilave dışında işletmeden çekilir veya başka bir hesaba nakledilirse, zamanında uygulanan istisna dolayısıyla ödenmemiş olan vergiler ziyaa uğramış kabul edilir.

Buna göre söz konusu fon istendiği zaman sermayeye ilave edilebilmekle birlikte, işletmeden çekilmesi veya başka bir hesaba nakledilebilmesi için en az 5 yıl beklenmesi gerekmektedir.

Örneğin bir taşınmazın 2010 yılında satılmasından elde edilen kazancın 1.000.000 TL olması durumunda, bu kazancın (1.000.000 * % 75 =) 750.000 TL'sinin istisna olarak dikkate alınması gerekmektedir. (İstisna şartlarının sağlandığı varsayımına göre)

Mükellef kurum 2010 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde 750.000 TL'yi istisna olarak göstermiş ve bu tutarı Şubat/2011'de "Özel Fonlar" hesabına kaydetmiştir. Buna göre söz konusu tutarın 31.12.2015 tarihine kadar (satışın yapıldığı yılı izleyen 5. yılın sonuna kadar) fon hesabında durması gerekmektedir. 01.01.2016 tarihinden itibaren, kurum bu fon üzerinde serbestçe tasarrufta bulunabilecektir.

40. Tasfiye, devir ve bölünme durumunda da bu süreler geçerli mi?

5 yıllık süre içerisinde işletmenin tasfiyesi durumunda istisna dolayısıyla ödenmemiş olan vergilerin gecikme faizi ve vergi

ziyayı cezası ile birlikte ödenmesi gerekmektedir.

Bu uygulama Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında gerçekleştirilen devir ve bölünmeler için ise geçerli değildir. Devir veya tam bölünme suretiyle infisah eden kurumlar ile kısmi bölünme dolayısıyla bir kısım varlıklarını başka bir kuruma devreden kurumlarca uygulanmış olan istisna için herhangi bir işlem yapılmasına gerek yoktur. Bir başka ifade ile devir veya bölünme nedeniyle başka bir hesaba aktarılan bu tutarlar dolayısıyla vergi ziyandan bahsedilemeyecektir.

41. İstisna kazanç nasıl hesaplanır ve beyannamede nasıl gösterilir?

Örnek:

Ticari mal alım satımı işi ile iştigal eden (B) A.Ş. bu faaliyetinden 2010 yılında 2.500.000 TL kar elde etmiştir. Mükellef kurum ayrıca 05.01.2008 tarihinde 1.800.000 TL'ye satın aldığı arsayı, 15.04.2010 tarihinde 2.700.000 TL'ye üçüncü bir kişiye satmış ve bu satıştan 900.000 TL kar elde etmiştir. Kurum elde ettiği kazancı gelir olarak kayıtlara almış ve Şubat/2011'de % 75'lik kısmını "549 Özel Fonlar" hesabına aktarmıştır.

Buna göre mükellef kurumun ticari bilanço karı, kurumlar vergisi matrahı ve hesaplanan kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde olacaktır.

Ticari bilanço karı	3.400.000 TL
Mal alım satımı işinden kar	2.500.000
Gayrimenkul satışından gelir yazılan	900.000
Gayrimenkul satış kazancı istisnası (KVK 5/1-e) (-) (900.000 x % 75)	675.000 TL
Kurumlar vergisi matrahı	2.725.000 TL
Hesaplanan kurumlar vergisi (% 20)	545.000 TL

42. Vadeli satışlarda tahsilatın çok uzun sürede yapılması bir sorun yaratır mı?

Satış ister vadeli ister peşin yapılmış olsun, istisnanın satışın yapıldığı yıla ilişkin beyannamede gösterilmesi gerekmektedir. Ancak vadeli satış yapıldığında satış bedelinin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi gerekir. Bu süre içerisinde tahsil edilmeyen kısım var ise bu kısma isabet eden istisna nedeniyle, tahakkuk ettirilmeyen vergilerin, gecikme faizi ve vergi ziyayı cezası ile birlikte ödenmesi gerekmektedir.

Örnek:

İştirak hissesinin alış tarihi	23.06.2007
Satış tarihi	05.02.2010
Alış bedeli (TL)	9.000.000
Satış bedeli (TL)	12.000.000
Satış kazancı (12.000.000 - 9.000.000)	3.000.000
İstisna kazanç (3.000.000 * % 75)	2.250.000
2010 - 2011 ve 2012 yıllarında yapılan tahsilat toplamı	10.200.000

31.12.2012 itibarıyla tahsil edilemeyen satış bedeli (12.000.000 - 10.200.000)	1.800.000
Tahsil edilemeyen tutarın satış bedeline oranı (1.800.000 / 12.000.000 * 100)	% 15
İstisna olan kazancın tahsil edilemeyen kısmı (2.250.000 * % 15)	337.500
İstisna nedeniyle tahakkuk ettirilmeyen kurumlar vergisi (337.500 * % 20)	67.500

67.500 TL tutarındaki kurumlar vergisi ziyaa uğramış kabul edileceğinden, gecikme faizi ve vergi ziyayı cezası ile birlikte ödenmesi gerekmektedir.

G. Bankalara ve TMSF'ye borçlu kurumların taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazancı istisnası

43. İstisna uygulamasının şartları nelerdir?

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 1. fıkrasının (f) bendinde yer alan hükümlerle, bankalara borçlu oldukları için kanuni takibe alınmış kurumlar ve Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'na (TMSF) borçlu olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerinin sahip oldukları taşınmaz ve iştirak hisselerinin, bu borçlara karşılık bankalara veya TMSF'ye devrinden sağlanan hasılatın, bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançlar istisna kapsamında değerlendirilmektedir. İstisnanın getiriliş amacı bankacılık sektörüne ait batık kredilerin geri dönüş olanaklarının artırılması ve TMSF'ye ait alacakların tahsilinde çekilen güçlüklerin azaltılmasıdır.

Satıştan sağlanan hasılatın banka veya TMSF'ye olan borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı kurumlar vergisinden istisnadır. Bu madde kapsamında yapılan satışlarda yukarıdaki şekilde hesaplanan kazancın istisna kısmının ayrıca % 75'inin hesaplanmasına gerek yoktur.

Satış yapılan söz konusu kıymetlerin aktifte bulunmasına ilişkin herhangi bir süre sınırlaması da bulunmamaktadır. Buna göre bankalara borçlu oldukları için kanuni takibe alınan kurumlar ve TMSF'ye borçlu olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin, sahip oldukları gayrimenkul veya iştirak hisselerini borçlarına karşılık bankalara veya TMSF'ye devretmelerinden elde ettikleri kazançlar, kurumlar vergisinden istisna olarak değerlendirilecektir.

44. Satış hasılatının borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazanç ile ne anlatılmak istenmektedir?

Mükellef (A) A.Ş. tarafından (X) bankasından 300.000 TL kredi kullanılmış, bu krediye ilişkin olarak (A)'nın iştiraki olan (B) A.Ş.'nin yeni almış olduğu 400.000 TL maliyet bedelli taşınmaz ipotek olarak gösterilmiştir. Mükellef (A) tarafından belli bir süre kredi taksitleri ödendikten sonra ödeme güçlüğüne düşmüş ve banka tarafından mükellef (A) hakkında kanuni takibe geçilmiştir.

(A) A.Ş.'nin borcuna karşılık ipotek konusu gayrimenkul icra yoluyla 900.000 TL'ye satılmıştır. Satıştan elde edilen 900.000 TL ile satış tarihi itibarıyla bankaya olan ana para ve tahakkuk etmiş faiz toplamı olan 450.000 TL ödenmiştir.

Satış hasılatı	900.000
Satış kazancı (900.000 - 400.000)	500.000
Borcun tasfiyesinde kullanılan hasılat	450.000
Borcun tasfiyesinde kullanılan tutarın hasılat içindeki payı (450.000 / 900.000)	% 50
Satış kazancının istisna edilecek kısmı (500.000 * % 50)	250.000

Söz konusu gayrimenkul (B) A.Ş.'nin aktifinde 2 yıldan daha az bir süre kalmasına rağmen, bu gayrimenkulün satışından sağlanan hasılatın borcun tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden satış kazancının tamamı istisnadan yararlanabilecektir.

45. Bankalar açısından ayrıca bir istisna var mı?

Bankaların borçlularından yukarıdaki şekilde edindikleri taşınmaz ve iştirak hisselerini satmaları durumunda elde ettikleri kazancın % 75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisnadır. Bu istisnadan yararlanabilmesi için yukarıda belirtildiği şekilde edinilen taşınmaz veya iştirak hisselerinin satışında 2 yıl aktifte bulundurma zorunluluğu da yoktur. Aynı zamanda istisna olarak değerlendirilen kazancın (% 75) 5 yıl süre ile işletmede tutulma zorunluluğu da bulunmamaktadır.

Ancak bankaların, bu tür edinimler dışında kalan ve çeşitli nedenlerle iktisap etmiş oldukları taşınmaz ve iştirak hisselerini satmaları halinde iki tam yıllık elde tutma şartı ve Kanun'un 5. maddesinin 1. fıkrasının (e) bendinde yer alan diğer şartların sağlanması gerekmektedir.

H. Yurtdışındaki işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlara ilişkin istisna

46. Yurtdışı şubeden elde edilen kazancın, Türkiye'de kurum kazancına dahil edilmesi gerekir mi?

Kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan kurumlar, vergi uygulamaları açısından "tam mükellef" sayılmaktadırlar. Bu kurumlar gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançları üzerinden Türkiye'de vergilendirilirler.

Buna göre tam mükellef kurumların yurtdışında bir şube veya daimi temsilci vasıtasıyla elde ettikleri kazançları, ilgili hesap

döneminde Türkiye'de beyan edilen kurum kazancı ile birleştirmeleri gerekmektedir.

47. Yurtdışı şube kazancının istisna olarak değerlendirilmesinin şartları nedir?

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 1. fıkrasının (g) bendinde, kurumların yurtdışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla elde ettikleri kazançların hangi şartlarla kurumlar vergisinden istisna olacağına ilişkin hükme yer verilmektedir.

Buna göre söz konusu kazançların kurumlar vergisinden istisna olarak değerlendirilebilmesi için;

a. Kazancın, doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 (bazı hallerde % 20) oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,

b. Kazançların elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması,

gerekmektedir.

Vergi yükünün nasıl hesaplanacağına ilişkin örnekli açıklamalarımıza 12, 13 ve 14. soruların cevaplarında yer verilmiştir.

48. İlgili ülkedeki en az vergi oranı, şubenin faaliyet konusuna göre değişebilir mi?

Yurtdışındaki işyerinde;

- ▶ Finansal kiralama dahil finansman temini,
- ▶ Sigorta hizmetlerinin sunulması,
- ▶ Menkul kıymet yatırımı,

faaliyeti ile iştigal edilmesi durumunda bu oran artmaktadır. Bu durumda kazancın istisna olarak değerlendirilebilmesi için ilgili ülkede faaliyet gösteren şubenin kazancı üzerinde, en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında (% 20) vergi yükü olması gerekmektedir.

49. Çifte Vergilendirmeyi Önleme (ÇVÖ) Anlaşması'nın istisna uygulamasına bir etkisi olabilir mi?

Yurtdışındaki şubenin bulunduğu ülke ile Türkiye arasında ÇVÖ anlaşması varsa ve bu anlaşmadaki şartlar kazancı elde eden kurum açısından daha uygun ise, şube kazancı ÇVÖ anlaşmasındaki şartlar dahilinde kurumlar vergisinden istisna edilebilir.

I. Yurtdışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlara ilişkin istisna

50. İstisna şartları nelerdir?

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 1. fıkrasının (h) bendi uyarınca, yurtdışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak, Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirilen kazançlar, herhangi bir koşula bağlı olmaksızın kurumlar vergisinden istisna olarak değerlendirilmektedir.

51. Kazancın Türkiye'ye transferi şart mı?

Bu istisnanın uygulanması açısından belirtilen hizmetlerden sağlanan kazançların Türkiye'ye getirilmesi zorunluluğu yoktur. Söz konusu kazançların Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi istisnadan yararlanılması için yeterlidir.

J. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nda yer alan istisna

52. Teknoloji geliştirme bölgelerindeki kazanç istisnasının kapsamı nedir?

Teknoloji geliştirme bölgelerinde (Teknokent) faaliyet gösteren mükelleflerin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar, faaliyete başlanılan tarihten bağımsız olmak üzere, 31 Aralık 2013 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisnadır.

Bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin bölge dışında gerçekleştirdikleri faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar, yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilmiş olsa dahi bu istisnadan yararlanamaz.

