



2009

**KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAME
DÜZENLEME SEMİNERİ**

A. Murat YILDIZ

Yeminli Mali Müşavir



5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu 21 Haziran 2006 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girdi.

KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİ

- **KVK' nun 1. maddesinde tanımlanan KV mükellefleri;**
 - 1. Sermaye şirketleri**
 - 2. Kooperatifler**
 - 3. İktisadi Kamu müesseseleri**
 - 4. Dernek ve Vakıflara ait iktisadi işletmeler**
 - 5. İş ortaklıkları**

Aynı maddenin 2. bendinde ise; “Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur.” hükmü yer almaktadır. Bu hükme göre; Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde yer alan gelir unsurları kurumlar vergisi yönünden bütün halinde ve niteliğine bakılmaksızın, kurum kazancını oluşturmaktadır.

KURUM KAZANCININ UNSURLARI VE KAPSAMI

G.V.K.'nun 2. maddesinde yer alan gelirin unsurları ise şunlardır:

- Ticari Kazanç
- Zirai Kazanç
- Ücret
- Serbest Meslek Kazançları
- Gayrimenkul Sermaye İratları
- Menkul Sermaye İratları
- Diğer Kazanç ve İratlar

Diğer taraftan KVK'nun "**Safi Kurum Kazancı**" başlıklı 6. maddesinde özetle; Kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safî kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safî kurum kazancının tespitinde, GVK'nun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Bu çerçevede; kurum kazancının belirlenmesi bakımından, GVK'na göre, ticari kazancın tespitinde indirilmesi kabul edilen giderlerin yanı sıra Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinde belirtilmiş bulunan giderlerin de kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Başka bir anlatımla, safi kurum kazancı; GVK'nun 40* ve 41.* maddeleri ile KVK'nun 8 ve 11. maddeleri göz önünde bulundurulmak suretiyle belirlenir.

*Gelir Vergisi Kanunu'na Göre ; Ticari Kazancın Tespitinde İndirilecek ve İndirilemeyecek Giderlerin Neler Olduğuna İlişkin Açıklamalar [See Web Sitemizin](#) "2008 Yılı Gelir Vergisi İşlemleri" Bölümünde Yer Almaktadır.

İNDİRİLECEK GİDERLER / KABUL EDİLMİYEN İNDİRİMLER

İNDİRİLECEK GİDERLER

GVK'YA GÖRE
İNDİRİLECEK
GİDERLER

KVK'YA GÖRE
İNDİRİLECEK
GİDERLER

DİĞER KANUNLAR
UYARINCA İNDİRİLECEK
GİDERLER

KABUL EDİLMİYEN İNDİRİMLER

KVK'YA GÖRE KABUL
EDİLMİYEN
İNDİRİMLER

DİĞER KANUNLAR
UYARINCA KABUL
EDİLMİYEN
İNDİRİMLER

İNDİRİLECEK GİDERLER (K.V.K. MD. 8)

Ticarî kazanç gibi hesaplanan kurum kazancının tespitinde, mükellefler aşağıdaki giderleri de ayrıca hasılatтан indirebilirler:

- 1) Menkul kıymet ihraç giderleri.
- 2) Kuruluş ve örgütlenme giderleri.
- 3) Genel kurul toplantıları için yapılan giderler ile birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye giderleri.
- 4) Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortağın kâr payı.
- 5) Katılım bankalarının katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları.
- 6) Sigorta ve reasürans şirketlerinde bilânço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait teknik karşılıklar;

DİĞER İNDİRİMLER (K.V.K. MD 10)

Kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından sırasıyla aşağıdaki indirimler yapılır:

a) Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 40'ı oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi". (5746 Sayılı Kanun ile 01.04.2008 tarihinden itibaren % 100'ü)

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortisman tâbi iktisadî 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.

b) Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si.

c) Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan **bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı.**

BAĞIŞ VE YARDIMLARIN İNDİRİMİ

Mükellefler yapmış oldukları bağış ve yardımları aşağıdaki şartlar dahilinde indirim konusu yapabilirler.

- a. Bağış ve yardım, kanunda belirtilen kuruluşlara yapılmış olmalıdır. (Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, İl özel idareleri ve belediyeler, Köyler, Kamu yararına çalışan dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar.)
- b. Bağış ve yardım, makbuz karşılığında yapılmış olmalıdır.
- c. Bağış ve yardım, karşılıksız olarak yapılmış bir ödemeyi ifade eder. Bir karşılık bulunduğu anda, ödeme bağış veya yardım olmaktan çıkar.
- d. Bağış ve yardım, nakden veya aynen yapılabilir.
- e. Genel olarak bağış ve yardımın matrahtan indirimi, o yıla ait kurum kazancının **yüzde beşi** ile sınırlandırılmıştır. (Kalkınmada Öncelikli yörelerde faaliyette bulunan mükellefler için % 10)

% 5 SINIRININ HESABINDA ÖZELLİK GÖSTEREN DURUMLAR

- İndirilecek bağış ve yardımın üst sınırının hesaplanmasında esas alınan kurum kazancı; zarar mahsubu dahil giderler düşüldükten, iştirak kazançları hariç indirim ve istisnalar düşülmeden önceki tutarı ifade etmektedir.
- Bu şekilde tespit edilecek tutardan, bu tutarın 1.05'e bölümü ile bulunacak tutarın çıkarılması sonucu, bağış ve yardımlara ilişkin üst sınır olarak dikkate alınacak tutar tespit edilmiş olur. Üst sınırı veren bu tutarın, bağış ve yardımlar düşüldükten sonra kalan tutarın %5'i olduğu kabul edilir.
- **ÖRNEĞİN:** Bağış ve yardımlar dikkate alınmadan önceki kurum kazancı 5.880.- TL olan bir kurumun ilgili yılda, yasaya uygun makbuz karşılığı olarak yaptığı bağış ve yardımlar toplamı 300.-TL ise, kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecek azami tutar ;

$5.880/1.05 = 5.600.-$ TL olup; bu durumda kanunen gider olarak kabul edilebilecek bağış tutarı $5.880 - 5.600 = 280.-$ TL olmaktadır. Dolayısıyla 300.- TL tutarındaki bağış ve yardımın 280 TL tutarındaki kısmı kurumlar vergisi matrahı tespitinde dikkate alınacaktır. Bu durumda kurumlar vergisi matrahı $(5.880 - 280 =) 5.600.-$ TL olacaktır.