53. Kurumlar vergisinden istisna edilecek kazanç tutarı nasıl hesaplanır?

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nda yer alan bu istisna, bir kazanç istisnasıdır. Bu nedenle istisna kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen hasıllardan, bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak kazancın kurumlar vergisinden istisna olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

İstisna kazancın ve dolayısıyla kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, Kanun uygulaması kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi ve istisna kapsamında olan faaliyetlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

Kanun uygulaması kapsamında istisna olan faaliyetlerin zararlı sonuçlanması halinde, bu zararların istisna kapsamında olmayan diğer faaliyetlere ilişkin kazançlardan indirilmesi mümkün değildir.

K. Serbest bölgelerde imalatçılar için uygulanacak kazanç istisnası

54. Serbest bölgede imalat faaliyetinde bulunan mükelleflerin kazançlarına ilişkin istisnanın şartları nelerdir?

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

Bu istisnadan, bölgede yeni faaliyete geçen mükellefler ile faaliyet ruhsatlarında yer alan sürenin dolmasıyla normal

vergileme rejimine tabi olacak mükellefler yararlanacaktır. Ancak,

- ▶ Üretim dışı faaliyetlerden,
- ▶ Serbest bölge dışında üretilen malların satışından,
- ▶ Faaliyet ruhsatında belirtilen alan dışında üretilen malların satışından,
- ▶ Serbest bölgede veya serbest bölge dışında fason olarak imal ettirilen ürünlerin satışından

elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.



III. Enflasyon düzeltmesinin kurumlar vergisine etkileri

55. Amortismanına tabi olmayan kıymetlerin düzeltilmiş değerinden düşük bir bedelle satılması durumunda oluşan zarar gider olarak değerlendirilebilir mi?

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesinde yer alan şartlar gerçekleştiğinden 2004 yılına ilişkin mali tablolarda (bilanço) yer alan parasal olmayan kıymetler enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuştur. Bu düzeltmenin yapılabilmesi için öncelikle 2003 yılı mali tabloları aynı kanunun geçici 25. maddesindeki hükümler dahilinde düzeltilmiştir. Esasen 2003 yılı mali tablolarındaki düzeltme işlemi, enflasyonun 2004 yılı mali tabloları üzerindeki etkisini görebilmek için bir başlangıç noktası oluşturma amacıyla yapılmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun geçici 25. maddesinde, bu hüküm uyarınca düzeltilen kalemlerin elden çıkarılması halinde, bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farklarının maliyet bedeli olarak kabul edileceğine ilişkin hüküm bulunmaktadır. Maddenin devamında ise amortismanına tâbi olmayan kıymetlerin düzeltilmiş değerinin altında bir bedelle satılması halinde, düzeltilmiş değerle düzeltme öncesi değer arasındaki farka isabet eden zararın, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınmayacağı belirtilmektedir.

Amortismanına tabi olmayan kıymetler denilince akla arsa, iştirak hissesi ve stoklar gelmektedir. Buna göre 2010 yılında belirtilen kıymetlerin 2003 yılına ilişkin olarak yapılan düzeltme sonucu bulunan değerinin altında satılması durumunda, düzeltilmiş değerle

düzeltilme öncesi değer arasındaki farka isabet eden zarar tutarı gider olarak dikkate alınamayacaktır. Bu tutarın kurumlar vergisi hesaplanması sırasında kanunen kabul edilmeyen gider olarak matraha ilave edilmesi gerekecektir.

Buna göre 2003 ve daha öncesinde alınmış olan ve 2010 yılında satılan amortismanına tâbi olmayan kıymetler dolayısıyla matraha ilave edilmesi gereken tutarın hesaplanmasını aşağıdaki şekilde formülize edebiliriz.

► Satış bedeli < Alış bedeli ⇒ 31.12.2003 değeri - Alış bedeli = KKEG

► Alış bedeli < Satış bedeli < 31.12.2003 değeri ⇒ 31.12.2003 değeri - Satış bedeli = KKEG

► Satış bedeli > 31.12.2003 değeri ⇒ KKEG = 0

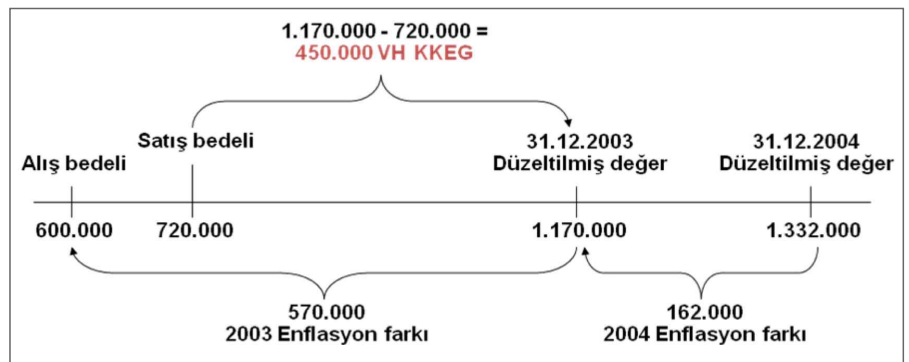
Örnek

(C) A.Ş. 2000 yılında 600.000 TL'ye almış olduğu iştirak hissesini 2010 yılında 720.000 TL'ye üçüncü bir kişiye satmıştır. Bu iştirak hisselerine ait 2003 yılı enflasyon farkı 570.000 TL ve 2004 yılı enflasyon farkı ise 162.000 TL olup, iştirak kayıtlarda 1.332.000 TL olarak yer almaktadır.

Kayıtlarda yer alan satış zararı = 720.000 - 1.332.000 = 612.000 TL

Yukarıdaki örnekte satış bedeli, alış bedeli ile 31.12.2003 düzeltilmiş değeri arasında olduğundan bu satışa ilişkin kanunen kabul edilmeyen gider, 31.12.2003 değeri - satış bedeli şeklinde hesaplanacaktır. Buna göre;

Kanunen kabul edilmeyen gider = 1.170.000 - 720.000 = 450.000 TL olacaktır.



56. Özkaynak enflasyon farklarının dağıtılması vergiye tabi midir?

Vergi Usul Kanunu'nun gerek geçici 25. maddesi gerekse de mükerrer 298. maddesinde, pasif kalemlere ait enflasyon fark hesaplarının, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi durumunda, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tâbi tutulacağı hükmü bulunmaktadır.

Maddenin devamında ise özsermaye kalemlerine ait enflasyon farklarının düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebileceği veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebileceği, bu işlemlerin kar dağıtımını sayılmadığı hükmü yer almaktadır.

Yukarıdaki hüküm uyarınca pasif kalemlere ait enflasyon fark hesaplarının başka bir hesaba nakledilmesi yada işletmeden çekilmesi durumunda vergilendirilmesi gerekmektedir. Burada belirtilmesi gereken önemli bir husus kurum zararda olsa da bu verginin ödenmesi gerektiğidir.

Örnek:

(B) A.Ş.'nin ;

- ▶ Ticari bilanço zararı (-) 1.000.000 TL,
- ▶ Kanunen kabul edilmeyen giderler 300.000 TL,
- ▶ İştirak kazancı istisnası (KVK 5/1-a) 200.000 TL'dir.

(B) A.Ş. Genel Kurulu'nun almış olduğu kar dağıtım kararına istinaden, 2010 yılı içerisinde bilançoda yer alan 2.000.000 TL tutarındaki sermaye enflasyon olumlu farkı ortaklara dağıtılmıştır. (B) A.Ş.'nin kurumlar vergisi hesabı ve ödenecek kurumlar vergisi aşağıdaki gibi olacaktır.

1	Ticari bilanço zararı (-)	1.000.000
2	Kanunen kabul edilmeyen giderler (+)	300.000
3	Zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler (-)	200.000
	- İştirak kazancı istisnası (KVK 5/1-a)	200.000
4	Kar ve ilaveler toplamı (2)	300.000
5	Cari yıla ait zarar ve indirimler toplamı (-) (1 + 3)	1.200.000
6	Zarar (-) (5 - 4)	900.000
7	Gelecek yıla devreden cari yıl zararı (-) (6)	900.000
8	İşletmeden çekilen enflasyon düzeltme farkları	2.000.000
9	İşletmeden çekilen E.D.F. üzerinden hesaplanan K.V. (8 x % 20)	400.000
10	Kurumlar vergisi matrahı (8)	2.000.000
11	Ödenecek kurumlar vergisi (9)	400.000

57. Enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan karların dağıtılması durumunda kurumlar vergisi mi ödenmesi gerekiyor?

17 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Sirkülerinde 2003 enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan geçmiş yıl karlarının;

- ▶ Herhangi bir suretle başka hesaba nakledildiği veya
- ▶ İşletmeden çekildiği takdirde,

işlemlerin yapıldığı dönemin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tabi tutulacağı belirtilmektedir. Bu durumda 2003 enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan ve bilançoda geçmiş yıl karı olarak yer alan tutarların 2010 yılında ortaklara dağıtılması durumunda, 2010 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesine dahil edilerek vergiye tabi tutulması gerekmektedir.

Ayrıca sirkülerde işlemlerin yapıldığı dönemin kazancı ile ilişkilendirilmeden vergiye tabi tutulması gerektiği belirtildiğinden, kurumun zararda olması durumunda dahi dağıtılan kar üzerinden kurumlar vergisi ödenmesi gerekecektir.

Sirkülerde belirtilen karın sermayeye ilavesinin mümkün olduğu ve bu işlemin kar dağıtımını sayılmayacağı belirtilmektedir.



IV. Örtülü sermaye

58. Örtülü sermaye nedir?

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre kurumların ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun özsermayesinin üç katını aşan kısmı ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır.

Örtülü sermaye hesabında dikkate alınması gereken özsermaye, kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş, hesap dönemi başındaki öz kaynaklarının toplamıdır.

Kurumun ortakları açısından belirlenen herhangi bir asgari ortaklık payı şartı bulunmamaktadır. Buna göre ortaklık payı ne olursa olsun, bir kurumun kendi ortağından yaptığı borçlanmaların, kural olarak örtülü sermaye hesaplamasında dikkate alınması gerekmektedir. Bu kuralın tek istisnası hisseleri İMKB'de işlem gören kurumların ortağı kabul edilebilmek için, edinilen hisse senetlerinin bu kurumun en az % 10'luk sermaye payını oluşturması gerekliliği söylenebilir.

Örtülü sermaye uygulamasında sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar hariç olmak üzere, ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar % 50 oranında dikkate alınmaktadır.

Aşağıda sayılan borçlanmalar örtülü sermaye sayılmaz.

- Ortakların veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar,
- Kurumun iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar,
- Bankacılık Kanunu'na göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar,
- Finansal Kiralama Kanunu kapsamında finansal kiralama şirketleri, 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında

Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının, bu faaliyetleri ile ilgili olarak ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar.

59. Örtülü sermaye sayılan bir borçlanmanın borç alan ve borç veren açısından sonuçları nelerdir?

Örtülü sermaye uygulamasının sonuçları şunlardır:

- Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilmez. Örtülü sermaye kabul edilen borçlanmalarda TL'nin değer kazanması sonucu oluşan kur farkı gelirlerinin bulunması durumunda, söz konusu gelirler de vergiye tabi kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınmaz.
- Örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltme işlemleri ise örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde gerçekleştirilir.

Örtülü sermayenin olduğu kurumda düzeltme işlemi, örtülü sermaye üzerinden hesaplanan finansman giderleri, giderler arasından çıkartılarak dağıtılmış kar payı sayılmak suretiyle yapılır. Buna göre borcu kullandıran kişinin mükellefiyet statüsüne göre temettü stopajı yapılır.

Borcu veren nezdinde yapılacak düzeltme işlemleri ise;

- Borcu veren bir tam mükellef kurum ise elde edilen finansman gelirlerinin iştirak kazancı sayılması ve iştirak kazancı istisnasının uygulanması,
- Borcu veren gerçek kişi ise elde edilen finansman gelirlerinin kar payı olarak kabul edilmesi ve faiz geliri vergilemesi

ile kar payı vergilemesi arasında farklılık bulunması durumunda kar payı vergilemesi düzenlemelerinin dikkate alınması,

şeklinde gerçekleştirilir.