BEYAN EDİLEN GELİRİN % 5'İ İLE SINIRLI OLMAKSIZIN İNDİRİLEBİLECEK BAĞIŞ VE YARDIMLAR.

Genel kural olarak yapılan bağış ve yardımın matrahtan indirimi, o yıla ait kurum kazancının yüzde beşi ile sınırlandırılmış olmakla birlikte, yine genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanmış olması koşuluyla aşağıda sayılan yerlere yapılan bağış ve yardımların tamamı (beyan edilen gelir tutarının tamamına kadar olan kısmı) indirim konusu yapılabilecektir.

- 1- Okul,
- 2- Sağlık tesisi
- 3- Yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu
- 4- Çocuk yuvası
- 5- Yetiştirme yurdu
- 6- Huzurevi,
- 7- Bakım ve rehabilitasyon merkezi

inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı.

Son olarak:

Türkiye Kızılay Derneği (5838 sayılı Kanun ile eklenen bent) ,
Fakirlere yardım amacıyla **gıda bankacılığı** faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan gıda, giyecek, temizlik ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin tamamı

Kültürel mirasımızın korunması, yaşatılması ve geliştirilmesi maksadıyla yapılacak olan bağış ve yardımlar,

GEÇMİŞ YIL ZARARLARININ MAHSUBU (K.V.K. MD 9)

- 1.** Kurumlar Vergisi Kanununun 9. maddesinde yer alan hükme göre 5 yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların mali bilançolarına göre meydana gelen zararlar kurum kazancının tespitinde hasıllattan indirilir. Zarar mahsubu işlemi 5 yıllık süreyi geçmemek şartıyla en eski yıldan başlanarak yapılmalı böylelikle 5 yıllık zamanaşımı nedeniyle zarar mahsup hakkının ortadan kalkması önlenmelidir.
- 2.** Mahsuba konu edilecek zarar mali zarardır. Geçmiş yıl zararları ticari bilançoya göre ortaya çıkan zarar değil, kurumlar vergisi beyannamesinde ortaya çıkan mali zarardır.
- 3.** Kanundaki 5 yıllık süre zararın ortaya çıktığı hesap döneminden sonraki 5 yıllık süreyi kapsar.
- 4.** Kurumlar vergisi beyannamelerinde geçmiş yıl zararlarının mahsubu kazanç istisnalarından sonra yatırım indiriminden önce uygulanacaktır.
- 5.** Kurumlar vergisi beyannamesinde geçmiş yıl zararlarının mahsup edileceği mali kâr olmasına rağmen zarar mahsubu yapılmazsa, o miktarla sınırlı olmak üzere zarar mahsup hakkı kaybedilir.

Örnek : (Zarar Mahsubu) (C) Anonim şirketinin 2008 yılı ticari bilanço kârı 80.000.- (TL) ve kanunen kabul edilmeyen giderleri 20.000.- (TL)'dir. Şirketin 2006 yılından devreden mali zararı ise 55.000.- (TL)' dir. Kurumun ayrıca yararlanabileceği yatırım indirimi tutarı 70.000.- (TL)'dir. Bu şirketin kurumlar vergisi beyannamesinde zarar mahsubu aşağıdaki gibi olacaktır.

Ticari Bilanço Kârı	(+)	80.000
K.K. Ed. Giderler	(+)	20.000
İstisna ve İnd. Önceki Kurum Kazancı	=	100.000
İstisna ve İndirimler	(-)	0
Geçmiş yıl zararlar	(-)	55.000
Yatırım İndirimi	(-)	45.000
Kurumlar vergisi matrahı	=	-

Örnekte 2009 yılına devri gereken bakiye yatırım indirimi tutarı olan $(70.000 - 45.000) = 25.000$ Lira ise GVK Geçici 59 . Madde uygulaması sona erdiğinden devretmeyecek ve bakiye haktan yararlanılamayacaktır. 12

KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER (K.V.K. MD. 11)

Kurum kazancının tespitinde aşağıdaki indirimlerin yapılması kabul edilmez:

- a) Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler.
- b) Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler.*
- c) Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar.*
- ç) Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler
- d) Bu Kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri.
- e) Kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak kaydıyla, menkul kıymetlerin itibarî değerlerinin altında ihracından doğan zararlar ile bu menkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler.
- f) Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan; yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak, helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ve amortismanları.
- g) Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminat giderleri.
- h) Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri.
- ı) Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 50'si. (Bakanlar Kurulu bu oranı % 100'e kadar artırmaya veya sıfıra kadar indirmeye yetkilidir.)

* Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Ve Örtülü Sermaye Konularına İlişkin Açıklamalar See Web Sitemizin "Transfer Fiyatlandırması" Başlığında Aynı Bir Bölüm Yer almaktadır

Slyt 13

p1

packardbell; 16.03.2008

İNDİRİMİ MÜMKÜN OLMAYAN GİDERLERE İLİŞKİN HATIRLATMALAR

- 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 88. maddesi gereğince, fiilen **ödenmeyen SSK primleri** gelir vergisi ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak yazılamamaktadır.
- **Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun “Gider Kaydedilmeme Hali” Başlığını taşıyan 14’üncü maddesi gereğince;** Bu Kanuna bağlı (I), (III) ve (IV) sayılı tarifelerde yer alan taşıtlardan (Ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç) alınan vergi ve cezalar ile gecikme zamları gelir ve kurumlar vergilerinin matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez. **Örneğin: Binek otomobillere ve motosikletlere ilişkin olarak ödenen MTV.**
- **Kıdem tazminatları** için ayrılan karşılıklar gider yazılamayacaktır. Kıdem tazminatı için karşılık ayrılması durumunda da bu tutar dönem matrahına ilave edilecek, sadece dönem içinde fiilen ödenen kıdem tazminatları gider yazılabilecektir.
- **Özel İletişim Vergisi** gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider kaydedilmez ve hiçbir vergiden mahsup edilmez. 19 nolu KVK Sirkülerinde aynı hususa yer verilmiş bulunmaktadır.
- KVK’nun istisnaları düzenleyen 5. maddesinin son fıkrasında yer alan *“İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden **istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin** veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmez.”* hükmüne göre aynı maddenin e bendinden yararlanarak gayrimenkullerini satan kurumlar satış sırasında ödedikleri tapu harçlarının %75’ini gider yazamayacaklar, kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alacaklardır. Aynı şekilde teknoloji geliştirme bölgelerinde veya serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin, bölgedeki istisna kapsamındaki faaliyetlerinin zararları sonuçlanması halinde, zarar tutarı “kanunen kabul edilmeyen gider” olarak dikkate alınacaktır.

KURUMLAR VERGİSİNDE İSTİSNALAR

İSTİSNALAR (KVK.md.5)

a- İştirak kazançları istisnası

b- Yurt dışı iştirak kazançları istisnası

c- A.Ş.'lerin yurt dışı işt.his. satış kazancı istisnası

ç- Emisyon primi kazancı istisnası

d- Yatırım fon ve ort. kazançlarına ilişkin istisna

e- Taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazancı istisnası

f- Bankalara veya TMSF'ye borçlu kurumlara tanınan istisna

g- Yurt dışı şube kazançları

h- Yurt dışı inşaat, onarım işlerinden sağlanan kazançlarda istisna

ı- Eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerine ilişkin istisna

i- Risturn istisnası

İSTİSNALAR - II

(Diğer Kanunlarla Düzenlenen İstisnalar)

Yatırım İndirimi İstisnası

Serbest Bölge Kazanç İstisnası

TUGS'ye Kayıtlı Gemilerin İşletilmesi ve Devrine İlişkin İstisna

Teknoloji Gel. Bölg. İlişkin İstisna

1- İŞTİRAK KAZANÇLARI İSTİSNASI (K.V.K.MD. 5/1) :

Kurumların; Tam mükellefiyete tâbi başka bir kurumun sermayesine katılmaları nedeniyle elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır.

- Bu istisnanın amacı **çifte vergilemenin** önüne geçilmesidir.
- İştirak kazançları istisnasından yararlanılabilmesi için aranan tek şart, kar payının elde edildiği kurumun (iştirakin) **tam mükellef** bir kurum olmasıdır.İştirak oranının ya da süresinin bir önemi bulunmamaktadır.
- Kurumların yurt dışı iştiraklerinden (dar mükellef kurumlardan) elde ettikleri iştirak kazançları ve Yatırım fonu katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları bu istisnadan yararlanamaz.
- Serbest bölgeler gümrük bölgesi dışında sayılmasına karşın, bu bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar tam mükellef kurum olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlara iştirak edilmesinden elde edilen kazançlar da diğer tam mükellef kurumlardan elde edilen iştirak kazançlarında olduğu gibi kurumlar vergisinden müstesna tutulacaktır.
- Kar payını dağıtan kurumun tüm kazancı kurumlar vergisinden istisna kazançlardan oluşsa dahi kar payını alan kurum açısından iştirak kazançları istisnası söz konusu olacaktır.
- Elde edilen kâr paylarının kaynağının, iştirak edilen kurumun cari yıl veya önceki yıl kârlarından dağıtılmış olmasının, istisna uygulamasında herhangi bir önemi yoktur.
- Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6 b-i alt bendine göre tam mükellef kurumlara dağıtılan kar payları tevkifata tabi olmadığından iştirak kazançlarında vergi yükü sıfır olmaktadır.

2- KOOPERATİFLERDE MUAFİYET (K.V.K. MD. 4/k) :

Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve **sadece ortaklarla iş görülmesine** ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler kurumlar vergisinden muafır.

5520 sayılı KVK'ya göre, muafiyet kapsamına giren kooperatiflerin muafiyetten faydalanabilmeleri için, ana sözleşmelerinde;

- 1- Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması,
- 2- Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi,
- 3- Yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması,
- 4- Sadece ortaklarla iş görülmesine,

ilişkin hüküm bulunması ve ayrıca ana sözleşmede yer alan bu hükümlere fiilen uyulması gerekmektedir.

(Muafiyetten yararlanılabilmesi için üst kuruluşa üye olma şartına 5520 sayılı Kanunda yapılan değişiklikte yer verilmemiştir.)

*** Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri maddede yer alan tüm şartları taşıyacakları dahi kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanamayacaklardır.**

YAPI KOOPERATİFLERİNDE MUAFİYET İÇİN İLAVE ŞARTLAR

Yapı kooperatiflerinin muafiyetten yararlanabilmesi için mevcut şartlara ilaveten,

- Kuruluşlarından, yapı inşaatlarının sona erdiği tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine ve Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesine göre bunlarla ilişkili kişilere veya işçi işveren ilişkisi bulunan kişilere yer verilmemesi,

- Yapı ruhsatı ile arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına olması, gerekmektedir.