Örnek:

Mükellef kurum (A) A.Ş. tarafından 2010 yılında ortaklarından kullanılan USD ve TL kredilerin toplamı, kullanıldıkları günkü kurlar dikkate alınarak 1.280.000 TL'dir. Kredilerle ilgili olarak 2010 yılında bir geri ödeme yapılmadığından 31.12.2010 tarihi itibarıyla söz konusu krediler bilançoda yer almaktadır. Kurumun 2010 dönem başı öz sermayesi 200.000 TL'dir. Ortaklardan kullanılan borçlar ile bu borçlanmalara ilişkin faiz ve kur farkı giderleri aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Örtülü sermaye = 1.280.000 - (200.000 x 3) = 680.000 TL

Krediyi veren ortak	Kredi tutarı (TL)	Kur farkı (TL)	Faiz gideri (TL)	Toplam (TL)
(B) tam mükellef gerçek kişi	500.000	0	90.000	90.000
(C) A.Ş. tam mükellef kurum	500.000	0	90.000	90.000
(D) dar mükellef kurum	280.000 (200.000 \$ x 1,4)	22.000	20.000	42.000
Toplam	1.280.000	22.000	200.000	222.000

Ortağa isabet eden örtülü sermaye tutarının hesabı

Her bir ortağa isabet eden örtülü sermaye tutarları aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

**Ortağa isabet eden örtülü sermaye tutarı =
Verdiği borç / Örtülü sermaye hesabındaki toplam borç x
Örtülü sermaye tutarı**

▶ (B) tam mükellef gerçek kişi (500.000 / 1.280.000 x 680.000)	265.625
▶ (C) A.Ş. tam mükellef kurum (500.000 / 1.280.000 x 680.000)	265.625
▶ (D) dar mükellef kurum (280.000 / 1.280.000 x 680.000)	148.750
Toplam	680.000

Ortak bazında örtülü sermayeye isabet eden finansman giderlerinin hesabı

Her bir ortak tarafından kullanılan kredinin, örtülü sermaye olarak değerlendirilen kısmına ilişkin kur farkı ve faiz tutarları aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

**Ortağın verdiği örtülü sermaye niteliğindeki borca ilişkin finansman gideri =
Ortağa isabet eden örtülü sermaye tutarı / Kullanılan borç x Finansman gideri**

▶ (B) tam mükellef gerçek kişi Faiz : 265.625 / 500.000 x 90.000 = 47.812,50	47.812,50
▶ (C) A.Ş. tam mükellef kurum Faiz : 265.625 / 500.000 x 90.000 = 47.812,50	47.812,50
▶ (D) dar mükellef kurum Kur farkı : 148.750 / 280.000 x 22.000 = 11.687,50 Faiz : 148.750 / 280.000 x 20.000 = 10.625,00	22.312,50
Toplam	117.937,50

Buna göre kredi kullanan kurum olan (A) A.Ş. tarafından; 11.687,50 TL tutarındaki kur farkı ile 106.250,00 TL tutarındaki faiz giderinin toplamı olan 117.937,50 TL'lik finansman gideri kurumlar vergisi hesabında ilave kalem olarak dikkate alınacaktır.

Kar payı kabul edilen tutarlar ve ödenecek stopajların hesabı

▶ (B) tam mükellef gerçek kişi Dağıtıldığı kabul edilen net temettü Brütleştirme (47.812,50 / 0,85) Hesaplanan (Ödenecek) stopaj (% 15)	47.812,50 56.250,00 8.437,50
--	------------------------------------

▶ (C) A.Ş. tam mükellef kurum Dağıtıldığı kabul edilen net / brüt temettü (*) Hesaplanan (Ödenecek) stopaj	47.812,50 0,00
--	-------------------

(*) Bu tutar (C) kurumu açısından iştirak kazancı olarak kabul edilecektir.

▶ (D) dar mükellef kurum Dağıtıldığı kabul edilen net temettü (faiz) Brütleştirme (10.625 / 0,85) Hesaplanan stopaj (% 15) Mahsup edilecek stopaj (10.625 x % 10) (-) (*) Ödenecek stopaj	10.625,00 12.500,00 1.875,00 1.062,50 812,50
--	--

(*) Dar mükellef kuruma ödenmiş olan faizler üzerinden KVK 30. madde uyarınca % 10 oranında (2009/14593 sayılı BKK) hesaplanmış olan stopaj, hesaplanan kar payı stopajından mahsup edilmiştir.

V. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı

60. Transfer fiyatlandırmasına ilişkin formu kimler ne zamana kadar vermelidir?

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, ilişkili kişilerle bir hesap dönemi içinde yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ile ilgili olarak "Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form"u doldurmaları ve kurumlar vergisi beyannamesi ekinde, bağlı bulunulan vergi dairesine göndermeleri gerekmektedir.

Söz konusu form ile kurumlar vergisi mükellefleri ilgili hesap döneminde işlem gerçekleştirdikleri ilişkili kişileri, bu işlemlerin toplam parasal büyüklükleri ile işlemlerin fiyatlandırılmasında uygulanan transfer fiyatlandırması yöntemlerini beyan etmektedirler.

Bu yükümlülük gereği, 2010 yılına ilişkin olarak ilişkili kişiler ile gerçekleştirilen işlemlere ilişkin bilgilerin yer aldığı formun 2010 yılına ait kurumlar vergisi beyannamesi (e-beyanname) ekinde 25 Nisan 2011 tarihine kadar gönderilmesi gerekmektedir.

2011 yılına ilişkin olarak ilişkili kişiler ile gerçekleştirilen işlemlere ilişkin bilgilerin yer aldığı formun ise 2011 yılına ait kurumlar vergisi beyannamesi (e-beyanname) ekinde 25 Nisan 2012 tarihine kadar gönderilmesi gerekmektedir.

61. Transfer fiyatlandırması raporunun hazırlanma süresi nedir?

2010 yılında ilişkili kişilerle gerçekleştirilen işlemlere dair hazırlanacak olan transfer fiyatlandırması raporlarının en geç 25 Nisan 2011 tarihine kadar hazırlanması ve bu süre sona erdikten sonra istenmesi durumunda Vergi İdaresine veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmesi zorunludur.

2011 yılında ilişkili kişilerle gerçekleştirilen işlemlere dair hazırlanacak olan transfer fiyatlandırması raporlarının ise en geç 25 Nisan 2012 tarihine kadar hazırlanması ve bu süre sona erdikten sonra istenmesi durumunda Vergi İdaresine veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmesi zorunludur.

62. İlişkili kişilerle işlemleri olan bütün mükellefler transfer fiyatlandırması raporu hazırlamak zorunda mı?

İlişkili kişilerle işlemleri bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin "Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu"nu düzenleyip düzenlemeyecekleri yada hangi işlemlerini bu rapora dahil edecekleri bağlı oldukları vergi dairesine göre farklılık arz etmektedir. Aşağıda rapor hazırlamak zorunda olan mükelleflere ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

a. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükellefler

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi ve yurt dışı işlemlerine ilişkin olarak ilgili genel tebliğde yer alan formata uygun şekilde Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporunu hazırlamaları gerekmektedir.

Bu raporun yurtdışında bulunan şubeler ve serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişilerle (serbest bölgelerde yer alan şubeler dahil) yapılan işlemleri de kapsamaması gerekmektedir.

b. Serbest bölgede faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükellefleri

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi işlemlerine ilişkin olarak Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporunu hazırlamaları ve istenmesi durumunda İdareye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmeleri zorunludur.

Ancak, kurumlar vergisi mükelleflerinin serbest bölgede faaliyette bulunan şubelerinin ayrıca rapor hazırlanmasına gerek yoktur.

c. Diğer kurumlar vergisi mükellefleri

Diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemlere ilişkin olarak ilgili genel tebliğde yer alan formata uygun şekilde Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporunu hazırlamaları gerekmektedir.

Bu raporun yurtdışında bulunan şubeler ve serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişilerle (serbest bölgelerde yer alan şubeler dahil) yapılan işlemleri de kapsamaması gerekmektedir.

VI. Zarar mahsubu

63. Geçmiş yıl zararlarının mahsup şartları nelerdir?

Kurumlar vergisi beyannamesinde, her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve 5 yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar kurum kazancından indirilebilir.

Buna göre hesap dönemi takvim yılı olan mükellefler tarafından 2010 yılına ilişkin olarak verilecek kurumlar vergisi beyannamesinde 2005-2009 yıllarına ilişkin mali zararlar yukarıdaki şartlarla 2010 yılı kurum kazancından mahsup edilebilecektir.

Mükelleflerce bir hesap dönemi içerisinde oluşan zararın, müteakip 5 hesap döneminde oluşacak kârlarla mahsup edilememesi halinde mahsup imkanı ortadan kalkmaktadır.

64. Devir ve bölünme hallerinde devralınan kurumun zararları mahsup edilebilir mi?

Devralan kurumlar, kendi bünyelerinde oluşan zararların yanı sıra;

- ▶ Devir halinde, devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye (aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark) tutarını geçmeyen zararları ile
- ▶ Tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumun öz sermaye tutarını geçmeyen zararlarını,

kazançlarından indirebilirler. Bu indirimin yapılabilmesi için;

- ▶ Devralınan veya bölünen kurumların son 5 yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması,
- ▶ Devir veya bölünme neticesinde zarar mahsubu yapacak kurumun, aynı faaliyete devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az 5 yıl süreyle devam etmesi

gerekmektedir.

65. Yurtdışı faaliyetlerden kaynaklanan zararların mahsup şartları nelerdir?

Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, 5 yıldan fazla nakledilmemek

şartıyla yurtdışı faaliyetten doğan zararlar aşağıdaki şartlarla indirim konusu yapılabilir.

- ▶ İlgili ülkede beyan edilen vergi matrahlarının zarar dahil, her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması,
- ▶ Bu raporun aslı ile tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibrazı,
- ▶ Raporun ekinde yer alan vergi beyanları ile bilanço ve gelir tablolarının o ülkedeki yetkili mali makamlarca onaylanmış olması.

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

66. Sadece mahsup yapılacak yıla ilişkin denetim raporunun ibrazı yeterli midir?

Mükelleflerin yurt dışı zararlarını mahsup edebilmeleri için belirtilen esaslara göre hazırlanmış son 5 yıla ilişkin raporlarını ilgili vergi dairesine ibraz etmiş olmaları gerekmektedir.

Örneğin tam mükellef bir kurumun 2006, 2007, 2008 ve 2009 hesap dönemlerinde yurtdışı faaliyetlerinden kâr edip, 2010 hesap döneminde zarar etmesi halinde, son beş yıla ait raporlarını ilgili yıllarda bağlı olduğu vergi dairesine ibraz etmiş olması halinde, 2010 hesap dönemine ilişkin yurt dışı zararlarını, Türkiye'de (kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere) indirim konusu yapması mümkün olacaktır.

Ancak, mükelleflerin söz konusu raporları ilgili vergi dairesine ibraz etmemiş olmaları halinde, bu dönemlere ilişkin raporların zararın mahsup edileceği ilgili dönemde ibraz edilmesi de yeterli olacaktır.

VII. Diğer indirimler

67. Diğer indirimler nelerdir?

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinde sayılan indirimler aşağıdaki gibidir.

- Ar-Ge indirimi,
- Sponsorluk harcamaları,
- Bağış ve yardımlar.

Yukarıda sayılan indirimlerin yanında Anayasa Mahkemesi kararları ve 6009 Sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeler çerçevesinde 2005 yılından devreden yatırım indirimi istisnasının da "diğer indirimler" başlığı altında indirilmesi mümkündür.

68. Diğer indirimlerin özellikleri nelerdir?

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinde yer alan istisnalar, kurumun sadece karda olması durumunda değil zararda olması durumunda da indirilebilen istisna ve indirimlerdir. Yani bu istisnalar kurumun zararda olması durumunda zararı artırıcı etki yapmaktadırlar.

Oysa diğer indirim olarak sayılan yukarıdaki indirimlerin ancak kurum kazancı olması durumunda indirilebilmesi mümkündür. Kurumun zararda olması yada yukarıdaki indirimlerden daha az bir tutarda kar etmiş olması durumunda bu indirimler dolayısıyla kurumun zarara geçmesi mümkün değildir.

Bu indirimler aynı zamanda Ar-Ge ve yatırım indirimi hariç gelecek yıla devretmemektedir. Örneğin zararda olan bir kurum tarafından yapılan sponsorluk harcamalarının, tutarı ne olursa olsun indirimi mümkün olmadığı gibi gelecek yıllara devretmesi de mümkün değildir.

Ayrıca bu indirimlerin beyannameye ayrı satırlarda gösterilmesi ve yukarıdaki sıra dahilinde indirim konusu yapılması gerekmektedir.

A. Ar-Ge indirimi

69. Kurumlar Vergisi Kanunu açısından araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) indiriminin şartları nedir?

Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi" kurumlar vergisi beyannamesinde kurum kazancından indirilebilir.

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

Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devreder.

70. 5746 Sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanununun Ar-Ge indirimi uygulaması açısından farkları nelerdir?