- **Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz.**

Buna göre yapı kooperatiflerinin kendilerine ait **arsaları kat karşılığında müteahhitlere vermeleri** madde metninde yer alan şartlarla ortak içi işlem sayılacak ve muafiyeti ortadan kaldırmayacaktır.

3. KOOPERATİFLERDE RİSTURN İSTİSNASI (K.V.K. MD.5/i) :

Kooperatif muafiyetinden yararlanmayan kooperatiflerin yararlanabileceği diğer bir imkan ise risturn istisnasıdır.

Kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar ile aşağıda belirtilen kooperatiflerin ortakları için;

- 1) **Tüketim kooperatiflerinde**, ortakların kişisel ve ailevî gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine,
 - 2) **Üretim kooperatiflerinde**, ortakların üreterek kooperatife sattıkları veya kooperatiften üretim faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların değerine,
 - 3) **Kredi kooperatiflerinde**, ortakların kullandıkları kredilere,
- göre hesapladıkları risturnlar kurumlar vergisinden istisnadır.

Bu risturnların ortaklara dağıtımı, kâr dağıtımı sayılmaz. Risturnun nakden veya aynı değerde mal ile ödenmesi istisnanın uygulanmasına engel değildir.

Ortaklardan başka kimselerle yapılan işlemlerden doğan kazançlar ile ortaklarla ortaklık statüsü dışında yapılan işlemlerden doğan kazançlar hakkında risturnlara ilişkin istisna hükmü uygulanmaz. Bunların genel kazançtan ayrılmasında, ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine olan oranı esas alınır.

4- YATIRIM FONLARI VE YATIRIM ORTAKLIKLARININ PORTFÖY İŞLETMECİLİĞİ KAZANÇLARINA İLİŞKİN İSTİSNA (MD 5/d):

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin d bendi uyarınca;

Türkiye'de kurulu;

- 1) Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- 2) Portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- 3) Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- 4) Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- 5) Emeklilik yatırım fonlarının kazançları,
- 6) Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları.
kurumlar vergisinden istisnadır

5- EMİSYON PRİMİ İSTİSNASI (K.V.K. MD. 5/ç) :

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin ç bendi çerçevesinde;

Anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların bedelinin itibarî değeri aşan kısmı kurumlar vergisinden istisnadır

➤ **Emisyon primi** : anonim şirketlerin kuruluşlarında ve özellikle sermaye artırımlarında, rüçhan hakkını kullanmayan ortakların hissesine düşen payların, nominal bedelinin üzerinde satışından veya yeni çıkarılan hisselerinin tümünün, genel kurul kararıyla nominal bedelinin üzerinde satışından kaynaklanan kazançlardır.

6. İŞTİRAK HİSSELERİ VEYA TAŞINMAZLARIN SATIŞINDAN DOĞAN KAZANÇLARA İLİŞKİN İSTİSNA (KVK MD. 5 /e)

A- İSTİSNANIN UYGULANMASINA KONU OLACAK İKTİSADİ KIYMETLER:

i) İstisnaya konu olan taşınmazlar; Türk Medeni Kanununda “Taşınmaz” olarak tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır.

Bunlar Türk Medeni Kanununun 704 üncü maddesinde;

- Arazi,
- Tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar,
- Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler olarak sayılmıştır.

ii) İştirak Hissesi; Bunlar,

- Anonim şirketlerin hisse senetleri (Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım ortaklıkları hisse senetleri dahil),
- Limited şirketlere ait iştirak payları,
- Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık payları,
- İş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık payları,
- Kooperatiflere ait ortaklık payları olarak sıralanabilir.

iii) kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları.

B- İŞTİRAK HİSSELERİ VE TAŞINMAZLARIN SATIŞINDAN DOĞAN KAZANCIN KURUMLAR VERGİSİNDEN MÜSTESNA TUTULMASININ ŞARTLARI :

- **İki tam yıl süre ile aktifte bulundurulma;** İstisna uygulamasına konu olacak taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının en az iki tam yıl (730 gün) süreyle kurumun aktifinde yer alması, diğer bir ifadeyle kurumun bu değerlere iki yıl süreyle bilfiil sahip olması gerekmektedir.
- Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ile uğraşılmaması
- Kazancın fon hesabında tutulması
- Fon hesabına alınan tutarın satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar söz konusu fon hesapta tutulması. (Beş yıl içinde fon hesabından başka bir hesaba (sermayeye ilave hariç) nakledilmesi, işletmeden çekilmesi, dar mükellef kurumlar tarafından yurt dışına transfer edilmesi veya bu süre içinde işletmenin tasfiyesi halinde, bu işlemlere tabi tutulan kazanç kısmı için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, Vergi Usul Kanunu uyarınca vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte alınacaktır.)
- Satış bedelinin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi