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Ar-Ge indirimine ilişkin düzenleme 10/1-a maddesinde yer almaktadır. Bu indirime ilişkin ayrıntılı açıklamalar ise 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yapılmıştır.

Ancak Ar-Ge faaliyetlerini teşvik etmek amacıyla 1 Nisan 2008 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere 5746 sayılı "Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun" çıkarılmıştır. Söz konusu tarih itibarıyla mükellefler tercih edecekleri Kanun çerçevesinde belirlenen düzenlemeleri dikkate alarak Ar-Ge indirimi müessesinden faydalanacaklardır. Bu kapsamda iki Kanun'un düzenlemelerini karşılaştıran tabloya aşağıda yer verilmiştir:

	Kurumlar Vergisi Kanunu	5746 Sayılı Kanun
İNDİRİMİN KAPSAMI	İşletmelerin bünyesinde gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin harcamaları kapsar. Tebliğ hükmüne uygun başvuru ile indirimden yararlanılmaya başlanması mümkündür. Başvurunun olumsuz olması halinde zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğratılmış sayılır.	<ul style="list-style-type: none"> - Teknoloji ve Ar-Ge Merkezlerinde - Ar-Ge ve Yenilik Projelerinde - Rekabet Öncesi İşbirliği Projelerinde - Teknogirişim Sermaye Desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilen Ar-Ge ve Yenilik harcamalarını kapsar. İndirimden yararlanılabilmesi için destek karar yazısı / Ar-Ge merkezi belgesi / proje sözleşmesinin yürürlüğe girmesi gerekmektedir.
UYGULAMA DÖNEMİ	31.07.2004 tarihinde 5422 Sayılı Eski Kurumlar Vergisi Kanunuyla birlikte ilk düzenleme yapılmış olup Ar-Ge indirimini hesaplanan ilk geçici vergi dönemiyle uygulama başlar ve Ar-Ge faaliyetleri süresince devam eder.	01.04.2008-31.12.2023
İNDİRİM ORANI	% 100 (01.01.2008 - 31.12.2023) % 40 (01.01.2024'ten sonra)	% 100 (01.04.2008 - 31.12.2023)
EK AR-GE İNDİRİMİ	Bulunmamaktadır.	500 ve üzeri tam zaman eşdeğer Ar-Ge Personeli İstihdam Eden Ar-Ge Merkezlerinde o yıl yapılan harcamanın bir önceki yıla göre artışının yarısı ilave indirimdir.
İNDİRİM HAKKININ SONRAKİ DÖNEMLERE DEVRİ	Matrahın yetersiz olması dolayısıyla indirilemeyen tutar sonraki dönemlere devreder. (Endekslenemez.)	Matrahın yetersiz olması dolayısıyla indirilemeyen tutar sonraki dönemlere devreder. Devreden tutarlar izleyen yıllarda yeniden değerlendirilerek artırılabilir.
AR-GE PROJESİ İLE İLGİLİ İSTENEN BELGELER	YMM tasdik raporu ekinde sunulacaktır.	<p>Sadece Ar-Ge merkezlerinde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde YMM tasdik raporu ekinde sunulacaktır, diğer hallerde kurumlar vergisi beyannamesi ekinde sunulacaktır. Bu belgelerin;</p> <ul style="list-style-type: none"> - Ar-Ge ve yenilik projeleriyle teknogirişim sermaye desteğinden yararlanan işletmeler için destek veren kamu kurumu, kuruluşu, idaresi veya kanunla kurulan vakıf, - Ar-Ge merkezleri ile rekabet öncesi işbirliği projeleri için başvuru yapılan kamu kurumu, - Teknoloji merkezi işletmeleri için Teknoloji Merkezi Müdürlüğü, - Türkiye'nin anlaşmalarla taraf olduğu ikili yada çok taraflı uluslar arası Ar-Ge işbirliği programları fonlarından mali olarak desteklenen Ar-Ge ve yenilik projeleri için TÜBİTAK tarafından onaylanmış olması gerekir.

	Kurumlar Vergisi Kanunu	5746 Sayılı Kanun
AR-GE İNDİRİMİ UYGULAMA SÜRECİ	<ul style="list-style-type: none"> - İndirimin uygulanmaya başlanacağı döneme ait geçici vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar Tebliğ ekinde yer alan formata uygun rapor Gelir İdaresi Başkanlığı'na sunulacaktır. - Başkanlık Ar-Ge projesine ilişkin incelemeyi yapacak kuruluşa raporu gönderecek, ilgili kuruluş Ar-Ge Projesi Değerlendirme Raporu hazırlayacaktır. - Ar-Ge projesi Tübitak'tan destek alıyor ise Tübitak'tan alınan destek karar yazısı yeterli olacaktır. - Ar-Ge indiriminden yararlanan mükelleflerin, YMM tasdik raporunu ilgili mevzuatta belirtilen süre içinde bağlı buldukları vergi dairelerine vermeleri gerekmektedir. - YMM Raporunda asgari hangi bilgilerin yer alması gerektiği 1 nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yer almaktadır. - Ar-Ge proje değerlendirme raporlarının, YMM tasdik raporlarının verilmesi gereken ay içinde veya daha sonra gelmesi halinde de mükellefler Ar-Ge indiriminden yararlanabileceklerdir. - Değerlendirme raporunun ilgili vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde YMM tasdik raporunun ibraz edilmesi gerekecektir. - Söz konusu raporun bu süreler içinde verilememesi halinde ise Ar-Ge indiriminden yararlanılamayacaktır. - Ar-Ge indirimine ilişkin hususlara tam tasdik raporunda yer verilmiş olması durumunda, Ar-Ge indirimine ilişkin olarak ayrıca tasdik raporu düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır. 	<ul style="list-style-type: none"> - Ar-Ge merkezleri ve rekabet öncesi işbirliği projeleri dışında Ar-Ge indirimini uygulamasından yararlanacak olan işletmelerin yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi ekinde Yönetmelikte belirtilen belgeleri bağlı buldukları vergi dairesine sunmaları gerekmektedir. - Ar-Ge merkezleri ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde Ar-Ge indiriminin uygulanabilmesi için YMM tasdik raporu ekinde belgelerin sunulması yeterlidir. - Kanun kapsamında ilk defa Ar-Ge indiriminden yararlanacak olan; <ul style="list-style-type: none"> * Ar-Ge merkezlerinden "Ar-Ge Merkezi Belgesi" * Proje esaslı Ar-Ge indiriminden yararlanacak olanlardan ise teknik kuruluşlarca düzenlenmiş olan "Ar-Ge ve Yenilik Projesi Değerlendirme Raporu" veya "Rekabet Öncesi İşbirliği Projesi Değerlendirme ve Denetim Komisyonu Kararı" veya proje sözleşmesi istenir. Ar-Ge indirimine devam eden işletmelerden, izleyen vergilendirme dönemlerinde bu belgelerin yeniden ibrazı istenmez. - Yönetmelikte belirtilen belgelere tam tasdik raporu ekinde yer verilmiş olması durumunda, Ar-Ge indirimine ilişkin olarak ayrıca tasdik raporu düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.
DİĞER KURUMLARDAN SAĞLANAN DESTEKLER	<p>Geri ödeme koşuluyla sermaye desteği olarak sağlanan destekler, borç mahiyetinde olup ticari kazançta dahil edilmesi söz konusu değildir. Hibe şeklinde sağlanan destek tutarları ile diğer kurumlardan bu mahiyette sağlanacak her türlü destek tutarları, ticari kazancın bir unsuru olarak kazançta dahil edilecektir. Maliyetleri, Ar-Ge indiriminin hesabında dikkate alınacaktır.</p>	<p>Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin olarak kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan vakıflar ile uluslararası fonlardan alınan destekler 5 yıl süresince özel bir fon hesabında takip edilecektir. Bu süre içerisinde sermayeye ilave dışında kullanılan tutarlar için zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğratılmış sayılır. Bu fonda yer alan tutarlar, Kurumlar Vergisi Kanununa göre vergiye tabi kazancın tespitinde gelir, Ar-Ge indirimi tutarının tespitinde Ar-Ge harcaması olarak dikkate alınmaz.</p>
İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	<p>Ar-Ge faaliyetlerinde fiilen kullanılan malzemeler ile amortismanı tabi olmayan maddi ve gayrimaddi kıymet iktisaplarına ilişkin giderler kapsam dahilindedir.</p>	<p>5520 sayılı Kanun uygulamasından farklı olarak amortismanı tabi olmayan gayrimaddi kıymet iktisaplarına ilişkin giderler kapsam dahilinde sayılmamıştır.</p>
PERSONEL GİDERLERİ	<p>Vasıfsız destek personeli ile Ar-Ge departmanına tahsis edilmemiş olup zamanının bir kısmında Ar-Ge departmanında çalışan destek personeli (kısmi zamanlı Ar-Ge personeli) maliyetleri kapsama dahil değildir.</p>	<p>Tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının %10'unu aşmamak kaydıyla, vasıfsız destek personeli ile kısmi zamanlı Ar-Ge personeli maliyetleri kapsam dahilindedir.</p>

	Kurumlar Vergisi Kanunu	5746 Sayılı Kanun
DIŐARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER	Normal bakım ve onarım giderleri haricinde yerli veya yabancı diğer kurum ve kuruluşlardan alınan mesleki veya teknik hizmetler kapsam dahilindedir.	Kapsam aynı olmakla birlikte söz konusu harcamalar Ar-Ge ve yenilik harcaması kapsamında gerçekleştirilen toplam harcama tutarının %20'sini geçemez.
AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI	Doğrudan ve sürekli olarak Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan iktisadi kıymetlerin amortisman giderleri kapsam dahilindedir.	Kısmi çalışma esası geçerlidir. Doğrudan ve sürekli olarak Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan iktisadi kıymetler dışında diğer işletme faaliyetlerinde de kullanılan iktisadi kıymetlerin amortisman giderleri gün hesabı yapılarak dikkate alınır.
GENEL GİDERLER	Elektrik, su, gaz, bakım-onarım, haberleşme vb. Ar-Ge faaliyetlerinin devamlılığını sağlamak için katlanılan ve fiilen kullanıldığı tespit ve tevsik edilen harcamalar kapsam dahilindedir. Çeşitli kıstaslara göre dağıtım anahtarı kullanılarak tespit edilen harcamalar kapsam dışındadır.	5520 sayılı Kanunda yer alan düzenlemelere ek olarak; büro ve kırtasiye gibi sarf malzemelerine ilişkin harcamaların kapsam dışında olduğu ayrıca belirtilmiştir. Múnhasıran Ar-Ge merkezleri belirlemesi yapılarak Ar-Ge merkezi harici yürütölen projelerde uygulanabilirlik açısından tereddüt oluşturmaktadır. (Şifahen MB tarafından verilen görüşte Ar-Ge merkezi ile sınırlandırmanın gerekmediği belirtilmiştir.)
VERGİ, RESİM VE HARÇLAR	Doğrudan Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin olan ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan vergi, resim ve harçlar kapsam dahilindedir.	Doğrudan Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin olan ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan vergi, resim ve harçlar kapsam dahilindedir.
FİNANSMAN GİDERLERİ	Yerli, Yabancı ve Uluslar arası kurumlardan temin edilen kredilere ilişkin finansman giderleri dahildir.	Finansman giderleri kapsama dahil değildir.



B. Sponsorluk harcamaları

71. Sponsorluk harcamalarının indirim şartları nelerdir?

3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kurulu ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının, amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilebilir.

Sponsor olan kurumun adının anılması koşuluyla,

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

sponsorluk harcaması olarak kabul edilmektedir.

72. Harcamanın sponsorluk için yapıldığı nasıl tevsik edilebilir?

Yapılan harcamanın sponsorluk için yapıldığı aşağıdaki şekilde tevsik edilebilir.

- ▶ Sponsorluk hizmeti alan ile sponsor arasında her iki tarafın hak ve yükümlülüklerini içeren yazılı bir sözleşme yapılması gerekir.
- ▶ Nakdi sponsorluk desteği için banka dekontu veya ödeme makbuzu, nakdi desteğin elden teslim edilmiş olması halinde ise alındı makbuzu temin edilmelidir.
- ▶ Tevsik edici belge üzerinde "sponsorluk amacıyla" yatırıldığına dair bir ifadeye mutlaka yer verilmelidir.

C. Bağış ve yardımlar

73. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan ve beyannameye indirilebilecek olan bağış ve yardımlar hangileridir?

Kurum kazancından indirilebilecek olan bağış ve yardımlar KVK'nın 10. maddesinde sayılmıştır. Bu madde kapsamında yapılan bağışların indiriminde kanundaki sıra önem arz etmektedir.

Kurum kazancından varsa Ar-Ge ve sponsorluk harcamaları indirildikten sonra, yeterli kurum kazancı olması şartıyla, aşağıdaki bağışlar sırasıyla indirilebilir.

- ▶ Kamu kurumları, vergiden muaf vakıflar ile kamu yararına çalışan derneklere yapılan ve kurum kazancının % 5'ini aşmayan bağış ve yardımlar,
- ▶ Kamu kurumlarına bağışlanan okul, sağlık tesisi, öğrenci yurdu, çocuk yuvası ve rehabilitasyon merkezleri ile bunların işletilmesi için yapılan bağış ve yardımlar,

- ▶ Kamu kurumları, vergiden muaf vakıflar ile kamu yararına çalışan derneklere yapılan kültürel amaçlı bağışlar,
- ▶ Bakanlar Kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığıyla yapılan bağış ve yardımlar,
- ▶ Türkiye Kızılay Derneği'ne yapılan bağış ve yardımlar.

74. Kurum kazancın % 5'i ile sınırlı bağışlar nelerdir?

- ▶ Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine,
- ▶ İl özel idarelerine,
- ▶ Belediyelere ve köylere,
- ▶ Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara,
- ▶ Kamu yararına çalışan derneklere,
- ▶ Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara,

yapılan bağış ve yardımların ilgili yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı kurumlar vergisi beyannameyi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilebilir.

Bu indirimin yapılabilmesi için aşağıdaki şartlara uyulması gerekmektedir. Buna göre bağış;

- ▶ Yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara yapılmalıdır,
- ▶ Makbuz karşılığı yapılmalıdır,
- ▶ Karşılıksız yapılmalıdır,
- ▶ Sadece bağışın yapıldığı dönem kurum kazancından indirilebilir (gelecek yıla devretmez),
- ▶ Beyannameye ayrıca gösterilmelidir.

75. İndirilebilecek bağışların hesaplanmasında kullanılan kurum kazancı ifadesinden ne anlaşılması gerekir?

İndirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespitinde esas alınan kurum kazancı; zarar mahsubu dahil giderler ile iştirak kazançları istisnası düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki tutar olarak tanımlanmaktadır. Buna göre kurum kazancı;

Ticari bilanço kârı - (iştirak kazançları istisnası + geçmiş yıl zararları)

şeklinde formülize edilmektedir.

76. Eğitim sağlık tesisi yaptırıldığında da kazancın % 5'i kadar mı indirim yapılabilir?

Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan;

- ▶ Okul, sağlık tesisi, yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzur evi, bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamaların,
- ▶ Bu tesislerin inşası için yukarıda belirtilen kamu kuruluşlarına yapılan her türlü bağış ve yardımların,
- ▶ Mevcut okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurtları ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezlerinin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan nakdi ve aynı bağış ve yardımların,

tamamı kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilebilir.

Okul ve sağlık tesisi gibi yukarıda sayılan bağışların, vergi muafiyeti tanınan vakıf yada kamu yararına çalışan derneklere yapılması durumunda ise bağış miktarının kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı indirim olarak dikkate alınabilecektir.

77. Kızılay Derneği'ne yapılan bağışların tamamı kazançtan indirilebilir mi?

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. Maddesinin 1. fıkrasının (f) bendi uyarınca Türkiye Kızılay Derneği'ne makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilebilir.

Ancak derneğin iktisadi işletmelerine yapılan bağış veya yardımların kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilmesi mümkün değildir.

Ayrıca bu hüküm Türkiye Kızılay Derneği'ne sadece nakdi olarak yapılan bağış ve yardımlar için geçerli olduğundan, ilgili derneğe makbuz karşılığında aynı olarak yapılan bağış ve yardımların indiriminde, kurum kazancının ancak % 5'ine kadar olan kısmı dikkate alınabilecektir.

78. Üniversitelere yapılan bağışlar kurum kazancından indirilebilir mi?

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda konuya ilişkin bir düzenleme yoktur. Ancak 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 56. maddesinin 1. fıkrasının (b) bendinde, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından üniversitelere ve ileri teknoloji enstitülerine makbuz karşılığında yapılan bağışların, kurum kazancından indirilebileceği hükmü yer aldığından, bu bağışların da indirimi mümkündür.

D. Yatırım indirimi istisnası

79. Yatırım indirimi istisnası ile ilgili Anayasa Mahkemesi kararları nelerdir?

08.04.2006 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5479 Sayılı Kanun'un 2. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'nun "Ticari ve Zirai Kazançlarda Yatırım İndirimi İstisnası" başlıklı 19. maddesi yürürlükten kaldırılarak; yatırım indirimi istisnasına 01.01.2006 tarihinden itibaren son verilmiştir.

Bu değişiklikten sonra 5479 Sayılı Kanun'un 3. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'na geçici 69. madde eklenmiştir. Madde hükmü uyarınca; gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri; 31.12.2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile;

a. 24.4.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 09.04.2003 tarihli ve 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki Ek 1, 2, 3, 4, 5 ve 6. maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımları için belge kapsamında 01.01.2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımları,

b. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mülga 19. maddesi kapsamında 1.1.2006 tarihinden önce başlanan yatırımlarla ilgili olarak, yatırımla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yapılan yatırımları,

nedeniyle, 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını, yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (vergi oranına ilişkin hükümler dahil) çerçevesinde sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirebileceklerdir.

Bu hüküm uyarınca yatırım indirimi istisnasına son verilmesine rağmen, mükelleflerin mevcut yatırımları nedeniyle hak kazandıkları yatırım indirimi istisnası tutarlarını üç yıl süre ile kullanmaları mümkün kılınmış; böylece mükellefler 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kurumlar vergisi beyannameleri kapsamında beyan edilecek kazançlarını yatırım indirimi istisnasına konu edebilmişlerdir.

Söz konusu yasal düzenleme ile ilgili olarak;

- ▶ Devreden yatırım indiriminin kullanımına ilişkin olarak getirilen üç yıllık süre sınırlaması,
- ▶ Yatırım indiriminden faydalandığı durumda önceki vergi oranlarının uygulanacağına ilişkin düzenleme,
- ▶ Yatırım indirimi istisnasına son veren düzenlemenin yürürlük tarihi,

konularının Anayasa'ya aykırılığı uzun süre tartışılmıştır. Bu tartışmalar kapsamında "(vergi oranına ilişkin hükümler dahil)" ve "sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait" ifadelerinin iptali ile yatırım indirimi istisnasını yürürlükten kaldıran hükmün yürürlük tarihi konusunda Anayasa'ya aykırılığı talebiyle Anayasa Mahkemesi nezdinde iptal davaları açılmıştır.

Anayasa Mahkemesi'nin 15 Ekim 2009 tarihinde gerçekleştirilen toplantısında, yukarıdaki iptal istemleri değerlendirilmiş ve yatırım indirimi istisnası uygulamasına yönelik olarak; "sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait" ibarelerinin iptaline karar verilmiş "(vergi oranına ilişkin hükümler dahil)" ibaresinin iptal talebi ise reddedilmiştir.

8 Ocak 2010 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan bu karar uyarınca, 31.12.2005 tarihi itibarıyla hak kazanılan yatırım indirimi istisnası kullanımıyla ilgili süre sınırlaması 8 Ocak 2010 tarihi itibarıyla kaldırılmış olmaktadır.

80. Anayasa Mahkemesi kararları sonrasında hangi yasal düzenlemeler yapılmıştır?

1 Ağustos 2010 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6009 sayılı "Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un 5. maddesi ile 2005 yılından devreden yatırım indirimi istisnasının 2010 yılı kazançlarından başlamak üzere kullanımına ilişkin bir düzenleme yapılmıştır.

Bu düzenleme ile Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 69. maddesinin birinci fıkrasında yer alan "yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (vergi oranına ilişkin hükümler dâhil) çerçevesinde kazançlarından indirebilirler." ibaresi madde metninden çıkarılmıştır.

Bu ibare yerine "yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (bu Kanun'un geçici 61. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan vergi oranına ilişkin hüküm dâhil) çerçevesinde kazançlarından indirebilirler." ibaresi getirilmiştir. Bu ibareden sonra gelmek üzere "Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın % 25'ini aşamaz. Kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanır." cümleleri eklenmiştir.

6009 Sayılı Kanun ile yapılan bu düzenlemede, Anayasa Mahkemesi kararı doğrultusunda 2005 yılından devreden yatırım indirimi tutarının kullanılmasına ilişkin olarak herhangi bir süre sınırlamasına yer verilmediği görülmektedir. Buna göre 2005 yılından devreden yatırım indirimi tutarı 2010 yılından başlamak üzere herhangi bir süre sınırlaması olmadan kullanılabilir.

Ancak yeni düzenleme ile kullanılacak yatırım indirimi istisnası kazancın belli bir oranı ile sınırlandırılmaktadır. Buna göre mükellefler kazançlarının ancak % 25'i kadar yatırım indirimi istisnasından yararlanabileceklerdir. Yatırım indirimi istisnası sonrası kalan % 75'lik kazanç üzerinden ise kurumlar vergisi ödemeleri gerekecektir.

Böylelikle örneğin 100 TL'lik kazancı olan bir kurumun, bu kazancın tamamını karşılayan yatırım indirimi istisnası (stopajsız) bulunması durumunda, cari yıla ilişkin vergi yükü % 0'dan, $[(100 - (100 * \% 25)) * \% 20 =]$ % 15'e çıkarılmış olmaktadır.

81. İndirilecek yatırım indirimi istisnası tutarının hesaplanacağı "kurum kazancı" ifadesinden ne anlaşılması gerekiyor?

6009 Sayılı Kanun ile yatırım indirimine ilişkin olarak yapılan düzenlemelerin uygulaması ile ilgili açıklamalar 1 Ekim 2010 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 276 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yapılmıştır. Bu tebliğde % 25 oranının uygulanacağı kurum kazancından ne anlaşılması gerektiğine de yer verilmiştir.

Buna göre ilgili dönemde yatırım indirimi istisnası uygulanacak kazanç, yatırım indirimi uygulanmadan önceki zarar mahsubu ile tüm indirim ve istisnalar düşüldükten sonraki tutar olarak dikkate alınacaktır.

Örnek

► (A) A.Ş.'nin 31.12.2010 tarihli gelir tablosunda yer alan dönem karı 2.100.000 TL, kanunen kabul edilmeyen giderleri ise 87.200 TL'dir.

► Kurumun GVK 19. madde kapsamında gerçekleştirdiği yatırım harcamaları nedeniyle 2005 yılından devreden 900.000 TL tutarında (endekslenmiş) yatırım indirimi istisnası ve KVK 10. madde kapsamında indirebileceği 280.000 TL tutarında Ar-Ge indirimi bulunmaktadır.

► Kurumun mahsup edilebilir nitelikteki geçmiş yıl mali zararı 1.290.000 TL'dir.

► (A) A.Ş. sermayesine iştirak ettiği (B) A.Ş.'nin kar dağıtım kararına istinaden 150.000 TL tutarında kar payı elde etmiş

ve bu tutarı gelir olarak kayıtlarına almıştır.

1	Ticari bilanço karı		2.100.000
2	Kanunen kabul edilmeyen giderler (+)		87.200
3	Zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler (-)		150.000
	- İştirak kazancı istisnası (KVK 5/1-a)	150.000	
4	Kar ve ilaveler toplamı (1 + 2)		2.187.200
5	Cari yıla ait zarar ve indirimler toplamı (3)		150.000
6	Kar (4 - 5)		2.037.200
7	Mahsup edilecek geçmiş yıl zararları (-)		1.290.000
8	İndirime esas tutar (6 - 7)		747.200
9	Kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler (-)		396.800
	- Ar-Ge indirimi (KVK 10/1-a)	280.000	
	- Yatırım indirimi $(747.200 - 280.000) * \% 25$	116.800	
10	Kurumlar vergisi matrahı (8-9)		350.400
11	Hesaplanan kurumlar vergisi $(10 * \% 20)$		70.080

2010 yılında indirilemeyen $(900.000 - 116.800 =)$ 783.200 TL tutarındaki yatırım indirimi istisnası 2011 yılına devretmiştir.

82. İstisnadan yararlanıldıktan sonra kalan kazanç üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinin oranı nedir?

6009 Sayılı Kanun'un 5. maddesi ile GVK'nın geçici 69. maddesinde yer alan ve 2005 yılından devreden yatırım indirimi tutarının kullanılması durumunda kurumlar vergisi oranının % 20 yerine % 30 olarak uygulanması sonucunu doğuran hüküm, madde metninden çıkarılmıştır.