TAŞINMAZ VE İŞTİRAK HİSSESİ SATIŞ KAZANÇ İSTİSNASINDA ÖZELLİKLİ KONULAR

- İstisna, satış kazancının %75'ine uygulandığından, kazancın tamamının fon hesabına alınma şartı bulunmayıp, sadece istisnadan yararlanan kazanç kısmının söz konusu fon hesabına alınması gerekmektedir.
- Mükelleflerin istisnadan kısmen yararlanabilmeleri mümkün bulunmaktadır. İstisnadan kısmen yararlanılması halinde, yararlanılmayan bu kazanç tutarı için sonraki yıllarda istisnadan yararlanılabilmesi mümkün değildir. İstisnadan yararlanması öngörülen kazanç kısmının fon hesabına alınan kazanç kısmından büyük olmayacağı tabiidir.
- Satış işlemi ile birlikte satış kazancı oluşacağından istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır. İstisna kapsamındaki değerlerin satışından kaynaklanan alacaklar için alınan faiz, komisyon ve benzeri gelirler, istisna kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır. Aynı şekilde, satış bedelinin döviz cinsinden belirlenmesi durumunda ortaya çıkan kur farklarının da istisna kazancın tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.
- İnşaatı henüz tamamlanmamış bina satışında arsaya tekabül eden kazanç istisna kapsamında. Ancak inşaatı tamamlanan binalarda, arsası iki yıldan eski iktisap edilmiş bile olsa inşaatın tamamlandığı ve bina olarak kullanılmaya başlandığı tarihten itibaren iki yıl geçmedikçe kazanç istisnadan yararlandırılmıyor..
- Cins tashihi herhangi bir nedenle geciken binalarda iki yıllık süre tashihi yapıldığı tarihten değil, binaya fiilen kullanım tarihinden itibaren başlıyor.

Örnek : Maliyet bedeli 200.000.- TL olan taşınmaz 2008 yılında 1.000.000.- TL'na vadeli olarak satılmıştır. Satışa ilişkin tahsilat 2008 yılında 300.000.- TL, 2009 yılında 300.000.- TL, 2010 yılında 300.000.- TL ve 2011 yılında 100.000.- TL olarak gerçekleştirilecektir.

Kurum, süresi içinde kazancın %75'ini ($800.000 \times \%75 = 600.000.-$ TL) özel bir fon hesabına almış bulunmaktadır.

2011 yılında tahsil edilen 100.000.- TL'ye isabet eden $[(100.000 \times \%80) \times \%75=]$ 60.000.-TL kazanç kısmı için istisnadan yararlanılabilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu kazanç tutarına istisna uygulanmış olması halinde, istisnaya konu olan 60.000.- TL nedeniyle 2008 hesap dönemine ilişkin olarak tahakkuk etmesi gereken kurumlar vergisi (geçici vergi dahil) vergi ziyasına uğramış olacağından vergi aslı, vergi ziyası cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

2008 yılı beyannamesinin verilmesi sırasında, mükellef kurum tarafından, satıştan elde edilen kazanç 800.000.- TL olmasına rağmen, istisna kazanç tutarının $[(900.000 \times \%80) \times \%75=]$ 540.000.- TL olarak uygulanması halinde, vergi ziyasının varlığından bahsedilemeyecektir.

7. YURT DIŞI İNŞAAT İŞLERİNDEN SAĞLANAN KAZANÇLARA İLİŞKİN İSTİSNA (K.V.K. Md. 5/h) :

Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/h. Bendine göre “Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj iŐleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar” herhangi bir koŐula bağlanmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bu kapsamda istisnadan yararlanabilmek için;

- Faaliyetin Konusu Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarma ve Montaj İŐleri İle Teknik Hizmet Kapsamında Olması.
- Bu Faaliyetlerden Sağlanan Kazançların Elde Edildiği Yılda, Türkiye'de Genel Netice Hesabına İntikal Ettirilmesi.
- **Proje hazırlanması gibi teknik hizmetler**, inşaat ve onarma iŐinin tamamlayıcı bir unsur olmasına karşın; Kurumların yurt dışında devam eden bir inşaat ve onarma iÇi olmadığı ya da ayrıca bir iş yeri veya daimi temsilci bulundurulmadığı durumlarda, bu faaliyetin ihracat olarak değerlendirilmesi ve yurt dışındaki inşaat iŐine bağlı olarak Türkiye'de yapılan teknik hizmetlerden sağlanan kazançların bu istisnadan yararlandırılması mümkün değildir.

8- YURT DIŞI İŞTİRAK KAZANÇLARI İŐTİSNASI :

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, kurumların yurt dışından elde ettikleri iştirak kazançları, belli koŐullar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

İstisnadan yararlanabilmek için;

- İŞtirak edilen kurumun anonim veya limited Őirket niteliğinde bir Őirket olması,
- İŞtirak edilen kurumun kanuni ve iş merkezinin Tũrkiye’de bulunmaması,
- İŞtirak payını elinde tutan kurumun, yurt dışı iştirakin Ödenmiş sermayesinin en az **%10’una** sahip olması,
- İŞtirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla, iştirak payının kesintisiz olarak **en az bir yıl sũre** ile elde tutulması,
- İŞtirak kazancının (kar payı dağıtımına kaynak olan kazançlar ũzerinden Ödenen vergiler de dahil olmak ũzere) iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ũlke vergi kanunları uyarınca **en az %15 oranında**; gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yũkũ taşıması,
- İŞtirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Tũrkiye’ye transfer edilmesi, gerekmektedir.

BAZI VARLIKLARIN MİLLİ EKONOMİYE KAZANDIRILMASI HAKKINDA 5811 SAYILI KANUN UYARINCA YARARLANILACAK YURT DIŞI İŞTİRAK KAZANÇLARI İSTİSNASI

Kanunun Geçici 1. maddesinde tam mükellef gerçek kişi ve kurumlarca yurt dışında elde edilen bazı kazançlara ilişkin istisna hükmüne yer verilmiŐtir.

Maddenin (b) bendine göre; 30.04.2009 tarihine kadar elde edilenler de dahil olmak üzere kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumlardan elde ettikleri iştirak kazançları, kurumlar vergisinden müstesnadır.