Bunun yerine geçici 69. maddeye "Kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanır." ibaresi eklenmiştir. Bu değişiklik uyarınca vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirilen tutardan sonra kalan kazanç üzerinden % 30 yerine % 20 oranında kurumlar vergisi hesaplanacaktır.

83. Teşvik belgeli yatırımlardan kaynaklanan yatırım indirimi istisnası tutarı üzerinden stopaj ödenmesi gerekiyor mu?

6009 Sayılı Kanun'un 5. maddesinde "bu Kanun'un geçici 61. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan vergi oranına ilişkin hüküm dâhil" ibaresi yer almaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 61. maddesinin 1. fıkrasında 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarla ilgili yatırım harcamalarına (teşvik belgelerine bu tarihten sonra ilave edilen iktisadî kıymetler için yapılan harcamalar hariç), yatırım indirimine ilişkin olarak 31.12.2005 tarihinde geçerli olan mevzuatın uygulanacağı hükmü yer almaktadır.

Maddenin 2. fıkrası uyarınca ise yukarıda belirtilen şekilde yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar ile 24.04.2003 tarihinden önce gerçekleşen yatırımlar üzerinden hesaplanan ve kazancın yetersiz olması dolayısıyla sonraki dönemlere devreden yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılsın dağıtılmasın % 19,8 oranında

gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Yukarıdaki açıklamalarımızdan anlaşılacağı üzere, 6009 Sayılı Kanun'un 5. maddesinde yer alan parantez içi hüküm, söz konusu stopaj uygulamasında herhangi bir değişikliğe neden olmamaktadır.

84. 01.01.2006-08.04.2006 döneminde yapılan yatırım harcamaları için de istisnadan yararlanılabilir mi?

Anayasa Mahkemesinin 15 Ekim 2009 tarihli ve 2006/95 Esas, 2009/144 Karar sayılı kararıyla, 5479 Sayılı Kanun'un 15. maddesinin (2) numaralı bendindeki "2" rakamı iptal edilmiştir.

Bu çerçevede, 1 Ocak 2006 - 8 Nisan 2006 tarihleri arasında Gelir Vergisi Kanunu'nun mülga 19. maddesi kapsamında yeni başlayan ve bu tarihler arasında yapılan yatırımlar nedeniyle hesaplanan yatırım indirimi tutarları da yatırım indirimi istisnasından yararlanabilecektir. Bu kapsamda olan yatırım harcamaları nedeniyle hesaplanan yatırım indirimi istisnası tutarlarının, ilgili dönemlerde kazancın bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, 2010 hesap döneminden itibaren endekslenmiş değerleri ile birlikte indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Ancak 8 Nisan 2006 tarihinden sonra yeni başlayan yatırımlar nedeniyle yapılan harcamaların ya da 1 Ocak 2006 - 8 Nisan 2006 tarihinde başlamakla birlikte bu süre içinde tamamlanmayıp devam eden yatırımlar için 8 Nisan 2006 tarihinden sonra yapılan harcamaların, yatırım indiriminden yararlanması mümkün değildir.

85. Devreden yatırım indirimi endekslenebilir mi?

Beyannamelerde indirilebilecek tutarın tespitinde eskiden olduğu gibi endeksleme yapılabilecektir. Ancak endeksleme yapılırken kullanılacak olan oran, devreden yatırım indirimi istisnasının kaynağına göre değişmektedir.

24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, Gelir Vergisi Kanunu'nun 4842 Sayılı Kanun'la yürürlükten kaldırılmadan önceki Ek 1-6. maddeleri çerçevesinde yapılan yatırımlarla ilgili devreden yatırım indirimi tutarının endekslenmesi sırasında, ilgili yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranlarının kullanılması gerekmektedir. Buna göre 2009 yılından 2010 yılına devreden yatırım indirimi tutarının endekslenmesi sırasında 2010 yılı için belirlenen % 7,7 oranı kullanılacaktır.

Ayrıca bu yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılsın, dağıtılmasın % 19,8 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği de unutulmamalıdır.

GVK mülga 19. madde kapsamında 24.04.2003 tarihinden sonra teşvik belgesiz olarak gerçekleştirilen yatırım harcamalarından, kazancın yetersizliği nedeniyle kullanılmadığından 2010 ve sonraki yıllara devretmiş olan yatırım indirimi tutarlarının endekslenmesinde ise yeniden değerlendirme oranı yerine, Üretici Fiyat Endeksi'ndeki (ÜFE) artış oranının dikkate alınması gerekmektedir. Buna göre 2009

yılından 2010 yılına devreden yatırım indirimi tutarının endekslenmesi sırasında, ÜFE artış oranı % 8,8729 olarak dikkate alınabilecektir.

Bu madde kapsamında yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden ayrıca gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.



VIII. Kesinti yolu ile ödenen vergilerin mahsubu ve iadesi

86. Kesinti yolu ile ödenen vergilerin mahsubuna ilişkin uygulama nasıldır?

Kurumlar vergisi mükelleflerinin yıl içerisinde özellikle menkul kıymet işlemleri dolayısıyla ödedikleri vergilerin (tevkifat) yıllık faaliyetlerinin zararlar sonuçlanması veya hesaplanan kurumlar vergisinin kesinti yolu ile ödenen vergilerden fazla olması dolayısıyla iadesi mümkün olabilmektedir. Bu vergilerin gerek beyanname üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsubu gerekse de nakden veya mahsuben iadesine ilişkin kurallar 252 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yer almaktadır.

Yıl içinde tevkif suretiyle ödenen vergilerin öncelikle yıllık beyanname ile beyan edilen kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilmesi gerekmektedir. Tevkif suretiyle ödenen vergilerin indirilmesinden sonra artan kısım varsa vergi dairesine ödenecektir.

Tevkif yolu ile ödenen vergilerin beyanname üzerinde kurumlar vergisinden mahsubunda mükelleflerin;

- ▶ Kesintiyi yapan vergi sorumlularının adı - soyadı veya ünvanını,
- ▶ Vergi kimlik numaralarını,
- ▶ Kesintiye esas alınan brüt tutarları,
- ▶ Kesilen vergileri,
- ▶ Kesinti yapılan dönemleri,

gösteren bir tabloyu (Yıl İçerisinde Yapılan Tevkifatlara İlişkin Tablo) kurumlar vergisi beyannamelerine eklemeleri yeterlidir.

87. Mahsuben iadenin avantajları nelerdir?

Tevkif yolu ile kesilen vergilerin yıllık beyanname mahsubundan sonra kalan kısmın, diğer vergi borçlarına mahsup talebi tutarına bakılmaksızın, inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilmektedir.

Bu işlemin yapılabilmesi için;

- ▶ Mahsup talebinin dilekçe (252 seri numaralı tebliğ ekinde yer almaktadır) ile yapılması,
- ▶ "Yıl İçerisinde Yapılan Tevkifatlara İlişkin Tablo"nun dilekçe ekinde yer alması,

gerekmektedir.

88. Nakden iadenin şartları nelerdir?

Vergi dairesinden 10.000 TL'ye kadar olan nakden iade talepleri inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilmektedir.

Bu tutarı aşan nakden iade taleplerinde ise Vergi Usul Kanunu'na göre vergi inceleme yetkisi bulunanlarca yapılacak inceleme sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporuna göre iade işlemi gerçekleştirilmektedir. Teminat gösterilmesi durumunda, nakden iade talebi inceleme sonucu beklenmeksizin yerine getirilir. Banka teminat mektuplarının paraya çevrilmeleri konusunda hiçbir sınırlayıcı şart taşımaması ve Bankacılık Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar tarafından düzenlenmiş olması gerekmektedir.

Nakden iade talebinin 100.000 TL'ye kadar olan kısmı, mükellefle süresinde tam tasdik sözleşmesi imzalamış yeminli mali müşavirlerce düzenlenecek tam tasdik raporuna istinaden alınabilmektedir.

Yeminli mali müşavirlerce süresinde imzalanmış tam tasdik sözleşmesi bulunan mükelleflerin 100.000 TL'yi aşan nakden iade taleplerinde ise 100.000 TL'lik kısmın iadesi tam tasdik raporunun ibrazı ile yerine getirilmekte, aşan kısım ise vergi inceleme elemanları tarafından yapılacak incelemenin sonucunda iade edilmektedir.

89. Yıl sonlarında vadeli mevduat ve repo için yapılan faiz tahakkukları üzerinden hesaplanan stopajın mahsubu ve iadesi mümkün müdür?

Vergi Usul Kanunu'nun 281. maddesi uyarınca, vadesi değerlendirme gününden sonra olan repo ve ters repo işlemleri ile vadeli mevduat hesaplarına ilişkin olarak değerlendirme gününe kadar tahakkuk eden faiz tutarlarının, kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Beyanamenin verilmesi gereken sürenin sonuna kadar kesinti suretiyle ödenmiş olmak şartıyla, beyannameye dahil edilen bu gelire isabet eden tevkifatlar da hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilmektedir.

Söz konusu hüküm, beyanname verme tarihine kadar satılan veya itfa olan Devlet tahvili ve Hazine bonoları ile menkul kıymet yatırım fonlarının katılma belgelerine ilişkin olarak kesinti suretiyle ödenmiş olan vergiler için de geçerlidir.

90. Ödenen geçici vergilerin mahsup ve iade esasları nelerdir?

Beyannameye hesaplanan kurumlar vergisinden ilgili hesap dönemine ilişkin geçici vergi dönemlerinde ödenen vergiler mahsup edilebilmektedir. Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tahakkuk ettirilmiş geçici verginin ödenmiş olması şarttır. Geçici vergi dönemleri itibarıyla tahakkuk ettirilmiş, ancak ödenmemiş olan geçici verginin, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.

Ödenen geçici vergi tutarının, geçici verginin ilgili olduğu döneme ilişkin olarak verilen beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olması halinde, mahsup edilemeyen tutar mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir.

Bu mahsup işleminin yapılabilmesi için yazılı başvuru şartı aranmaz, ilgili vergi dairesi tarafından re'sen yapılır.

Mahsup sonucu iadesi gereken miktarın bulunması ve bu tutarın beyanamenin ilgili tablosuna yazılmış olması mükellefçe yazılı olarak yapılmış iade talebi olarak kabul edilir. Geçici verginin gerek mahsuben gerekse nakden iadesinde herhangi bir tutar sınırlaması olmayıp, ödenmiş olması yeterlidir. Geçici vergiye ilişkin iade taleplerinde teminat ve inceleme raporu aranmamaktadır.

91. Yurtdışında ödenen vergiler hesaplanan kurumlar vergisinden hangi şartlarla mahsup edilebilir?

Yabancı ülkelerde elde edilen kazançlar üzerinden mahallinde ödenen vergiler, Türkiye'de bu kazançlar üzerinden tarh edilen kurumlar vergisinden indirilebilir. Bu mahsubun yapılabilmesi için;

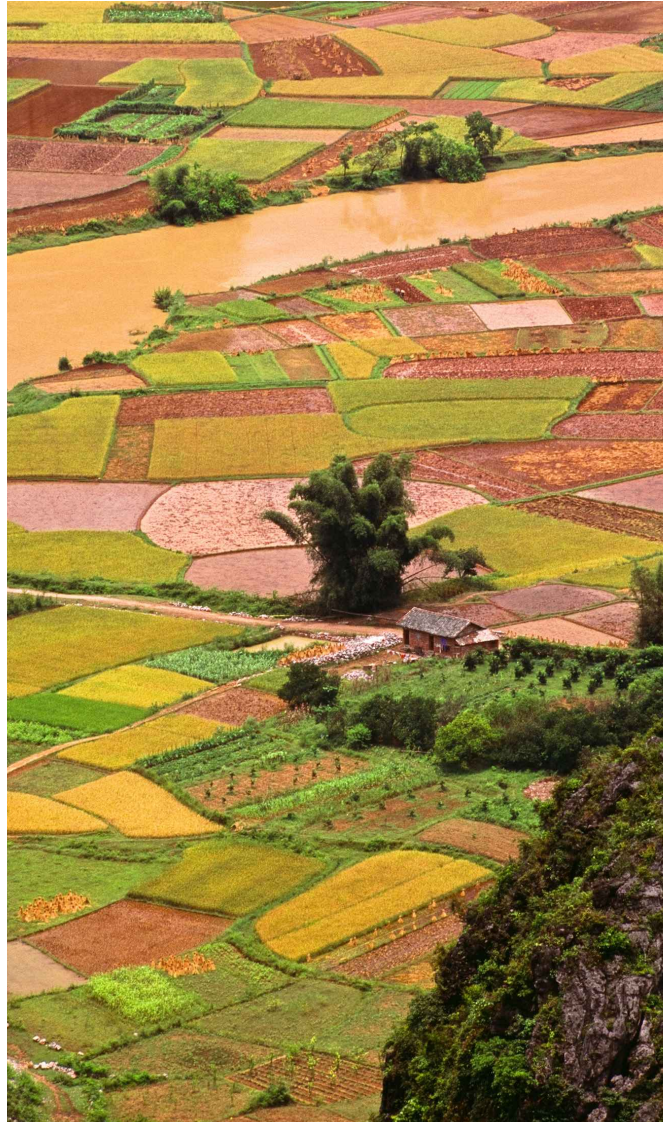
- ▶ Yabancı ülkede üzerinden vergi ödenen gelirin Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirilmesi gerekir.
- ▶ Yabancı ülkelerde ödenen vergiler, kurumlar vergisi benzeri bir vergi olmalıdır.
- ▶ Yabancı ülkelerde ödenen vergiler, Türkiye'de mahsubun gerçekleştirileceği vergi ile aynı döneme ilişkin olmalıdır.
- ▶ İndirilecek miktar, yabancı memleketlerde elde edilen kazançlara, % 20 oranının uygulanmasıyla bulunacak miktardan fazla olamaz.
- ▶ Yabancı memleketlerde verginin ödendiği tevsik edilmelidir. (Yetkili makamlardan alınan vesikalar, mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa mahallinde Türk menfaatini koruyan memleketin aynı mahiyetteki temsilcileri tarafından tasdik edilmelidir.)
- ▶ Kazancın Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirildiği hesap döneminde tamamen veya kısmen indirilemeyen vergilerin iadesi söz konusu değildir. Bu dönemi izleyen 3. hesap dönemi sonuna kadar indirilebilir.