- Bu kazançlar, 31.05.2009 tarihine kadar Türkiye’ye transfer edilmesi kaydıyla gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır.**
- 2008 ve önceki dönemlerde elde edilen ve Türkiye’de genel sonuç hesaplarına dahil edilmemiş olan yurt dışı kazançların, ilgili olduğu döneme bakılmaksızın toplu olarak 2008 yılına ilişkin verilecek kurumlar vergisi beyannamesinde kurum kazancına eklenerek beyan edilmesi ve beyannamenin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnaya konu edilmesi gerekmektedir.**
- 01.01.2009 tarihinden 30.04.2009 tarihine kadar elde edilen kazançlar ise 2009 yılı için verilecek kurumlar vergisi beyannamesinde beyan edilerek istisnaya konu edilecektir.**

9- KURUMLARIN YURT DIŞI İŐYERLERİ VE DAİMİ TEMSİLCİLERİ VASITASIYLA ELDE ETTİKLERİ KAZANÇLARA İLİŞKİN İSTİSNA:

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendinde, kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri ve aşağıdaki şartları taşıyan kurum kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Kurumların;

- 1) Bu kazançların, doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,
- 2) Kazançların elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması,
- 3) Ana faaliyet konusu, finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olan kurumlarda, bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması.

- **5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanunun Geçici 1. maddesinin (c) bendine göre**, tam mükellefiyete tabi gerçek kişiler ile kurumların; yurt dışında bulunan işyeri ve daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri ticari kazançları, 30.04.2009 tarihine kadar elde edilenler de dahil olmak üzere, Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 31.05.2009 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmesi kaydıyla gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır.
- Dolayısıyla 30.04.2009 tarihine kadar elde edilen yurt dışı şube kazançları, 5811 sayılı Geçici 1. maddesinin (1-c) bendi uyarınca, yurt dışı şube kazançları istisnasına ilişkin KVK'da düzenlenen şartlara bakılmaksızın kurumlar vergisinden müstesna tutulacaktır.
- 5811 sayılı Kanun kapsamında istisnadan yararlanılabilmesi için, söz konusu kazançların daha önce beyan edilmemiş olması ve kazancın 31.05.2009 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması gerekmektedir. Bu kazançların ilgili mevzuat çerçevesinde Türkiye'ye getirildiği, mükelleflerce kanaat verici belgelerle ispat edilecektir.
- 2008 ve önceki dönemlerde elde edilen ve Türkiye'de genel sonuç hesaplarına dahil edilmemiş olan yurt dışı kazançların, ilgili olduğu döneme bakılmaksızın toplu olarak 2008 yılına ilişkin verilecek kurumlar vergisi beyannamesinde kurum kazancına eklenerek beyan edilmesi ve beyannamenin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnaya konu edilmesi gerekmektedir. 30.04.2009 tarihine kadar elde edilen kazançlar ise 2009 yılı için verilecek kurumlar vergisi beyannamesinde beyan edilerek istisnaya konu edilecektir.

10- EĞİTİM VE REHABİLİTASYON TESİSLERİ İSTİSNASI (KVK-mad:5/1)

- 625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu Kapsamında yer alan okul öncesi eğitim, ilköğretim okulu, ortaöğretim okullarının işletilmesinden sağlanan kazançlar,
- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar istisna kapsamındadır.
- İstisna uygulaması tesis bazında yapılır.
- İstisna eğitim hizmetlerinden sağlanan kazançta uygulanacak. Konaklama ve yemek hizmeti de verilmesi halinde, söz konusu hizmetlerin okulda verilmesi ve bedelin okul ücretine dahil olduğu durumda elde edilen kazanç ayırım yapılmaksızın istisna edilecek.
- Okuldaki büfe, kantin, kafeterya, kitap satış gelirleri istisna kapsamında değildir. Yemek hizmetinin dışardan satın alınması istisnanın uygulanmasına engel değildir.
- Üniversiteye hazırlık, kolejlere hazırlık, bilgisayar, sürücü kursu, dans, mankenlik, spor kursları kazançları istisnaya konu olamaz.
- İstisna vergilendirme dönemi için uygulanır. Bu konuda Maliye Bakanlığına Başvurulması gerekir. Eğitim tesislerinin devri halinde devralan kurum, kalan süre için yararlanır.

11- SERBEST BÖLGE KAZANÇ İSTİSNASI

- 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nda 5084 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrasında, bu bölgelerde vergi mevzuatına ilişkin hükümlerin uygulanmasına başlanılmış, tam ve dar mükelleflerin bölgedeki gelir ve kurumlar vergisi muafiyeti sona ermiştir.

SERBEST BÖLGE KAZANÇ İSTİSNASI

- Serbest Bölgeler Kanunu'na eklenen geçici 3. madde ile de **geçiş dönemine ilişkin istisna uygulaması** düzenlenmiştir.

■ 06.02.2004 tarihi itibariyle serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin, **faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere** bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançlara ilişkin istisna

■ Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar geçerli olmak üzere, faaliyet ruhsatının alındığı tarihe bakılmaksızın bu bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerinin **imal ettikleri ürünlerin satışından** elde ettikleri kazançlara ilişkin istisna

12- TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİNDE ELDE EDİLEN KAZANÇLARA İLİŞKİN İSTİSNA (4691 SAYILI KANUN GEÇİCİ MD. 2):

- 5035 S.K. ile yapılan düzenlemeyle teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükellefler ve yönetici şirketlerin (01/01/2004 Tarihinden İtibaren), bölgedeki yazılım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar, faaliyete başlanılan tarihten bağımsız olmak üzere, 31/12/2013 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.
- Bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve AR-GE personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31/12/2013 tarihine kadar gelir vergisinden istisna edilmiştir.
- İstisna kapsamına giren faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde, müşterek genel giderlerin bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan maliyetlerin birbirine oranı esas alınarak dağıtılması gerekir. Mükelleflerin istisna kapsamına girmeyen faaliyetlerinde müştereken kullandığı tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanlarının ise bunların her bir işte kullandıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerekmektedir.
- İstisna kapsamına giren kazançların dağıtılması halinde, Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b maddesi gereğince gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.
- Yönetici şirketler ile bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin istisna kapsamındaki kazançları, kurumlar vergisi beyannamesinin “Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisnalar” bölümünde yer alan “Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazançlar” satırında gösterilir. İstisnaya tabi faaliyetin zararlarla sonuçlanması halinde, zarar tutarı “kanunen kabul edilmeyen giderler “ satırında gösterilir.