92. Yabancı ülkede verginin ödendiğine dair belgeler beyanname ile birlikte ibraz edilemezse mahsup hakkı ortadan kalkar mı?

Verginin tarh sırasında, yabancı ülkede ödenen verginin ödendiğini tevsik eden vesikaların temin edilememesi halinde, % 20 oranını geçmemek üzere o ülkede cari olduğu bilinen oran üzerinden vergi hesaplanır. Bu suretle hesaplanan vergiye isabet eden kurumlar vergisi ertelenir.

Bu belgelerin tarh tarihinden itibaren en geç 1 yıl içerisinde ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir. Bu durumda ibraz edilen belgelerde yazılı kesin tutara göre tarhiyat düzeltilir.

Mücbir sebepler olmaksızın belgelerin anılan süre zarfında ibraz edilmemesi veya bu belgelerin ibrazından sonra ertelenen vergi tutarından daha düşük bir mahsup hakkı olduğunun anlaşılması halinde, ertelenen vergiler için 6183 Sayılı Kanun hükümleri kapsamında hesaplanan gecikme zammının (19.10.2010 tarihinden itibaren aylık % 1,40 oranında) ödenmesi gerekecektir.



IX. Kurumlar vergisinin beyanı ve ödemesi

93. Beyanname ne zaman verilir ve vergi ne zaman ödenir?

Kurumlar vergisi beyannamesi, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın 25. günü akşamına kadar verilir. Buna göre hesap dönemi takvim yılı olan kurumların beyannamelerini 25 Nisan akşamına kadar vermeleri gerekmektedir.

Özel hesap dönemi tayin edilmiş mükelleflerin beyannameleri, özel hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın 25. günü akşamına kadar verilir. Örneğin özel hesap dönemi 1 Temmuz - 30 Haziran olan bir kurumun beyannamesini 25 Ekim akşamına kadar vermesi gerekmektedir.

Kurumlar vergisi, beyannamenin verileceği ayın sonuna kadar ödenir. Normal hesap döneminde 30 Nisan akşamına kadar verginin ödenmesi gerekir.

Buna göre hesap dönemi takvim yılı olan kurumlar tarafından 2010 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin 25 Nisan 2011 tarihine kadar verilerek, hesaplanan verginin ise 2 Mayıs 2011 (30 Nisan hafta sonuna geldiği için) tarihine kadar ödenmesi gerekmektedir.

94. Kurumlar vergisi oranı nedir?

Kurumlar vergisi sabit oranlı bir vergidir. 2010 yılına ilişkin olarak verilen beyannamede kurum kazancı üzerinden % 20 oranında kurumlar vergisi hesaplanacaktır.

5838 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen 32/A maddesi ile teşvik belgesine bağlanmış olan bazı yatırımlardan sağlanan kazançlara % 20'den daha düşük bir oranda kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle yatırımların Devlet tarafından desteklenmesi amaçlanmıştır. Yatırımlardan sağlanan kazançta uygulanacak vergi oranları ile yatırıma katkı oranları Kanunun verdiği yetki çerçevesinde 2009/15199 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar) ile belirlenmiştir.

İndirimli vergi oranları yatırımcıların münhasıran teşvik belgesine bağlanmış yatırımlardan elde edecekleri kazançta uygulanacaktır. İndirim oranı BKK ile % 25 ila % 90 arasında belirlenmiştir. Bu oranın belirlenmesinde yatırımın bulunduğu bölge veya yatırım tutarı gibi kriterler dikkate alınmaktadır.

95. Verginin zamanında ödenmemesinin sonuçları nedir?

Vergi Usul Kanunu'nun 111. maddesinde, vergilerin özel kanunlarında gösterilen zamanlarda ödeneceği hükme bağlanmıştır. Verginin ödenmemesi durumunda, alacaklı vergi dairesi, mükellefe bir ödeme emri göndererek 7 günlük süre içinde borcunu ödemesini isteyecektir. Bu süre içinde borcun, mükellef tarafından rızaen ödenmemesi halinde, vergi dairesi 6183 Sayılı Kanun'un kendisine verdiği cebren tahsil yetkisini kullanarak alacağını tahsil edecektir.

Vergi alacağının normal ödeme zamanı (vade) geçtikten sonra tahsil edildiği durumlarda, 6183 Sayılı Kanun hükümleri gereğince aylık % 1,40 oranında (19.10.2010 tarihinden itibaren) gecikme zammı ayrıca tahsil edilmektedir. Yıllar itibarıyla uygulanan gecikme zammı oranları aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Uygulandığı dönem	Gecikme zammı (Aylık oranı)
02.03.2005 - 20.04.2006	% 3,00
21.04.2006 - 18.11.2009	% 2,50
19.11.2009 - 18.10.2010	% 1,95
19.10.2010 tarihinden itibaren	% 1,40

96. Beyanname verilmemesi veya gelirin eksik beyanı halinde uygulanacak yaptırımlar nelerdir?

Beyan edilmesi gereken gelirlerin beyan edilmediğinin tespit edilmesi durumunda;

1. Beyan edilmemiş ve ödenmemiş olan vergi aslı,
2. Normal vade tarihinden, vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihine kadar gecikme zammı oranında hesaplanacak olan gecikme faizi,

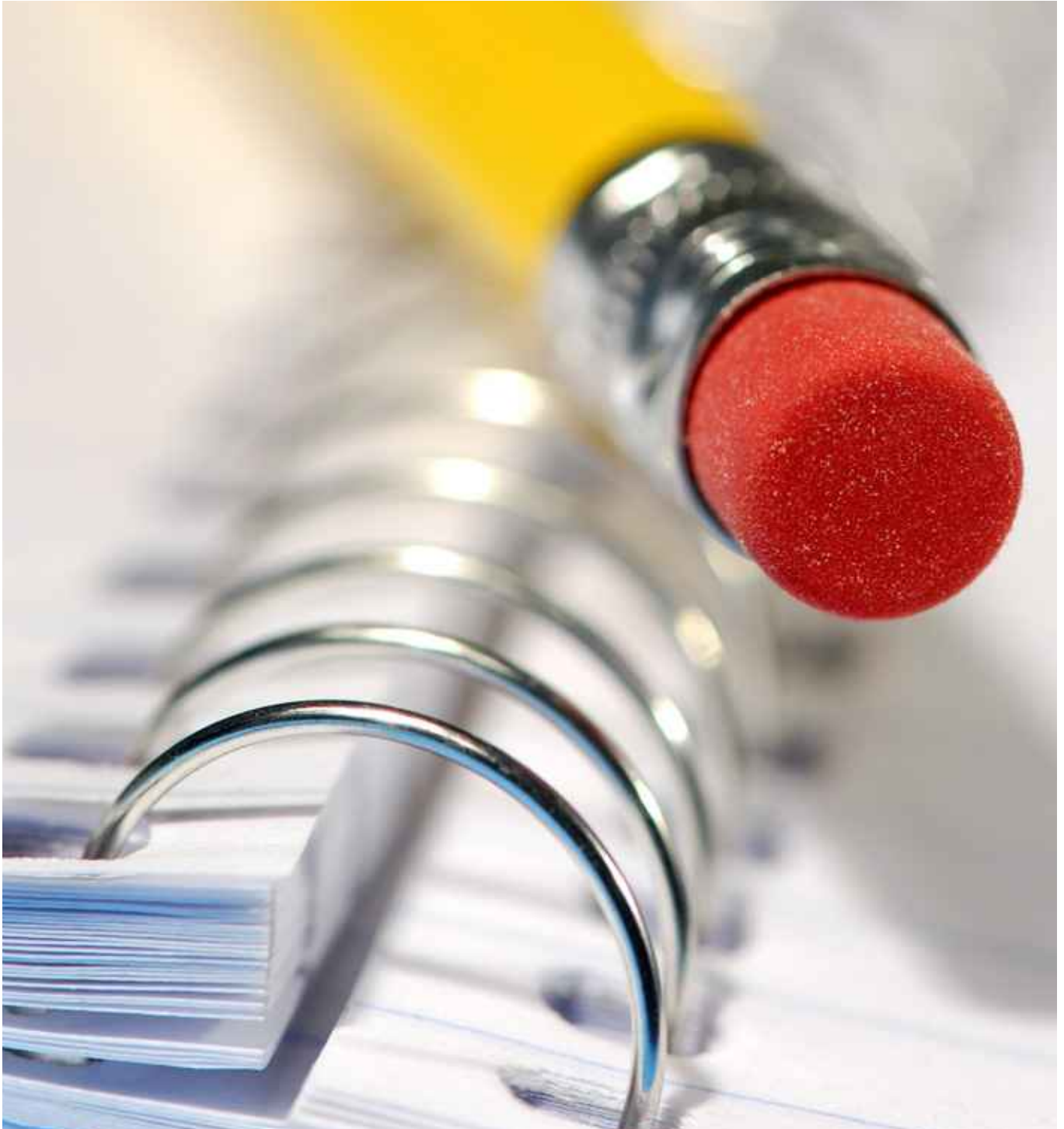
3. Vergi aslının bir katı tutarında vergi ziyai cezası, tahsil edilecektir.

97. Zamanaşımı nedir?

Zamanaşımı kanunda, süre geçmesi dolayısıyla vergi alacağının kalkması olarak tanımlanmıştır. İlgili olduğu yılı takip eden yılın başından başlayarak 5 yıl içerisinde hesaplanarak mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğramaktadır.

Örneğin 2010 yılında elde edilmiş olmakla beraber 2011 yılı Nisan ayında beyannameye dahil edilmesi gereken bir gelirin beyan edilmediğinin vergi idaresince tespit edilmesi durumunda, bu gelir üzerinden ödenmesi gereken kurumlar vergisinin vergi dairesi tarafından 31 Aralık 2015 tarihine kadar tarh edilerek mükellefe tebliğ edilmiş olması gerekmektedir.

Bu nedenle mükellefler geliri elde ettikleri tarihi izleyen yılbaşından itibaren beş yıl süre ile vergi incelemesine maruz kalabileceklerdir.



X. Kurum kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin örnekler

98. 2010 yılında çeşitli kanunen kabul edilmeyen giderleri ve gayrimenkul satış kazancı bulunan mükellef kurumun ödeyeceği vergi nasıl hesaplanır?

Veriler

- ▶ (A) A.Ş.'nin 31.12.2010 tarihli gelir tablosunda yer alan dönem karı 1.500.000 TL'dir (vergi karşılığı ayrılmamıştır).
- ▶ Kurumun 2006-2007 hesap dönemi kayıtları Maliye Bakanlığı inceleme elemanlarınca incelenmiş ve inceleme sonucunda düzenlenen tutanak mükellef temsilcisi tarafından imzalanmıştır. İnceleme elemanı tarafından hazırlanan rapora istinaden vergi dairesince mükellefe "vergi ve ceza ihbarnamesi" tebliğ edilmiştir. Mükellef uzlaşma talep etmiştir. 2010 yılında uzlaşma sonucu ödenen 100.000 TL kurumlar vergisi, 2.000 TL vergi ziyai cezası ve 44.000 TL gecikme faizi gider hesaplarına intikal ettirilmiştir.

- ▶ Kurum 2010 yılında 17.500 TL kıdem tazminatı karşılığı ayırıp gider hesaplarına intikal ettirmiştir.
- ▶ Kurum tarafından Mart ve Nisan/2010 dönemlerine ilişkin olarak verilen KDV beyannameleri üzerinden tahakkuk eden vergilerin vadesinde ödenmesi unutulmuş ve her iki vergi de 14 Eylül 2010 tarihinde ödenmiştir. Vergilerle beraber ödenen 12.000 TL tutarındaki gecikme zammı gider olarak kayıtlara alınmıştır.
- ▶ Gider hesaplarının incelenmesi sırasında, 2009 yılına ilişkin 2.500 TL'lik fotokopi makinası bakım faturasının Ocak/2010 döneminde gider olarak kayıtlara alındığı tespit edilmiştir.
- ▶ Kayıtlarda tahakkuk ettirilmekle birlikte, nakit sıkışıklığı nedeniyle Kasım/2010 dönemine ilişkin 22.000 TL tutarındaki sosyal güvenlik primi vadesinde ödenmemiştir.
- ▶ Kurum tarafından 2010 yılında telefon faturalarının tamamı (KDV hariç) gider olarak kayıtlara alınmıştır. Bu fatura bedellerinin 2.700 TL'lik kısmının özel iletişim vergisi olduğu tespit edilmiştir.
- ▶ Kurum tarafından 2010 yılı içerisinde makbuz karşılığı olarak Türk Eğitim Vakfı'na 10.000 TL'lik bağış yapılmıştır (TEV vergi muafiyeti tanınan vakıflar listesindedir).
- ▶ Makina imalat ve satışı ile işgal eden (A) A.Ş., 18.02.2008 tarihinde 3.000.000 TL'ye almış olduğu arsayı 12.06.2010 tarihinde 4.200.000 TL'ye üçüncü bir kişiye satmıştır. Kazancın tamamını gelir olarak kayıtlara almış ve Şubat/2011'de % 75'lik kısmını fon hesabına aktarmıştır.

Kurumlar vergisi hesabı

1	Ticari bilanço karı	1.500.000
2	Kanunen kabul edilmeyen giderler (+)	212.700
	- Ödenen kurumlar vergisi, ceza ve gecikme faizi	146.000
	- Kıdem tazminatı karşılığı	17.500
	- Ödenen gecikme zammı	12.000
	- Önceki yıl giderleri	2.500
	- Ödenmeyen sosyal güvenlik primi	22.000
	- Özel iletişim vergisi	2.700
	- Bağış ve yardımlar	10.000
3	Kar ve ilaveler toplamı (1 + 2)	1.712.700
4	Zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler (-)	900.000
	- Gayrimenkul satış kazancının % 75'i (KVK 5/1-e)	900.000
5	Cari yıla ait zarar ve indirimler toplamı (4)	900.000
6	Kar (3 - 5)	812.700
7	Kar olması halinde indirilecek istisna ve indirimler (-)	10.000
	- Bağış ve yardımlar (KVK 10/1-c)	10.000
8	Kurumlar vergisi matrahı (6 - 7)	802.700
9	Hesaplanan kurumlar vergisi (8 x % 20)	160.540

99. 2010 yılında çeşitli kanunen kabul edilmeyen giderleri olup, iştirak hissesi satış kazancı ve temettü geliri elde eden kurumun ödeyeceği vergi nasıl hesaplanır?

Veriler

- ▶ (B) A.Ş.'nin 31.12.2010 tarihli bilanço ve gelir tablosunda yer alan dönem karı 3.080.000 TL'dir (vergi karşılığı ayrılmamıştır).
- ▶ Kurum 2010 yılında 125.000 TL tutarında kıdem tazminatı karşılığı ayırmış olup, bu tutarı gider olarak kayıtlarına almıştır.
- ▶ (B) A.Ş. sermayesine iştirak ettiği (X) Ticaret A.Ş.'nin kar dağıtım kararına istinaden 01.04.2010 tarihinde aldığı 80.000 TL nakit temettüyü gelir olarak kayıtlarına intikal ettirmiştir.
- ▶ Kurumun 2009 yılından kaynaklanan 1.050.000 TL tutarında geçmiş yıl zararı bulunmaktadır. (Bu tutar şirketin beyannamesinde yer almaktadır.)
- ▶ Mükellef kurum 18.02.2007 tarihinde 1.500.000 TL'ye almış olduğu iştirak hisselerini 12.06.2010 tarihinde 2.940.000 TL'ye satmıştır. Bu satıştan oluşan (2.940.000 - 1.500.000 =) 1.440.000 TL'lik kar, 2010 yılında gelir kayıtlarına intikal ettirilmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca istisna olarak değerlendirilecek olan kazancın % 75'lik kısmı (1.080.000 TL), 2010 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilme tarihine kadar "549 Özel Fonlar" hesabına alınmıştır.

Kurumlar vergisi hesabı

1	Ticari bilanço karı	3.080.000
2	Kanunen kabul edilmeyen giderler (+)	125.000
	- Kıdem tazminatı karşılığı	125.000
3	Kar ve ilaveler toplamı (1 + 2)	3.205.000
4	Zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler (-)	1.160.000
	- İştirak kazancı istisnası (KVK 5/1-a)	80.000
	- İştirak hissesi satış kazancının % 75'i (KVK 5/1-e)	1.080.000
5	Cari yıla ait zarar ve indirimler toplamı (4)	1.160.000
6	Kar (3 - 5)	2.045.000
7	Mahsup edilecek geçmiş yıl zararları (-)	1.050.000
8	Kurumlar vergisi matrahı (6 - 7)	995.000
9	Hesaplanan kurumlar vergisi (8 x % 20)	199.000

100. 2010 yılında kanunen kabul edilmeyen giderleri ve örtülü sermayesi bulunan kurumun ödeyeceği vergi nasıl hesaplanır?

- ▶ (C) A.Ş.'nin 31.12.2010 tarihli gelir tablosunda yer alan dönem karı 1.575.000 TL'dir (vergi karşılığı ayrılmamıştır).
- ▶ Kurumun 2008 ve 2009 yıllarına ilişkin geçmiş yıl mali zararları sırasıyla 100.000 TL ve 125.000 TL'dir.
- ▶ Kurum kayıtlarında yer alan ÖİV, belgesiz giderler ve binek otomobillere ilişkin MTV gibi kanunen kabul edilmeyen giderlerinin toplamı 54.000 TL'dir.
- ▶ Kurumun iştirak etmiş olduğu (D) Çelik Ürünleri İmalat A.Ş.'den elde ettiği temettü geliri 25.000 TL'dir.
- ▶ Mal alım satımı işi ile iştigal eden (C) A.Ş. 05.01.2008 tarihinde 1.800.000 TL'ye almış olduğu arsayı 15.04.2010 tarihinde 2.700.000 TL'ye üçüncü bir kişiye satmıştır. Elde ettiği kazancı gelir olarak kayıtlara almış ve Şubat/2011'de % 75'lik kısmını fon hesabına aktarmıştır.
- ▶ (C) A.Ş.'nin 2010 yılı başındaki öz sermayesi 500.000 TL'dir. Kurumun ortaklarından aldığı kredilerin tutarları aşağıdaki gibidir.
 - Tam mükellef gerçek kişi ortaktan 01.05.2010 tarihinde yıllık % 18 faizle 800.000 TL borç alınmış ve 31.12.2010 tarihinde faiziyle birlikte geri ödenmiştir. (Faiz aylık hesaplanmıştır.)
 - Kurum iştiraki olan (Y) Bankası'ndan 01.06.2010 tarihinde 2 yıl vadeli, % 18 yıllık faizli 2.400.000 TL kredi kullanmıştır. (01.06.2010 ile 31.12.2010 dönemine ilişkin banka 214 günlük faiz hesaplanmıştır.)

Örtülü sermaye hesabı

01.01.2010 özsermaye	500.000
Özsermayenin 3 katı	1.500.000
Ortaklardan kullanılan kredi (01.06.2010) [800.000 + (2.400.000 / 2)]	2.000.000
Örtülü sermaye (2.000.000 - 1.500.000)	500.000

Örtülü sermaye üzerinden hesaplanan finansman giderleri hesabı

Krediyi veren ortak	Kredi tutarı (TL)	Kredi tutarı (TL) (Ört. Ser. Hesabı)	Faiz gideri (TL)
Tam mük. gerçek kişi	800.000	800.000	(*) 84.000
Tam mükellef banka	2.400.000	1.200.000 (2.400.000 / 2)	(**) 128.400
Toplam	3.200.000	2.000.000	212.400

(*) $800.000 \times 0,18 / 12 \times 7 = 84.000$

(**) $1.200.000 \times 0,18 / 360 \times 214 = 128.400$

31.12.2010 tarihi itibariyle hesaplanan ve ödenen faiz giderlerinin KKEG olarak değerlendirilmesi gereken (örtülü sermayeye isabet eden) tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

KKEG finansman gideri =

Örtülü sermaye / Örtülü ser. hesabında kullanılan toplam kredi x Toplam finansman gideri

KKEG finansman gideri = $500.000 / 2.000.000 \times 212.400 = 53.100$ TL (*)

(*) Bu tutarın aynı zamanda 31.12.2010 tarihi itibariyle dağıtılmış kar payı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Ancak bu çalışmamız kurumlar vergisi hesabına yönelik olduğundan kar payı hesaplaması göz ardı edilmiştir. Örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faizlerin kar payı sayılmasına ilişkin örnekli açıklamalar 59. sorunun cevabında yer almaktadır.

Kurumlar vergisi hesabı

1	Ticari bilanço karı	1.575.000
2	Kanunen kabul edilmeyen giderler (+)	107.100
	- Kayıtlarda yer alan kanunen kabul edilmeyen giderler	54.000
	- Örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz	53.100
3	Kar ve ilaveler toplamı (1 + 2)	1.682.100
4	Zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler (-)	700.000
	- İştirak kazancı istisnası (KVK 5/1-a)	25.000
	- Gayrimenkul satış kazancının % 75'i (KVK 5/1-e)	675.000
5	Cari yıla ait zarar ve indirimler toplamı (4)	700.000
6	Kar (3 - 5)	982.100
7	Mahsup edilecek geçmiş yıl zararları (-)	225.000
8	Kurumlar vergisi matrahı (6 - 7)	757.100
9	Hesaplanan kurumlar vergisi (8 x % 20)	151.420

Ernst & Young

Assurance | Tax | Transactions | Advisory

Ernst & Young Hakkında

Ernst & Young, denetim, vergi, kurumsal finansman ve danışmanlık hizmetlerinde bir dünya lideridir. Dünya genelinde toplam 141.000 çalışmamız, ortak değerlerimizi ve kaliteyi ön planda tutan kararlı tutumumuzu hep birlikte paylaşmaktadır.

Daha fazla bilgi için, lütfen www.ey.com/tr adresini ziyaret ediniz.

Ernst & Young, her biri ayrı birer tüzel kişiliğe sahip Ernst & Young Global Limited'e üye firmalardan oluşan global bir organizasyon olup tüm hizmetlerini bu üye firmalar tarafından sunmaktadır.

Ernst & Young'ın sunduğu vergi hizmetleri

İşleriniz gerçek potansiyellerine güçlü temeller üzerinde yapılandırılarak ve sürdürülebilir bir şekilde geliştirilerek ulaşabilir. Ernst & Young olarak vergi yükümlülüklerinizi sorumlu ve zamanında yerine getirmenizin önemli bir fark ortaya çıkaracağını düşünüyoruz. Bu nedenle 135'ten fazla ülkedeki 25,000 vergi çalışanlarımız nerede olursanız olun ve vergi ihtiyaçlarınız ne olursa olsun kaliteli hizmet anlayışımıza duyduğumuz tereddütsüz bağlılık temelinde sizlere teknik bilgi, iş tecrübesi ve tutarlı metodolojiler sunmaktadır. Ernst & Young'ın farkı buradadır.

www.ey.com/tr
www.vergidegundem.com

© Ernst & Young 2011
Tüm Hakları Saklıdır.

"100 Soruda Kurumlar Vergisinin Beyanı - 2010" konulu çalışmamız genel bilgi vermek amacıyla ve 31 Mart 2011 tarihi itibarıyla yürürlükte bulunan vergi yasalarının ilgili hükümleri dikkate alınarak Ernst & Young uzmanları tarafından hazırlanmıştır. Bu çalışmada yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı Ernst & Young ve/veya Kuzey Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Vergi mevzuatımızın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.