13- KURUMLAR VERGİSİNDEN İSTİSNA EDİLEN KAZANÇLARA İSABET EDEN GİDERLERİN DİĞER KAZANÇLARDAN İNDİRİLEMESİ

KVK'nun 5 inci maddesinin üçüncü fıkrasında, iştirak hissesi alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilmeyeceği hükmü yer almaktadır.

Buna göre; kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin olarak yapılan giderlerin, kurumun vergiye tabi diğer kazanç tutarının tespitinde kurum kazancını azaltıcı veya kurum zararlı ise bu zararı artırıcı bir unsur olarak indirim konusu yapılamayacaktır. Bu nedenle, bu gelirlerin elde edilmesi için yapılan giderlerin sadece kurumlar vergisinden istisna edilen söz konusu kazançların tespitinde indirim konusu yapılacağı tabiidir.

Aynı şekilde, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların elde edilmesi sırasında zarar doğması halinde bu zararların da istisna kapsamı dışındaki gelirlerden indirilmemesi gerekmektedir. Taşınmazlar ve iştirak hisseleri satış kazancı istisnasına ilişkin olarak, taşınmaz veya iştirak hissesi satışından kazanç doğmaması halinde, bu satışa ilişkin zararların (giderlerin) %75'i, kanunen kabul edilmeyen gider sayılacak ve kurumun diğer faaliyetlerinden indirilmesi mümkün olmayacaktır. Kalan %25'i ise gider olarak matrahın tespitinde dikkate alınabilecektir. (Örneğin: Taşınmaz satışında ödenen tapu harcının % 75'i)

Diğer taraftan, teknoloji geliştirme bölgelerinde veya serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin, bölgedeki istisna kapsamındaki faaliyetlerinin zararlarla sonuçlanması halinde, zarar tutarı “kanunen kabul edilmeyen gider” olarak dikkate alınacaktır.

KURUMLAR VERGİSİ ORANI

Yeni KVK ile 01.01.2006 tarihinden itibaren kurumlar vergisi oranı, (Dolayısıyla geçici vergi oranı) % 30'dan, % 20'ye düşürülmüştür.

Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen kurumların 2006 takvim yılı içinde biten hesap dönemlerine ait kazançların vergilendirilmesinde ise; 1/1/2006 tarihinden önceki aylara % 30, sonraki aylara ise % 20 oranının aritmetik ortalaması dikkate alınarak hesaplanan oran uygulanacaktır. Bu hesaplamada, oran kesirleri dikkate alınmayacaktır.

Değişiklikler sonrasında;

Tam mükellef gerçek kişi ortakların en yüksek vergi yükü % 34,

Dar mükellef gerçek kişi ve kurumların vergi yükü ise % 28

olarak gerçekleşecek.

KAR DAĞITIMINA BAĞLI STOPAJ (TEMETTÜ TEVKİFATI)

Gelir Vergisi Kanunu'nun 4842 sayılı Kanunla değişik 94/6-b maddesi hükmü uyarınca, tam mükellef kurumlar tarafından;

- Tam mükellef gerçek kişilere,
- Gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergiden muaf olanlara,
- Dar mükellef gerçek kişilere,
- Dar mükellef kurumlara (Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla kar payı elde edenler hariç),
- Gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere,

dağıtılan kar payları üzerinden **%15** oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

- Tam mükellef kurumlar tarafından tam mükellef kurumlar ile Türkiye'de daimi temsilci veya işyeri aracılığı ile kar payı elde eden dar mükellef kurumlara dağıtılan kar payları üzerinden kar dağıtımına bağlı gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.
- Karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmadığından, sermayeye ilave edilen bu tutar üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

KAR DAĞITIMINA BAĞLI STOPAJ (TEMETTÜ TEVKİFATI) (GVK GEÇ. MD. 62)

- **31.12.1998 ve daha önceki** tarihlerde sona eren hesap dönemlerine ait kurum kazançlarının 01.01.2003 tarihinden itibaren pay sahiplerine dağıtılması durumunda anılan kar dağıtımı üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır. Çünkü söz konusu kazançlar ilgili dönemlerde dağıtılsın dağıtılmasın gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmuştur.
- **01.01.1999- 31.12.2002 tarihleri arasındaki** hesap dönemlerinde elde edilen kurumlar vergisinden **istisna kazançlar** üzerinden, ilgili dönemlerde G.V.K.'nun 94. maddesinin 6/b-ii alt bendi hükmü uyarınca dağıtılsın dağıtılmasın gelir vergisi tevkifatı yapılmıştır. Bu nedenle söz konusu dönemlerde elde edilen kurumlar vergisinden istisna kazançların 01.01.2003 tarihinden itibaren pay sahiplerine dağıtılması durumunda gelir vergisi tevkifatına tabi olmayacaktır.
- G.V.K.'nun Geçici 61. maddesi hükmü uyarınca eski usul yatırım indirimi tercih edildiğinden gelir **%19,8 ORANINDA vergisi stopajına tabi tutulmuş kazançların** dağıtılması durumunda ayrıca kar dağıtımına bağlı stopaj yapılmayacaktır.

KAR DAĞITIMI DURUMUNDA ORTAKLARIN TOPLAM VERGİ YÜKÜ (Stopaj Oranı %15)

KURUM BÜNYESİNDE VERGİLEME

Kurum Kazancı	100
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	- 20
Dağıtılacak Brüt Temettü	80
Gelir Vergisi Stopajı (%15)	12

ORTAĞIN GELİR VERGİSİ BEYANI

Brüt kar payı	80
İstisna Tutar	- 40
Beyan Edilecek Temettü	40
Hesaplanan Gelir Vergisi (%35)	14
Mahsup Edilecek Stopaj	-12
Ödenecek Gelir Vergisi (14-12)	2

TOPLAM VERGİ YÜKÜ (20+12+2) 34

NET TEMETTÜ (100-34) 66

KURUMLAR VERGİSİNDE

MAHSUP VE İADE

UYGULAMASI

MAHSUP EDİLEMEYEN STOPAJLARIN İADESİ

I- BEYANNAME ÜZERİNDEN HESAPLANAN VERGİYE MAHSUP :

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin, yıllık gelir veya kurumlar vergisinden mahsubunda mükelleflerin kendilerinden yapılan vergi tevkifatı ile ilgili olarak:

- Kesintiyi yapan vergi sorumlularının adı-soyadı veya unvanını,
 - Bağlı olduğu vergi dairesini ve vergi kimlik numaralarını,
 - Kesintiye esas alınan brüt tutarları,
 - Kesilen vergileri ve kesinti yapılan dönemleri
- gösteren bir tabloyu yıllık beyannamelerine eklemeleri yeterlidir.

II- DİĞER VERGİ BORÇLARINA MAHSUP

- Tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyannamedeki mahsuplar sonunda kalan kısmının diğer vergi borçlarına mahsup talebi tutarına bakılmaksızın, inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.
- Bunun için mahsup talebinin dilekçe ile yapılması ve yıl içinde yapılan tevkifatlarla ilişkin tablonun dilekçe ekinde yer alması gerekmektedir. Söz konusu tablonun daha önce yıllık beyanname ekinde yer almış olması halinde, mahsup dilekçesi yeterli olacaktır.
- Mahsup dilekçesi ve ilgili tablonun ibraz edilmiş olması kaydıyla, mükelleflerin vergi borçlarına ilişkin mahsup talepleri yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilir.
- Mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması halinde, iade alacağının sonraki dönemlerde muaccel hale gelecek vergi borçlarına mahsubu mümkündür. Bu durumda mahsup talebi sonraki dönemlerde doğacak verginin tahakkuku ile hüküm ifade eder.

III- NAKDEN İADE

Nakden iade taleplerinin dilekçe ile yapılması şarttır.

- Tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin nakden **iade edilecek tutarın 10.000.- TL'yi geçmemesi halinde** iade talebi, yıl içinde yapılan tevkifatlarla ilişkin tablo ile birlikte tevkif yoluyla kesilen vergilerin vergi sorumlusu tarafından ilgili vergi dairesine ödenmiş olduğuna ilişkin belgenin, ilgili kurumca onaylanan bir örneğinin dilekçeye eklenmesi koşuluyla inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir.
- **Nakden yapılacak iade taleplerinin 10.000.-TL'yi aşması halinde**, 10.000.- TL'yi aşan kısım Vergi Usul Kanununa göre vergi inceleme yetkisi bulunanlarca yapılacak **inceleme sonucunda** düzenlenecek vergi inceleme raporuna göre iade edilir.
- Nakden yapılacak iade taleplerinin 10.000.- TL'yi aşması durumunda iade talebinin **100.000.- TL'ye** kadar olan kısmı mükellefle süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş **yeminli mali müşavirce düzenlenecek tam tasdik raporu** uyarınca iade edilir. İade talebinin 100.000.- TL'yi aşan kısmının iadesi ise denetim elemanlarınca düzenlenen vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.
- Nakden iade edilebilir aşamaya gelen alacağın üçüncü şahısların vergi borçlarına mahsubu talep edilebilir.

GEÇİCİ VERGİNİN MAHSUBU VE İADESİ

- **G.V. K.'nun mükerrer 120 nci maddesinde; üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici verginin, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edileceği, mahsup edilemeyen tutarın mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edileceği, bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarının da o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edileceği belirtilmiştir.**
- **Ödenen geçici vergi tutarının, geçici verginin ilgili olduğu döneme ilişkin olarak verilen beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden fazla olması halinde, mahsup edilemeyen tutar mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir.**
- **Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 120 nci maddesi hükmü uyarınca, mahsup işleminin yapılabilmesi için yazılı başvuru şartı aranmaz. Söz konusu mahsup işlemi 6183 sayılı Kanunun 47 nci maddesi hükmü de dikkate alınarak ilgili vergi dairesince re'sen yapılır.**
- **Mahsup işlemi yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilir. Mahsubu yapılacak vergi borçları için vade tarihinden, yıllık beyannamenin verildiği tarihe kadar gecikme zammı uygulanır. Dolayısıyla bu tarihten sonra söz konusu vergi borçları için gecikme zammı uygulanmaz.**
- **Mahsup sonucu iadesi gereken miktarın bulunması ve bu tutarın beyannamenin ilgili tablosuna yazılmış olması mükellefçe yazılı olarak yapılmış iade talebi olarak kabul edilir. Yıllık beyannamenin ilgili tablosunda/satırında gösterilmeyen geçici verginin mahsuben veya nakden iade edilebilmesi için o yılın sonuna kadar yazılı olarak başvurulması gerekir.**
- **Geçici verginin gerek mahsuben gerekse nakden iadesinde herhangi bir tutar sınırlaması olmayıp, geçici verginin ödenmiş olması yeterlidir. Geçici vergiye ilişkin iade taleplerinde teminat ve inceleme raporu aranmaz.**